

**PROCESSO** - A. I. Nº 279228.0011/05-6  
**RECORRENTE** - MR COMÉRCIO TERRAPLANAGEM E CONSTRUTORA LTDA. (MR COMÉRCIO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0248-05/06  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 09/10/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0328-11/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Modificada a Decisão recorrida tendo em vista a adequação da base de cálculo em função do percentual de saídas das mercadorias sujeitas à tributação normal, em observância ao princípio da proporcionalidade. Infração caracterizada em parte. Não acatada a arguição de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão JF nº 0248-05/06, pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa (dezembro de 2002, 2003 e 2004) – R\$24.514,71;
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação (dezembro 2003, março a julho e dezembro de 2004) – R\$7.136,66;
3. Multa no valor de R\$460,00 pela falta de escrituração do livro Caixa referente aos exercícios de 2001 a 2004. Consta que empresa no período encontrava-se enquadrada no SimBahia como microempresa e empresa de pequeno porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu afastar as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, considerando que:

- o PAF se encontrava revestido de todas as formalidades legais; por não ter vislumbrado nenhuma desobediência aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa;
- as infrações 1 e 2 possuem natureza diversa, não havendo a alegada duplicidade na cobrança do tributo;
- no caso das presunções, ora em lide, cabe ao contribuinte a prova em contrário, conforme determinação legal, e como o sujeito passivo não escriturou o livro Caixa, nem apresentou os documentos contábeis, mesmo após intimado, a fiscalização ficou impossibilitada de proceder a uma análise conjunta da escrita contábil com a fiscal e de considerar o saldo inicial de cada

exercício, o total das disponibilidades, a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados, os ingressos de Recursos de outras fontes, como pretendido pelo defendente;

- não foi realizado arbitramento da base de cálculo do imposto, mas uma das auditorias previstas na norma tributária que rege os procedimentos fiscais;
- a auditoria fiscal seria inadequada caso ficasse comprovado que o faturamento da empresa decorreu de vendas, em quase sua totalidade, de mercadorias “outras” (neste caso, incluídas aquelas com imposto recolhido por antecipação tributária) ou isentas, o que não ocorreu nestes autos;
- o contribuinte não foi desenquadrado do SimBahia, conforme entendeu, e o ICMS foi exigido com base nos critérios normais de apuração e a dedução do crédito de 8%, tudo como determinado pela legislação;
- não existe Convênio que preveja a responsabilidade do fornecedor das mercadorias objeto da infração 2 (cerâmicas) para o recolhimento do imposto, não merecendo acolhida a alegação de ilegitimidade passiva.

Entretanto, embora não levantada pelo impugnante, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que existia uma nulidade parcial na autuação, tendo em vista que, ao analisar a planilha referente à infração 2 (fl. 20), constatou a exigência do ICMS por antecipação parcial e por antecipação tributária, quando as mesmas não poderiam ter sido lançadas como uma mesma infração, por possuírem naturezas distintas. Acrescentou que, na realidade, o autuante não cobrou a antecipação parcial, e sim o imposto total devido, como se a empresa estivesse enquadrada no regime normal de apuração, ou seja, com base nos valores indicados nos documentos fiscais, calculou 17% e deduziu os créditos neles destacados, ocasionando o cerceamento do direito de defesa. No mérito deste item, deliberou a JJF pela redução do débito apurado para R\$582,49, relativo apenas à antecipação tributária, excluindo a parcela referente à antecipação parcial, como explanado na apreciação das preliminares de nulidade.

No que toca ao mérito da infração 1, a JJF foi pela sua procedência ao argumento de que mesmo intimado o contribuinte não entregou ao Fisco o livro Caixa, nem indicou a existência de saldo inicial, receitas outras ou empréstimos contraídos, obrigando o fisco a recompor a conta Caixa, restando comprovada a irregularidade apontada.

Julgou também procedente a infração 3, pois não foi contestada pelo autuado.

Em seu Recurso Voluntário - fls. 265 a 279 - o sujeito passivo inicialmente pede a nulidade da infração 1, alegando que a auditoria realizada é totalmente inadequada já que comercializa, em sua totalidade, com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Argumenta que exigir o ICMS sobre saldo credor, por meio de entradas de mercadorias cuja fase de tributação já se encontra encerrada, representa evidente bitributação, pois se estaria lançando o imposto por meio de dois regimes de apuração (antecipação e normal) sobre o mesmo fato gerador. Transcreve o artigo 353, inciso II e os itens 15 e 16, do RICMS/97, bem como acórdãos deste CONSEF.

No mérito, em relação à infração 1, aduz que as receitas, supostamente omitidas, foram decorrentes de operações não sujeitas à incidência do ICMS, tais como empréstimos bancários e aumento do capital social, que passou de R\$10.000,00 para R\$80.000,00, conforme os documentos acostados às fls. 280 a 292 dos autos. Transcreve decisões deste CONSEF. Finalmente, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

A representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, apresentou o seu Parecer (fls. 298 a 300), o qual foi ratificado pelo Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho, opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, com os seguintes argumentos:

1. quanto à alegação do recorrente, de que comercializa em grande parte com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, ressalta que, até recentemente, as decisões administrativas trilharam o caminho de que “somente em caso de totalidade de saídas não tributadas, isentas ou substituídas, ou quando o percentual de tais saídas era muito próximo de 100%, é que o CONSEF entendia que a aplicação de presunção legal não cabia naquela hipótese”, posicionamento corroborado pela PGE/PROFIS em seus Pareceres;
2. ressalta, contudo, que uma análise mais apurada da realidade conduziu aquele órgão jurídico e o órgão julgador a um rumo diferente, expresso no Acórdão CJF nº 0291-12/06;
3. considerando que a substituição tributária hoje em dia é quase que a regra, isto é, mais e mais mercadorias passam a fazer parte do referido regime, diz que não se pode negar a veracidade nas alegações dos contribuintes e, por essa razão, não é razoável que, uma vez verificada qualquer das hipóteses de presunção legal de omissão de saídas anteriores tributáveis, se conclua que todas as operações omitidas eram, em sua integralidade, operações tributáveis normalmente;
4. sendo assim, afirma que a adoção da proporcionalidade se afigura razoável e lógica e consegue chegar mais perto da verdade material, razão pela qual entende que “deve ser apurado o percentual de saídas tributadas pelo contribuinte, no período autuado, e com base nisso ser exigido o ICMS presumidamente omitido”.

Quanto aos argumentos de mérito do recorrente, diz que não lhe *“parecem suficientes para comprovar a origem dos recursos, já que não vieram aos autos provas do efetivo ingresso dos recursos supostamente aportados”*.

Submetido o PAF à pauta suplementar, esta 1ª CJF acatou o pedido de diligência sugerido pela PGE/PROFIS e pela então relatora, remetendo os autos à Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda – vide fls. 304 e 305 – para que fosse informado o percentual de receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis pelo ICMS na saída, em relação à receita total do estabelecimento autuado, nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, fosse aplicado o percentual de receitas oriundas de mercadorias sujeitas ao ICMS na saída do estabelecimento ao valor da base de cálculo da infração do item 1, e do valor do débito remanescente da infração 1 fosse deduzido o crédito de 8%, previsto no §1º do art. 19 da Lei nº 7.357/98, nos período em que o contribuinte encontrava-se inscrito no SimBahia, elaborando, ao final, novo demonstrativo de débito para a referida infração.

Às fls. 306 e 307 consta resultado revisional da ASTEC, através do Parecer ASTEC nº 063/2007, onde consta os percentuais de saídas com ICMS antecipado para os exercícios de 2002, 2003 e 2004, períodos objetos da autuação, de 40,82%, 32,88% e 38,26%, respectivamente, obtidos através do confronto dos valores totais das saídas de mercadorias com ICMS pago antecipadamente, discriminados nas notas fiscais de saídas dos referidos exercícios, com os valores totais das saídas declaradas nas DME's também dos referidos exercícios. Foram considerados como produtos sujeitos à substituição tributária, com fase de tributação já encerrada nas saídas realizadas pelo autuado, os seguintes produtos; cimento, bloco, telha e caixa d'água, totalizando de imposto a ser exigido o valor de R\$8.283,45.

Às fls. 1.318, o Supervisor da INFAZ Bom Jesus da Lapa se manifesta quando ao resultado revisional, alegando que houve equívoco por parte do fiscal diligente, por ter sido incluído o produto “Caixa D'água”, que não está incluído na relação de mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária. Alegou, ainda, que o diligente, após encontrar os percentuais referentes às vendas de mercadorias com ICMS antecipado, deveria ter aplicado tais percentuais sobre o saldo credor por exercício, constantes nas planilhas de fls. 11, 14 e 17, para que, obtida a base de cálculo proporcional às saídas tributadas, fosse aplicada a alíquota de 17%, deduzindo-se, em seguida, o crédito de 8%, mas, no entanto, assevera que o percentual foi aplicado sobre os valores constantes no demonstrativo de fls. 01 do PAF, onde já constava a dedução do crédito de 8%, concedendo-se o referido crédito duas vezes. Requer, assim, o refazimento do demonstrativo.

Às fls. 1.321 e 1322, consta manifestação do recorrente sobre o resultado revisional, concordando com seus termos.

A PGE/PROFIS, em nova manifestação de fls. 1.325 e 1.326, requer que a ASTEC se pronuncie sobre os equívocos apontados às fls. 1.318.

Diante do opinativo da PGE/PROFIS, o novo relator do processo – às fls. 1329 - requereu a remessa dos autos a ASTEC, para que esta se pronuncie sobre os alegados equívocos apontados.

Através do Parecer ASTEC nº 0037/2008 – fls. 1.330 a 1.331 – o fiscal diligente apresenta novo demonstrativo de débito – fls. 1332 - consignando que de fato procedem as afirmações de ocorrência de equívocos no trabalho revisional anterior, tendo em vista a efetiva constatação do lançamento em duplicidade do crédito fiscal presumido na apuração do débito constante do Parecer ASTEC nº 063/2007, bem como da inclusão indevida do produto “caixa d’água” como sendo mercadoria submetida à substituição tributária. Consigna como débito a ser exigido para a infração do item 1, o valor de R\$15.854,23, em decorrência dos referidos ajustes.

Novamente intimados do novo resultado revisional, não se manifestam nem o autuante e nem o recorrente – vide fls. 1.334 e 1.335.

Em opinativo conclusivo, fls. 1.338 e 1339, a PGE/PROFIS manifesta-se pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, consignando que as questões fáticas foram esclarecidas, tendo restado nos autos demonstrativo de débito que revela o quanto devido pelo contribuinte, com base no entendimento da proporcionalidade das saídas tributadas para aplicação sobre a base de cálculo omitida. Consigna, ainda, que não são suficientes para comprovar a origem dos recursos os argumentos de mérito trazidos pelo recorrente, já que não vieram aos autos provas do efetivo ingresso dos recursos supostamente aportados.

Às fls. 1.341, consta Despacho do procurador assistente onde ratifica o opinativo de PGE/PROFIS anteriormente citado.

## VOTO

O Recurso Voluntário em tela cinge-se apenas à infração imputada no item 1 da autuação, que imputa ao recorrente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa - exercícios de 2002, 2003 e 2004, julgada totalmente procedente pela JJF.

Quanto à arguição de nulidade suscitada pelo recorrente, de logo merece ser rechaçada, posto que não se vislumbra nos autos qualquer pecha que inquene de nulidade o presente Auto de Infração.

No mérito, como bem consignou a PGE/PROFIS, em seu opinativo conclusivo, não logrou o recorrente afastar a presunção legal a que se reporta o §4º do art. 4º da Lei nº7.014/96, abaixo transcrito, lastro da exigência fiscal em tela.

**“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

**§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimidos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”** Grifos nossos.

Por outro lado, cabível aos autos a aplicação da proporcionalidade, para considerar nas omissões apuradas pela fiscalização apenas o percentual de saídas de mercadorias tributadas, em estrita observância ao regramento legal acima citado, já que a empresa opera em atividade comercial em que preponderam saídas de mercadorias com ICMS antecipado.

A última diligência realizada pela ASTEC, consubstanciada no Parecer ASTEC nº 0037/08, corretamente apurou os percentuais de mercadorias tributadas nos exercícios fiscalizados, conforme demonstrativos de fls.1.332, excluindo, também devidamente, o produto “caixa d’água”, não sujeito ao regime de substituição tributária, e corrigindo a dedução em duplicidade do crédito de 8%, previsto no §1º do art. 19 da Lei nº 7.357/98, equívocos constantes do resultado revisional anterior, proferido através do Parecer ASTEC nº 063/07. Remanesce, assim, para infração 1, o valor de R\$15.854,23.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$16.896,72, sendo R\$16.436,72 de ICMS e R\$460,00 referente à multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme demonstrativo abaixo:

RELATÓRIO DE DEMONSTRATIVO DE DÉBITO									
Seq	Infr	Grp Calc	D. Ocorrência	D. Vencimento	Aliq (%)	Vlr. Histórico	Multa	Julgado JJF	Julgado CJF
1	1	P	31/12/2002	09/01/2003	17	3.306,82	70	3.306,82	2.091,32
2	1	P	31/12/2003	09/01/2004	17	11.074,05	70	11.074,05	7.441,08
3	1	P	31/12/2004	09/01/2005	17	10.133,84	70	10.133,84	6.321,83
4	2	P	31/12/2003	09/01/2004	17	281,29	60	281,29	281,29
5	2	P	31/03/2004	25/04/2004	17	848,31	50	0,00	0,00
6	2	P	30/04/2004	25/05/2004	17	1.698,35	50	0,00	0,00
7	2	P	31/05/2004	25/06/2004	17	345,20	50	0,00	0,00
8	2	P	30/06/2004	25/07/2004	17	2.614,12	60	301,20	301,20
9	2	P	31/07/2004	25/08/2004	17	990,70	50	0,00	0,00
10	2	P	31/12/2004	25/01/2005	17	358,69	50	0,00	0,00
11	3	M	31/12/2004	31/12/2004	0	460,00	0	460,00	460,00
TOTAL						32.111,37		25.557,20	16.896,72

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279228.0011/05-6, lavrado contra **MR COMÉRCIO TERRAPLANAGEM E CONSTRUÇÃO LTDA. (MR COMÉRCIO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$16.436,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$582,49 e 70% sobre R\$15.854,23, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XV, “i”, da citada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, em 30 de setembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS