

A. I. Nº - 279102.0002/07-5  
AUTUADO - JUVÊNCIO RODRIGUES GUIMARÃES JÚNIOR  
AUTUANTE - PÉRICLES ROCHA DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 04. 09. 2007

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0273-01/07**

**EMENTA: ICMS.** 1. LIVROS FISCAIS. LIVRO CAIXA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração comprovada. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NÃO ACOLHIDA A ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeito o cálculo do imposto com base na proporcionalidade tributável, com exclusão das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Infração parcialmente caracterizada. 3. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DME. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTA. A falta de informação de entradas de mercadorias na DME possibilita a aplicação de multa de 5% sobre o valor comercial das mercadorias não informadas. Correção de equívoco ocorrido nos cálculos reduz o montante do débito. Infração comprovada, com redução do valor da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/06/2007, exige ICMS no valor de R\$ 10.503,55 e aplica multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 33.840,01, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – deixou de escriturar o livro Caixa referente aos exercícios de 2002 a 2005, na condição de empresa de pequeno porte com receita bruta ajustada superior a R\$ 30.000,00, sendo aplicada a multa no valor de R\$ 460,00;

02 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, no exercício de 2002, sendo exigido imposto no valor de R\$ 10.503,55, acrescido da multa de 70%. Consta que o contribuinte não escriturou o livro Caixa e que o saldo inicial e as receitas foram obtidas através das informações contidas na DME - declaração de movimento econômico de microempresa e empresa de pequeno porte. As disponibilidades foram consideradas à vista; já os pagamentos, de acordo com os desdobramentos das duplicatas indicados nas notas fiscais. Sobre as saídas omitidas foi concedido o crédito presumido de 8%;

03 – omitiu entradas de mercadorias no estabelecimento nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DME, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, sendo aplicada a multa de 5% sobre o valor das mercadorias, que resultou no valor de R\$ 33.380,01. Consta que as entradas reais foram obtidas através das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e de outras requisitadas junto ao

CFAMT - Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito. As cópias destas notas fiscais foram fornecidas ao autuado, conforme declaração anexa.

O autuado apresentou impugnação às fls. 989 a 993, (volume III), argüindo, preliminarmente, que está sendo reclamado crédito tributário prescrito, considerando que foi incluído no levantamento notas emitidas antes do quinquídio que antecede a data da intimação, razão pela qual se operou a prescrição relativa aos valores reclamados no exercício de 2002, por ter sido anterior à intimação.

Tratando da infração 02, salienta que foram incluídos no levantamento da suposta omissão de saídas, notas fiscais de mercadorias da substituição tributária, portanto com o ICMS pago por substituição, conforme demonstrativo anexado à fl. 995, que resultou no total de R\$ 64.674,13, o que, a seu ver, resultou em bi-tributação do ICMS.

Afiança que não foi anexada a cópia da Nota Fiscal nº. 71.085, emitida em 02/09/2002, no valor de R\$ 3.433,47, supostamente obtida através do CFAMT.

Enfatiza que no caso da infração 03, também foram incluídas notas fiscais com o imposto pago por substituição tributária, conforme demonstrativo de fls. 995/996, onde são apontados os seguintes valores: R\$ 91.563,08 (2003), R\$ 3.592,35 (2004) e R\$ 50.682,31 (2005), os quais devem ser excluídos da base de cálculo apurada, considerando-se que para essa infração existe a possibilidade de aplicar a multa de 1%, prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Observa que em relação à Nota Fiscal nº. 190.783, de 26/05/2004, foi apontado o valor de R\$ 3.343,23, quando o correto é R\$ 3.142,32.

Frisa que de acordo com a fundamentação do Auto de Infração, o mesmo é improcedente, pelas razões que passou a expor.

Infração 01 – por se tratar de empresa de pequeno porte, o contribuinte está desobrigado de escriturar livros fiscais e contábeis, à exceção do livro Registro de Inventário e como o livro Caixa pertence à escrita contábil, é improcedente a exigência fiscal referente à falta de sua escrituração.

Infração 02 – não foi feita uma auditoria de conta caixa, como quer fazer crer a fiscalização, já que caixa é uma conta de ativo e, dessa forma, jamais poderia ter sido apurado o suposto saldo credor de caixa, já que o autuado não tem contabilidade montada, não dispondo dos livros contábeis, a exemplo do Diário, Razão e Caixa. Assim, o autuante não poderia chegar aos resultados apontados sem examinar o comportamento do saldo da conta Caixa, em função das contas Bancos, Mercadorias, Serviços, Despesas e Receitas Diversas ou mesmo em função das contas Duplicatas a Receber e Duplicatas a Pagar. Entende que o procedimento fiscal, na realidade, se referiu a um fluxo de caixa, onde, com base nas entradas e saídas, simulou supostos saldos credores, sem considerar os estoques inicial (de R\$ 85.479,45) e final (de R\$ 174.783,92), além do ICMS recolhido no valor de R\$ 7.648,13 (fl. 997).

Assevera que as informações contidas no enunciado da infração confirmam que a simulação ocorreu, pois o autuante se refere à falta de escrituração do livro Caixa, baseado nas informações obtidas através da DME, afirmando que as disponibilidades se fundamentaram em notas fiscais de venda, sendo todas consideradas à vista e que os pagamentos se basearam nos desdobramentos das duplicatas indicadas nas notas fiscais.

Acrescenta que não foi apurado, através da conta “Mercadorias”, o lucro auferido no exercício, não houve confrontação com os saldos das demais contas de ativo, nem é mencionado expressamente que os pagamentos foram considerados à vista, sendo estes, inclusive, desconhecidos pelo autuado.

Frisa que apesar da imputação se referir à omissão de saída apurada através de saldo credor de caixa, em momento algum durante a ação fiscal fora intimado a apresentar qualquer comprovação, a qualquer título, mesmo porque saldo credor de caixa não se constitui fato gerador do ICMS.

Destaca que sendo o autuado empresa de pequeno porte, em qualquer lançamento fiscal, deveria ser observada a legislação vigente à época dos fatos. Ademais, como a ação fiscal se baseou em supostas notas fiscais capturadas através do CFAMT e no fluxo de caixa, não restou caracterizado o fato jurídico determinante do pagamento de ICMS, considerando-se que é muito vago afirmar que houve omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de caixa.

Acrescenta que as notas fiscais foram apresentadas pelo próprio autuante, tendo sido adquiridas sem nenhuma ingerência do autuado, além de incluir no fluxo de caixa notas fiscais relativas a mercadorias que já haviam sido objeto de antecipação do ICMS e antecipação parcial, portanto não mais sujeitas à tributação, o que termina por gerar bi-tributação do ICMS.

Insurge-se contra o enquadramento da infração e em relação ao cálculo utilizado nos demonstrativos de débito, a exemplo da alíquota e da multa, por entender que não são aplicáveis à empresa de pequeno porte. Afirma, assim, que o Auto de Infração é improcedente, pois no caso de divergências entre os dados informados na DME e aqueles apurados no levantamento fiscal, a multa aplicável deve ser aquela prevista no inciso XII-A do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, isto em relação aos exercícios de 2003 a 2005, com exceção das mercadorias com fase de tributação encerrada. Entende que não deve haver nenhuma exigência em relação aos exercícios anteriores.

Infração 03 – entende que devem ser excluídas do levantamento todas as notas fiscais relativas a mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, assim como aquelas referentes à antecipação parcial, considerando que nesse caso a multa prevista é aquela capitulada no inciso XI do art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Requer, ao final, que sejam excluídas as notas fiscais mencionadas, sejam sanados os erros materiais e que seja acolhida a prescrição dos créditos reclamados com data anterior à intimação. Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 994 a 1.007, contestando a argüição relativa à prescrição dos valores exigidos no exercício de 2002, sob o entendimento de que o autuado incorreu em equívoco, pois imagina que ele pretendia se referir ao termo quinquênio (prazo de cinco anos), quando mencionou quinqüídio (prazo de cinco dias). Acrescenta que provavelmente a defesa pretendia tratar de decadência ao invés da prescrição, desde quando esta se refere a uma etapa posterior à lavratura do Auto de Infração, constituindo-se na perda do prazo para ajuizar a execução fiscal.

Salienta que no presente caso não há decadência, pois em conformidade com o art. 173, inciso I do CTN – Código Tributário Nacional, que transcreveu, os fatos geradores ocorridos em 2002 poderiam ser objeto de constituição do crédito tributário até a data de 31/12/2007. Como o Auto de Infração foi lavrado em 13/06/2007 e o sujeito passivo foi notificado em 21/06/2007, as datas estão dentro do prazo legal.

Rebate o entendimento defensivo de que a inclusão no levantamento referente à infração 02, de notas fiscais relativas a mercadorias com o ICMS pago por substituição, resultaria em bi-tributação, afirmando que o imposto exigido na autuação não se refere às operações correspondentes às notas fiscais acostadas ao processo, tendo em vista que esses documentos fiscais se prestam tão somente para a realização do confronto com as receitas do contribuinte, de modo a atestar, documentalmente, que no período em referência houve compra de mercadorias sem que houvesse numerário disponível no caixa em valor suficiente para fazer essas aquisições.

Enfatiza que nesse caso é irrelevante o regime de tributação das mercadorias listadas no Auto de Infração, pois o que se está a exigir é o imposto decorrente de saídas precedentes omitidas, estando o lançamento desse crédito tributário autorizado pela presunção legal da omissão de saídas anteriores sem a emissão de documentos fiscais, cuja receita lastreou a aquisição de mercadorias não registradas, podendo estas serem tributáveis ou não. Em resumo, o saldo credor da conta caixa

indica que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Ressalta que o entendimento do CONSEF, em se tratando de mercadorias da substituição tributária, é o de que somente se considera inadequado o roteiro de auditoria utilizado quando a totalidade ou quase totalidade das operações realizadas pelo contribuinte estiverem enquadradas no referido regime. Aduz não ser este o presente caso. Afirma que fazendo o confronto do valor apresentado pelo contribuinte referente às mercadorias da substituição tributária com o total de mercadorias adquiridas e pagas naquele exercício (2002), chega-se ao percentual de apenas 11,6%, não configurando-se, assim, na quase totalidade de sua movimentação comercial.

Discorda da alegação defensiva de que a Nota Fiscal nº. 71.085 não está anexada ao PAF, alegando que uma via desse documento encontra-se acostada à fl. 201.

Tratando da infração 03, contesta o pleito do autuado no sentido de os valores referentes às mercadorias elencadas na substituição tributária ou alcançadas pela antecipação parcial deveriam ser excluídos dessa exigência, para que fosse aplicada a multa de 1%, prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, tendo em vista que esse dispositivo prevê essa sanção para os casos de falta de registro na escrita fiscal por parte de empresas cadastradas no regime normal de apuração. Como o autuado é contribuinte do SimBahia, o citado dispositivo é inaplicável ao presente caso.

Argumenta que, nesse caso, a infração se constituiu na falta de atendimento aos transcritos artigos 408-C, inciso IV e 335, § 2º do RICMS/BA, que tratam da obrigatoriedade de apresentação da DME contendo todos os valores das receitas e pagamentos ou aquisições nos exercícios em referência. Para a situação em tela a penalidade de 5% está prevista no art. 42, inciso XII-A da Lei 7.014/96.

No que se refere à reclamação de terem sido incluídas notas fiscais relativas a mercadorias cujo ICMS já houvera sido pago por substituição, observa que a defesa comete um engano, pois não se está reclamando imposto e sim uma multa. Ademais, de acordo com o dispositivo da multa aplicada, qualquer que seja o título da situação tributária da mercadoria entrada no estabelecimento, não sendo feito o devido registro na DME, o contribuinte estará sujeito à imposição da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Tratando sobre a infração 01, contesta a argüição do impugnante de que não estaria obrigado a escriturar o livro Caixa, ressaltando que desde o advento da Lei nº. 9.317/96, que instituiu o SIMPLES, todas as microempresas e empresas de pequeno porte se tornaram obrigadas a registrar no referido livro toda movimentação financeira, inclusive bancária. No caso dos contribuintes do SimBahia, a partir de janeiro de 2000 todas passaram a escriturar o livro Caixa de forma obrigatória. Desta forma, através da infração 01 é aplicada a multa por falta de cumprimento ao disposto no art. 408-C, inciso VI do RICMS/97, desde quando trata-se de empresa de pequeno porte com receita bruta superior a R\$ 30.000,00.

Insurge-se contra a afirmação do autuado de que pelo fato da conta Caixa ser uma conta do ativo, não se poderia apurar um saldo credor de caixa, enfatizando que tal assertiva seria verdadeira apenas em relação a uma escrituração regular e correta. Não sendo este o caso do impugnante, que omitiu dezenas de documentos fiscais de entrada e não escriturou o livro Caixa, os resultados não podem ser os mesmos de quem segue a boa regra contábil.

Quanto à alegação de que não foram considerados os saldos iniciais e finais, salienta que o caixa da empresa foi reconstituído justamente pelo fato do contribuinte não tê-lo escriturado. O roteiro foi realizado com os documentos fiscais disponíveis, que foram suficientes para demonstrar a ocorrência de saldo credor da conta caixa. Observa que o contribuinte somente poderia ter sido prejudicado se auferisse receita de outras fontes não consideradas no levantamento, o que não ocorreu, tendo em vista que sua única renda provém das vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, que totalizaram R\$ 354.048,15, segundo dados informados na DME. Afirma que os documentos relativos às despesas estão todos anexados ao PAF. No que se refere ao saldo inicial, de

forma contrária ao alegado, foi considerado, conforme se vê no demonstrativo de fl. 06, no valor de R\$ 85.479,45, extraído da DME de 2002. Como ao final do roteiro foi apurado saldo credor de caixa, esse valor é tributado e o saldo final é zerado.

Frisa que de forma inversa à invocada pela defesa, não ocorreu simulação na auditoria de caixa. Lembra que o contribuinte não escriturou o livro Caixa e por esse motivo foi autuado, gerando a multa de R\$ 460,00. Manifesta o entendimento de que alguns profissionais de contabilidade imaginam, em vão, que ao não apresentar esse livro, o contribuinte impede a fiscalização de apurar a receita omitida, optando por pagar a penalidade, a permitir que sua escrita contábil seja examinada pelo fisco. Assim, teve que reconstituir o caixa da empresa e ao final do período confrontar suas despesas com suas receitas, reiterando que suas receitas têm origem apenas da venda de mercadorias, motivo pelo qual não foi considerada nenhuma outra suposta fonte.

Informa que enquanto a fiscalização apurou um total de despesas no exercício de 2002 relativo a compras no montante de R\$ 556.233,75 (fl. 12), incluindo-se aí as notas fiscais obtidas pelo CFAMT, na DME foi registrado o total de R\$ 344.433,49, refletindo a magnitude da omissão praticada. O Demonstrativo dos Pagamentos Efetuados (fls. 08 a 12) discrimina os números das notas fiscais, as datas de emissão, os fornecedores, os valores dos pagamentos e os exercícios nos quais os débitos referentes a cada nota fiscal de entrada foram pagos. Já o Demonstrativo de Débito Devido por Saldo Credor de Caixa (fl. 06), detalha o saldo inicial de R\$ 85.479,45, confronta o total de receitas auferidas com vendas com o total de pagamentos efetuados, apontando o valor excedente das despesas em relação às receitas, que é o saldo credor. Este representa a base de cálculo do ICMS omitido, do qual foi deduzido o crédito presumido de 8%, previsto no art. 19 da Lei nº. 8.534/02, apurando o imposto devido.

Quanto à surpresa demonstrada pelo autuado pelo fato da fiscalização ter informado que as disponibilidades foram consideradas à vista, esclarece que esse entendimento favorece o contribuinte, tendo em vista que o termo “disponibilidade” significa transformar todos os direitos do ativo como dinheiro ou nele convertidos imediatamente. Assim, embora em muitos casos os recebimentos possam ocorrer em momento posterior, os numerários foram considerados como recebidos de forma imediata.

No que se refere ao argumento posterior de que na realidade os pagamentos é que foram considerados à vista, ressalta que no texto da infração 02 se verifica que os pagamentos foram considerados de acordo com o desdobramento das duplicatas indicadas nas notas fiscais. No tocante à reclamação defensiva de que saldo credor de caixa não constitui fato gerador de imposto, diz que saldo credor de caixa autoriza a presunção legal de ocorrência de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis (art. 2º, § 3º, inciso I do RICMS/97), sendo este o fato gerador do ICMS. Acrescenta que apesar dessa presunção admitir prova em contrário, o autuado não comprovou a improcedência do saldo credor de caixa apurado pela fiscalização.

Comentando a queixa referente à apuração de saldo credor de caixa, sem uma análise dos livros Diário e Razão, bem como das contas Mercadorias, Bancos e Serviços, afirma que tais elementos não foram examinados porque não existem. Assegura que tratando-se de empresa de pequeno porte tal exame não é imprescindível para apurar, documentalmente, a ocorrência de saldo credor na conta Caixa, bastando, para tanto, partir do saldo inicial do caixa, lançando a débito as entradas de numerário correspondentes às vendas e a crédito as saídas de numerário referentes às aquisições de mercadorias, remontando-se o Caixa. Do confronto do resultado entre os saldos devedores e credores, ocorrendo excesso destes caracteriza-se a ocorrência do saldo credor.

Ao tratar sobre o pleito do impugnante para que seja observada a sua condição de empresa de pequeno porte, utiliza-se dos artigos 408-S, 408-P, 408-L, inciso V e 915, inciso III, todos do RICMS/97, os quais determinam que o imposto deve ser exigido com base nos critérios e alíquotas aplicáveis às operações normais, quando os contribuintes enquadrados no regime do SimBahia incorrerem na prática de determinadas infrações, inclusive nos casos de saldo credor de caixa.

Abordando a respeito da reclamação do autuado sobre a inclusão de mercadorias alcançadas pela antecipação parcial no levantamento referente à infração 02, aduz que o equívoco é patente, pois enquanto a exigência tributária se refere ao exercício de 2002, a antecipação parcial somente entrou em vigor a partir de 1º/03/2004, inexistindo, portanto, quando da ocorrência dos fatos.

Conclui, argüindo que a peça defensiva está repleta de equívocos, não conseguindo elidir a ação fiscal. Desse modo, mantém a autuação sugerindo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminar de nulidade, alegando estar prescrita a ação para a cobrança dos créditos tributários relativos ao exercício de 2002, sob a argumentação de que os referidos créditos se encontravam alcançados pela extinção.

Observo que, na realidade, o autuado pretendia se referir à decadência do direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública. Entendo razão não assisti-lo. Saliento que as regras do art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, I, do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No presente caso, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2003, estando o prazo final previsto para 31/12/2007. Como o lançamento ocorreu em 15/06/2007, não há o que se falar em decadência.

Ressalto que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05 e 0102/12-05, sendo que, deste último, transcrevo parte:

*“Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/03 para constituir o crédito tributário mediante o lançamento. No caso em tela, o crédito tributário foi constituído em 30/06/03, quando foi encerrada a ação fiscal. Portanto, quando foi lavrado o Auto de Infração, ainda não tinha se operado a decadência relativamente aos fatos geradores citados no Recurso Voluntário. O fato de o recorrente só ter sido notificada do lançamento em fevereiro de 2004 não quer dizer que o crédito tributário tenha sido constituído nesta data.”*

Na análise do mérito, verifico que a infração 01 se refere à aplicação de penalidade decorrente da falta de escrituração do livro Caixa. Apesar do autuado negar que estivesse obrigado a escriturar o referido livro, noto que de acordo com as cópias das DMEs relativas aos exercícios de 2002 a 2005, sua receita foi superior a R\$ 30.000,00, situação que o obrigava a escriturar o livro Caixa, conforme prevê o art. 408-C, inciso VI, alínea “a”, do RICMS/97:

*“Art. 408-C. As microempresas, as empresas de pequeno porte e os ambulantes são dispensados do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, exceto quanto às seguintes:*

*(...)*

*VI - escrituração:*

*a) do livro Registro de Inventário e, em substituição à apresentação da escrita mercantil, do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, tratando-se de empresas de pequeno porte e microempresas com Receita Bruta superior a R\$30.000,00 (trinta mil reais);”*

Assim, não tendo o sujeito passivo comprovado a escrituração do livro, conforme exigido pela legislação, concluo pela procedência da aplicação da multa, que está prevista no art. 42, inciso XV, alínea “i”, da Lei 7.014/96.

Na infração 02 foi exigido o ICMS que deixou de ser recolhido, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa. Observo que o autuante apurou o saldo inicial e as receitas, estas consideradas como à vista, a partir das informações contidas nas DMEs, tendo em vista que o contribuinte não escriturou o livro Caixa, enquanto que os pagamentos, foram apurados de acordo com os dados verificados nas notas fiscais.

Não acato as argüições defensivas de que a fiscalização “simulou” os saldos credores apurados e que não teria lançado os valores relativos aos saldos inicial e final do período. Saliento que estando o saldo de caixa representado pelo movimento financeiro (receitas/ingresso de numerários x despesas/saídas de numerários), deve ser comprovadamente demonstrado através da escrita contábil do contribuinte, o que não é o caso em análise, já que não houve apresentação do livro Caixa (obrigatório) nem, tampouco, do livro Diário que tem por finalidade registrar os atos e fatos ocorridos no estabelecimento, espelhando a situação patrimonial e financeira do contribuinte durante cada exercício. Registro que também não foram apresentados os documentos de despesas extra-fiscais, tais como folhas de pagamento a empregados, aluguel, consumo de energia, telefone, honorário a contador, pró labore, etc, sendo que tais pagamentos majorariam a diferença do saldo credor de caixa apurada na autuação.

No que se refere ao saldo inicial, verifico que o valor correspondente está lançado no demonstrativo de fl. 06. Já em relação ao saldo final, realço que o mesmo nada tem a ver com o caso em exame, considerando que a acusação aqui trata de saldos credores de Caixa, valendo dizer que o que importa, em princípio, é saber se houve ou não esse fato, que vem a ser apurado com base pura e simplesmente, conforme dito acima, na comparação entre o ingresso e a saída de numerário do Caixa.

Ressalto que o autuado em nenhum momento negou que os valores lançados nos demonstrativos apresentados pelo autuante, tanto em relação às vendas quanto em relação aos pagamentos efetuados no período, no tocante aos fornecedores, tivessem divergências, o que vem a corroborar a existência de omissão de receitas, já que o autuado teve oportunidade por duas vezes para comprovar a sua inocorrência: a primeira, quando da intimação para apresentação do livro Caixa e dos documentos assinalados no Termo de Intimação; a segunda, ao ser cientificado do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de sua impugnação, em relação a exigência do crédito tributário, mediante a lavratura do Auto de Infração e não o fez, não se verificando nos autos qualquer elemento de prova das alegações defensivas.

Esclareço que nos casos nos quais é constatado que o contribuinte não efetuou os seus registros contábeis, o fisco não somente pode como deve realizar a Auditoria das Disponibilidades ou da Conta “Caixa”, ou seja, de posse dos documentos que comprovem o ingresso da receita e a aplicação dos recursos (pagamentos) pode, seguramente, demonstrar a situação do contribuinte em relação ao seu movimento financeiro. A apresentação da comprovação das disponibilidades é de atribuição do autuado, por ser este o detentor de tais informações e documentos. Assim, o Demonstrativo de Débito Devido por Saldo Credor de Caixa oferece condições de se determinar se o contribuinte omitira ou não ingresso de receita decorrente de omissão de saídas de mercadorias, cabendo, ao autuado a comprovação da improcedência da presunção, em conformidade com os ditames do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Observo, ainda, que se as aplicações dos recursos (pagamentos) não forem incluídas em sua totalidade, pela não entrega dos documentos ao fisco, tal situação não descaracteriza a infração imputada, haja vista que essa supressão só beneficia o autuado, com a redução do valor da omissão detectada. Ressalvo que a diferença porventura existente pode ser exigida mediante nova ação fiscal. De forma contrária, havendo falta de inclusão de ingressos de recursos próprios ou de terceiros no levantamento realizado, quando devidamente comprovado, culmina com a redução ou improcedência da autuação, cabendo ao contribuinte, também neste caso, apresentar as provas que detiver.

Comprovo que o impugnante não apresentou o livro Caixa, quando regularmente intimado e nem quando da sua impugnação. Não questionou os valores apresentados nos demonstrativos como efetivamente pagos no período de apuração, nem as receitas de vendas, como sendo ingresso de numerário no Caixa do estabelecimento, por vendas à vista. Não apresentou nenhum documento demonstrando a existência de ingresso de receitas de terceiros.

Desta maneira, o fato da escrita contábil ou a sua reconstituição indicar saldo credor na conta “Caixa”, evidencia que os recursos aplicados nos pagamentos tiveram sua origem não comprovada, ou seja, decorreram de omissão de receita não conhecida. É neste sentido que o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza que, dentre outros fatos, se a escrituração indicar saldo credor de caixa, se presuma a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Observo que o impugnante incorreu em equívoco ao alegar que a cópia da Nota Fiscal nº 71.085, emitida em 02/09/2002, não se encontrava anexada aos autos, desde quando a cópia reprográfica desse documento fiscal se encontra à fl. 201 dos autos.

Quanto à reclamação de que não teria sido observada a legislação do SimBahia, cumpre destacar que também neste ponto falta fundamento ao apelo do contribuinte. Quando são apurados fatos como este que está sendo analisado, ao ser apurado o imposto, a Lei nº 7.357/98, que instituiu o SimBahia, determina através de seu art. 19, que o tributo deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, uma vez que tais fatos estão compreendidos nas situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18. O caso referente a saldo credor de caixa enquadra-se no art. 15, V, da citada lei, ou seja, houve a ocorrência da prática de uma infração de natureza grave. O RICMS/97, por meio do art. 408-L, inciso V, determina quais são as infrações que são consideradas graves. Sendo assim, no caso em exame, o autuante agiu de forma correta ao aplicar a alíquota de 17%. Acrescento que foi concedido o crédito presumido de 8% sobre as saídas consideradas, conforme manda o art. 19 da mesma Lei, com a redação dada pela Lei nº. 8.534/02.

No que se refere à queixa do autuado a respeito da multa aplicada, não lhe assiste razão, considerando que foi atribuída de maneira correta a penalidade prevista para a prática dessa infração, conforme prevê a Lei nº 7.014/96, através do inciso III do art. 42.

Vejo que o autuado se insurgiu contra o fato da exigência do imposto se referir à totalidade dos valores apurados, ponderando que pratica operações também com mercadorias da substituição tributária. Tendo em vista que tal alegação está acompanhada das provas correspondentes e considerando que com base no princípio da razoabilidade o CONSEF tem se posicionado no sentido de que deve ser adotada a proporcionalidade nos casos de lançamentos decorrentes da aplicação da presunção de saídas anteriores, entendo que neste caso é razoável apurar o imposto devido aplicando a proporcionalidade entre as mercadorias comercializadas sujeitas à tributação normal e o total de mercadorias comercializadas. Assim, utilizo-me do índice apurado pelo autuante e refaço os cálculos correspondentes, conforme tabela a seguir.

BASE DE CÁLCULO	% TRIBUTAÇÃO	B. C. PROPORCIONAL	CRÉDITO DE 8%	ICMS JULGADO
116.706,15	88,40	103.168,24	8.253,46	9.285,14

Desta forma, mantendo parcialmente a infração 02, passando o débito para o valor de R\$ 9.285,14.

Vejo que na infração 03 foi aplicada uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória referente à omissão de entrada de mercadorias nas informações apresentadas através da DME. Observo que as notas fiscais que embasaram a ação fiscal foram coletadas junto ao próprio contribuinte e através do Sistema CFAMT, tendo a fiscalização constatado que os referidos documentos fiscais não haviam sido declarados na DME dos respectivos exercícios. Ressalto que

todos os documentos relativos a esta infração foram entregues ao sujeito passivo.

Enfatizo que de acordo com o *caput* do art. 335, do RICMS/97, que transcrevo em seguida, o contribuinte está obrigado a informar na DME todos os valores das receitas e pagamentos ou aquisições, em cada exercício.

*“§ 2º Na DME serão informados os valores das receitas e dos pagamentos ou aquisições, do período do ano em que a empresa esteve enquadrada no SimBahia, bem como os dados relativos aos estoques inicial e final do período considerado, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos valores constantes nos documentos fiscais relativos a operações e prestações ocorridas no período de referência.”*

No caso desta infração não concordo com o pleito defensivo que consiste na exclusão das notas fiscais de aquisição relativas a mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária ou relacionadas à antecipação parcial do ICMS, tendo em vista que de acordo com o disposto acima a imputação corresponde à falta de consignação na DME dos dados correspondentes aos documentos fiscais em referência, motivo pelo qual a multa deve ser aplicada sobre o montante total omitido.

Discordo igualmente quanto à argüição de que poderia ser aplicada a penalidade de 1%, prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, considerando que esse dispositivo deve ser aplicado apenas aos casos de falta de registro nos livros fiscais, de notas fiscais relativas a mercadorias isentas ou cujo ICMS já fora pago, estando voltado para contribuintes inscrito no regime normal de apuração do imposto. Assim, com base no inciso XII-A do art. 42 da referida Lei, foi corretamente aplicada a penalidade de 5% sobre o valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento não lançadas na DME.

No que se refere à alegação de existência de equívoco no lançamento referente à Nota Fiscal nº. 190.783, de 26/05/2004, concordo com o autuado, pois realmente o valor das mercadorias assinalado no referido documento é de R\$ 3.142,32 e não de R\$ 3.343,23, consignado no demonstrativo elaborado pela fiscalização. Por esta razão, procedo à necessária alteração no valor do débito correspondente ao exercício de 2004, que fica reduzido para o valor de R\$ 8.740,50, enquanto que o débito total da infração passa para R\$ 33.345,86.

Assim, esta infração é parcialmente procedente.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279102.0002/07-5, lavrado contra **JUVÉNCIO RODRIGUES GUIMARÃES JÚNIOR**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.285,14**, acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, inciso III da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$ 33.805,86**, previstas nos incisos XV, alínea “i” e XII-A do artigo e lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR