

**PROCESSO** - A. I. Nº 206898.0167/07-8  
**RECORRENTE** - NEI RIBEIRO MACIEL (SIRLEY CONFECÇÕES)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0280-02/07  
**ORIGEM** - INFRAZ IRECÉ  
**INTERNET** - 09/07/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0197-11/08

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Tal constatação indica que o sujeito passivo efetuou o pagamento com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Razões recursais insuficientes para provocar a reforma do Acórdão recorrido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0280-02/07, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$25.137,57, em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2002 a 2005.

A Decisão recorrida inicialmente rejeita a nulidade do Auto de Infração, por considerar que a ciência do lançamento do crédito tributário pelo contador da empresa autuada, na condição de preposto, atendeu as determinações contidas no art. 39, inciso X, c/c o art. 3º, inciso III, ambos do RPAF, inexistindo o alegado cerceamento do seu direito de defesa. Assim, concluiu a JJF que a intimação do sujeito passivo acerca da exigência fiscal, se deu, pessoalmente, mediante oposição de data e assinatura do preposto do autuado (seu contador), nos termos do art.108, inciso I do RPAF, estando claramente estabelecido o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento ou apresentação de defesa, possibilitando o exercício da ampla defesa, inexistindo causa para decretação de nulidade.

Da mesma forma, aduz a JJF que, também não pode ser acolhido o argumento de nulidade do autuado de que não é devido o pagamento do ICMS apurado por omissão, pelo fato de ser contribuinte enquadrado no SimBahia, uma vez que o art. 408-P do RICMS, combinado com os artigos 408-L, inciso V, e 915, inciso III, estabelecem que mesmo os contribuintes enquadrados no regime de apuração do SimBahia ao praticarem infrações de natureza grave, no caso em tela saldo credor de caixa, perdem o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia), sendo o mesmo apurado pelo regime normal, com a aplicação do crédito de 8%.

Em relação ao pedido de nulidade em decorrência da utilização da listagem do CFAMT, aduz a JJF que mais uma vez o argumento defensivo não procede, uma vez que a referida lista não embasou a infração, a qual se fundamentou nos documentos acostados às fls. 48 a 115, os quais não têm nenhuma vinculação com o CFAMT.

No mérito, constata a JJF que o autuante, com base no livro Caixa do autuando, acostado às folhas 48 a 115 e documentos apresentados pelo contribuinte, efetuou um levantamento do fluxo financeiro do autuado e detectou a ocorrência de saldos credores na conta “Caixa”, o que, nos termos do art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Ressalta a JJF que a própria defesa reconhece que seu contador cometeu diversos erros em sua escrituração.

Quanto à cópia do livro Caixa reconstituído pelo sujeito passivo após a autuação, sem qualquer

autorização prévia da repartição fiscal e sem as devidas comprovações dos erros do contador e dos documentos que comprovavam os lançamentos corretos, a JJF deixa de acolher.

Também deixa de acolher o argumento defensivo de que o autuante não abateu os pagamentos feitos no exercício de 2006, referentes às compras faturadas no final do exercício de 2005, causando erro na apuração do saldo de caixa em 2005, pois, entendeu a Decisão recorrida que, conforme ressaltou o autuante na informação fiscal, as duplicatas estão registradas no caixa do autuado, como pagamentos efetivados de forma correta.

De igual modo, a JJF não acolheu o argumento de que o autuante não considerou os empréstimos contratados pelo autuado junto aos bancos, especialmente o Banco do Brasil, pois os supostos documentos apresentados pela defesa (fl. 199 e 199v), não é do autuado, mas, sim, extrato da pessoa física, o qual não serve como prova das operações da pessoa jurídico autuado. Quanto ao extrato às fls. 200 a 206, aduz a JJF que, embora no nome do autuado, nem nome do banco tem. Por fim, assevera o órgão julgador que os empréstimos não comprovados não constam de nenhuma das cópias dos extratos acima citados.

Contudo, acolhe a JJF o argumento defensivo relativo à existência de saldo inicial do “Caixa”, uma vez que se encontra escrito no respectivo livro, no valor de R\$19.995,00. Assim, considerando tal saldo inicial, verificou o órgão julgador ser este valor suficiente para absorver integralmente os saldos credores apurado pelo autuante relativo os meses de março, abril e maio de 2002, nos valores respectivos de R\$5.174,31, R\$3.069,34 e R\$7.854,75, além de parte do saldo credor relativo ao mês de junho do mesmo ano, no valor de R\$3.896,60, remanescendo no citado mês o valor de R\$1.242,11 (R\$5.138,71 – R\$3.896,60), excluindo-os do demonstrativo de débito apurado pelo autuante, resultando o ICMS devido de R\$23.338,02. Assim, julgou o Auto de Infração Procedente em Parte.

Em Voto Discordante, o julgador José Bizerra Lima Irmão, entende ser flagrante o cerceamento de defesa, haja vista que o art. 3º do RPAF não autoriza o fisco a intimar o contribuinte por meio do seu contador. Salienta que, como as peças integrantes dos autos, que deveriam ter sido entregues ao contribuinte no ato da intimação, somente lhe foram fornecidas faltando 7 dias para findar-se o prazo para apresentação da defesa, em desrespeito ao art. 46 do RPAF, e tendo em vista que a intimação foi feita a pessoa estranha à estrutura da empresa, entende que se evidenciou óbice ou dificultação à apresentação da defesa. Assim concluiu que, não sendo saneado esse vício, impõe-se a decretação da nulidade do procedimento.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo em seu Recurso Voluntário, às fls. 423 a 428 dos autos, onde, preliminarmente, argüiu a nulidade do Auto de Infração por entender que teve seu direito de defesa cerceado, uma vez que a ciência do lançamento de ofício foi dada por pessoa estranha ao seu quadro de representantes legais ou mesmo de funcionários, visto que a empresa não reconhece poderes de representação à pessoa que o firmou em seu nome, pois não mantém com essa pessoa nenhum vínculo empregatício, nem lhe passou nenhuma procuração para receber ou dar quitação, muito menos mantém contrato continuado de prestação de serviços e, portanto, não pode ser classificada como sendo seu preposto, a teor do art. 3º, III, do RPAF. Aduz que só tomou conhecimento da autuação por terceiros. Reproduz o voto discordante da Decisão recorrida. Assim, sustenta que o Auto de Infração padece de vício formal insanável, por ofender a garantia constitucional à ampla defesa e ao devido processo legal.

Também aduz que, o autuante estornou equivocadamente várias receitas sem fundamentação, adotando uma confusa e autoprolamada movimentação da Conta Caixa, que não está prevista em nenhuma legislação tributária ou contábil, apurando erroneamente saldo credor. Ressalta que, se houvesse lançamentos a débito de caixa não comprovados, o autuante deveria ter apurado a infração de suprimentos a caixa de origem não comprovada, não lhe cabendo praticar estornos e sim identificar as receitas sem origem, se fosse o caso. Entende que, à primeira vista, sobressaem a imprecisão e a insegurança dos levantamentos – cheios de estornos e ajustes, parecendo um rascunho de iniciantes – de modo que a ação fiscal carece de elementos que comprovem com segurança e certeza a infração imputada à impugnante, já que se trata de uma presunção *juris tantum* a alegada omissão de saídas. Também, por haver incorrido o Auto de Infração em erro na capitulação legal dos fatos, o recorrente pleiteia a anulação da infração.

No mérito, aduz que o autuante não juntou aos autos provas inequívocas de todos os pagamentos realizados pelo recorrente, tais como notas fiscais de compras e duplicatas pagas. Ao contrário, fundou sua ação fiscal em mera declaração eletrônica (DME) e numa simples listagem do CFAMT. Ambas suscetíveis de erros. Salienta que as notas fiscais juntadas pelo preposto fiscal, após a interposição de defesa, não batem com a totalidade dos pagamentos que são imputados à recorrente. Cita o art. 41, II, do RPAF, o qual estabelece que o Auto de Infração deva se fundamentar nas provas necessárias à demonstração do fato argüido. Destaca que incorreu de boa-fé em erro de fato de escrituração do livro caixa, pois seu contabilista lançou, equivocadamente, a maior, pagamentos referentes aos exercícios auditados ao confundir sua contabilidade com os dados de outra empresa. Diz provar sua alegação ao juntar, aos autos, as cópias das notas fiscais referentes aos pagamentos efetuados e o livro Caixa com as devidas correções. Insurge-se contra a Decisão de que o livro Caixa não pode ser reescriturado após a lavratura do Auto de Infração. Cita jurisprudência.

Por fim, invoca o princípio da proporcionalidade, por entender que a ação fiscal não depurou os valores pagos a título de antecipação por substituição tributária, uma vez que 80% das compras são de mercadorias afeitas ao regime de substituição tributária afrontando a ação fiscal ao princípio constitucional que proíbe o *bis in idem*. Aduz que a exigência de crédito tributário no valor de mais de R\$50.000,00 tem natureza confiscatória, pois equivale quase à sua receita bruta anual.

A PGE/PROFIS, às fls. 1.087 a 1.094, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que:

Inexiste nulidade a ser declarada no presente feito, visto que, tanto o Código Civil quanto a legislação tributária, não deixam dúvidas acerca da relação de preposição havida entre a empresa e seu contador. Registra que o contabilista que subscreveu o Auto de Infração foi indicado pela própria empresa à Secretaria da Fazenda como seu contador, como se constata no INC, o qual praticou, durante a ação fiscal e até já no curso do processo administrativo, atos em nome e no interesse da empresa, sem contestação dessa última, conforme termo de devolução e de recebimento, às fls. 9 e 121 dos autos. Registra a PGE/PROFIS que o art. 129, § 1º, VI, do COTEB e o art. 39, X, do RPAF, autorizam que os prepostos atuem no processo administrativo fiscal em nome da empresa, não só para fazer petições e intervenções e receber intimações, assim como para receber o Auto de Infração. Assim, concluiu que não há qualquer cerceamento de direito de defesa em decorrência da entrega do Auto de Infração ao contador da empresa, do que salienta que a alegação de retardado doloso ou culposo no encaminhamento do Auto de Infração, esse fato repercutirá apenas no âmbito das relações particulares entre a empresa e seu contador, devendo resolver-se na esfera civil, mediante indenização de ato ilícito, jamais sobre a validade do processo administrativo fiscal.

Por outro lado, sobre a alegação recursal de que, no caso presente, caberia ao autuante apurar suprimento de caixa de origem não comprovada, sustenta a PGE/PROFIS que, no caso da auditoria da conta Caixa revelar que a empresa lançou receitas não comprovadas, duas alternativas se abrem ao fiscal: a) efetuar desde logo, a cobrança de ICMS sobre os lançamentos não comprovados, considerando que o suprimento de caixa de origem não comprovada é, por si só, suficiente a legitimar a presunção legal de omissão de saídas anteriores, ou; b) reconstituir a conta Caixa sem considerar os lançamentos não comprovados, e, se apurado saldo credor em algum momento, efetuar a cobrança do ICMS devido. Ressalta ser o segundo procedimento mais favorável ao contribuinte, uma vez que, mesmo se desconsiderados os lançamentos carentes de comprovação, é possível que a conta Caixa não revele saldo credor, a exemplo do que ocorreu no mês de janeiro de 2002. Assim, considerando que o autuante apenas escolheu um, dentre dois roteiros regulares de auditoria da conta Caixa, entende a PGE/PROFIS que nenhuma ilegalidade há sequer no roteiro de fiscalização adotado, como também na descrição da infração. Portanto, considerando que os levantamentos elaborados pelo autuante (fls. 34/41) e as cópias do livro Caixa (fls. 46/115), evidenciam, de maneira bastante clara, quais são os lançamentos tidos por não comprovados, opina a PGE/PROFIS não ser verdadeiro o argumento do recorrente de que o procedimento fiscal carece de certeza e segurança.

Também aduz o opinativo não proceder a irresignação do recorrente contra a suposta “falta de provas” do cometimento da infração, pois o autuante juntou aos autos cópias do livro Caixa, onde se vêem lançadas várias receitas de empréstimo, como também os termos de intimação (fls. 6/7) convocando o autuado para apresentar documentos comprobatórios dos referidos empréstimos, os quais não foram atendidos, ensejando na reconstituição da conta Caixa sem os lançamentos carentes de comprovação, acarretando na apuração de saldo credor de caixa em diversos meses.

Em relação à alegação do recorrente de que “*seu contabilista, por equívoco lançou a mais pagamentos referentes aos exercícios auditados*”, aduz a PGE/PROFIS que, para comprovar tal alegação, não bastaria ao autuado juntar ao processo mais de 200 (duzentas) notas fiscais e o livro Caixa refeito sem observância das exigências legais, mas sim, a elaborar demonstrativo especificando cada um dos pagamentos lançados a maior, como também apontar, quanto a cada um deles, as notas fiscais de entrada respectivas que comprovavam os valores corretos. Assim, ausente este esforço de comprovação, torna-se impossível acolher o argumento.

Quanto à afirmação de que 80% (oitenta por cento) de suas compras envolvem mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sustenta a PGE/PROFIS que também não foi comprovada, uma vez que, o recorrente se limitou a afirmar o fato sem especificar quais seriam tais mercadorias, ou elaborar demonstrativo de tais operações, ou sequer apontar uma nota fiscal, dentre as muitas juntadas com a defesa e com o Recurso, que comprovasse sua alegação. Salienta que ao analisar, por amostragem, algumas notas fiscais constantes nos autos, verificou que nenhuma delas continha mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Por fim, aduz a PGE/PROFIS ser impossível apreciar a alegação de que o crédito tributário exigido tem natureza confiscatória, em razão do disposto no art. 125, I, do COTEB, que exclui da competência do CONSEF a declaração de constitucionalidade.

Assim, diante de tais considerações, opina a PGE/PROFIS pelo Conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Da análise do Recurso Voluntário concluo que as razões recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, restando parcialmente comprovada a infração, relativa à presunção legal de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, conforme previsto no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, cujo ônus da prova da improcedência da presunção é do contribuinte.

Inicialmente, devo ressaltar que corroboro integralmente com o Parecer da PGE/PROFIS por entender que:

1. Inexiste nulidade a ser declarada no presente lançamento, uma vez que não houve cerceamento de direito de defesa do contribuinte o fato da ciência do Auto de Infração (fl. 2), assim como o recebimento dos correspondentes levantamentos da conta Caixa (fl. 9), ter ocorrido através do contador, devidamente habilitado junto à Secretaria da Fazenda, conforme comprova o documento de fl. 21 dos autos, visto que o contabilista, na condição de preposto do autuado, por manter com o sujeito passivo vínculo empregatício ou contrato de prestação de serviço profissional continuado, está apto a representar o contribuinte, cuja relação de preposição decorre diretamente do Código Civil (Livro II – Direito de Empresa; Título IV – Dos Institutos Complementares; Capítulo III – Dos prepostos), no qual destina uma seção especificamente a tratar do contabilista e outros auxiliares como prepostos da empresa, como também da legislação tributária estadual, nos termos do art. 129, § 1º, VI, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do art. 3º, III, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.
2. Também não procede a alegação do recorrente de que o lançamento de ofício carece de certeza e segurança, pois, conforme bem enfatizou o Parecer da PGE/PROFIS, a constatação de suprimento de caixa de origem não comprovada faculta ao autuante a exigência do imposto sobre as receitas não comprovadas ou sobre os saldos credores da conta Caixa decorrentes da reconstituição do fluxo do Caixa, após a desconsideração dos suprimentos não comprovados,

conforme procedeu o autuante, o que é mais benéfico ao contribuinte. Portanto, nenhuma ilegalidade há no roteiro de fiscalização adotado, como também na descrição da infração.

3. Em relação à alegada “falta de provas” do cometimento da infração, os demonstrativos de “Movimentação da Conta Caixa” e as cópias dos próprios livros Caixas, às fls. 34 a 115 dos autos, comprovam a acusação fiscal da existência de saldos credores em diversos meses, cuja apuração se desenvolveu através da desconsideração do saldo inicial do Caixa, referente ao exercício de 2002, o que foi revertido pela Decisão recorrida, e da glosa das receitas de empréstimos não comprovados. Logo, não tem pertinência a alegação recursal de “falta de provas” do cometimento da infração, pois tais dados foram apurados através da própria escrita contábil do contribuinte.
4. Quanto à alegação recursal de que “*seu contabilista, por equívoco, lançou a maior pagamentos referentes aos exercícios auditados*”, a não indicação precisa dos pagamentos lançados a maior, embasados com documentos comprobatórios, comprovando os valores corretos, torna-se impossível a constatação de tal alegação e, consequentemente, ineficaz a reconstituição do livro Caixa pelo sujeito passivo, ocorrida após a autuação, sem qualquer autorização prévia da repartição fiscal.
5. Observo ser improcedente a afirmação do recorrente de que 80% de suas compras envolvem mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pois se trata de contribuinte com a atividade de confecção de peças de vestuário, consoante documento à fl. 21 e notas fiscais de compras anexas aos autos, cujos produtos são tributados sob o regime normal de apuração.
6. Por fim, quanto à alegação de que o crédito tributário exigido tem natureza confiscatória, devo esclarecer que a exigência do imposto é o resultado da alíquota legalmente aplicável sobre o valor da base de cálculo apurada, a qual, conforme já dito, resultou dos dados coletados junto a própria escrita contábil do contribuinte, onde se constatou omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, consoante presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativos apensados aos autos, cujo ICMS apurado foi deduzido do crédito presumido de 8% sobre o valor das saídas omitidas, por se tratar de contribuinte inscrito no Regime SimBahia, conforme previsão expressa no art. 15, V, c/c o art. 19 da Lei nº. 7.357/98 e art. 408-L, V, do RICMS.

Do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, entendendo insuficientes as alegações recursais para modificar a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206898.0167/07-8, lavrado contra NEI RIBEIRO MACIEL (SIRLEY CONFECÇÕES), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$23.338,02, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS