

**A. I. Nº** - 206880.0312/04-0  
**AUTUADO** - ADALBERTO BARBOSA GUEDES  
**AUTUANTE** - EDIMAR NOVAES BORGES  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 19. 08. 2008

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0269-01/08**

**EMENTA:** ICMS. CONTA "CAIXA". SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldo credor de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Infração elidida parcialmente. Não acatadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/11/04, exige ICMS no valor de R\$ 119.918,78, acrescido da multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003.

O autuado apresentou defesa às fls. 139 a 162, arguindo a nulidade do Auto de Infração pela existência de vícios no lançamento, conforme aponta:

- em se tratando de auditoria de Caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, de modo que não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa; - no que diz respeito à base de cálculo, é exigido o imposto referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme consta no Auto de Infração (cópia à fl. 169), sendo que, de acordo com o demonstrativo (cópia à fl. 171), todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40;

- está sendo exigido imposto referente a fornecedores não submetidos à tributação, fato este declarado pelo próprio fiscal autuante no papel de trabalho intitulado "Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos", (cópias às fls. 173/176), de modo que estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido.

No mérito, a defesa alega que o autuante deixou de considerar que nem todas as entradas saíram no mesmo exercício, como faz prova o inventário. Argumenta que a simples comparação entre as despesas e a receita não é suficiente para se apurar uma eventual omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Afirma que, verificando-se os livros fiscais da empresa, em especial o livro de inventário, fica evidenciado que as entradas constatadas permanecem no estoque da empresa, rechaçando assim qualquer presunção de omissão de saídas de mercadorias.

Prossegue dizendo que o fiscal deixou de considerar informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo da entrada de recursos outros não provenientes da venda de mercadorias.

Alega que não foram respeitados os princípios que orientam o tratamento a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Retornando às preliminares, a defesa reitera a questão da nulidade do procedimento em face do roteiro de auditoria empregado. Assevera que este Conselho já se pronunciou no sentido de que o

preceito contido no art. 4º da Lei nº 7.014/96, que autoriza a chamada presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser aplicado com base em simples indícios, pois, ao contrário, deve se comprovar, com todos os documentos, demonstrativos, livros e o tudo o mais que compõe as escritas fiscal e contábil do contribuinte, haja vista que o ônus da prova é do fisco, de modo que só a partir desse meio probante é que a presunção passa a existir. Argumenta ser imprescindível que as provas do cometimento da irregularidade sejam anexadas aos autos, pois, em Direito Tributário, a prova é de quem alega, e, por conseguinte, é obrigação do fisco provar o que alega. Observa que, neste caso, o fiscal elaborou demonstrativos tentando comprovar que há saldo credor na conta Caixa, mas se limitou a indicar as vendas dos exercícios, bem como as compras efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício, e, por isso, não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção. Diz que a análise deve ser feita levando em conta o conjunto das escritas, de modo a se checar se houve, ou não, alguma das hipóteses autorizativas da presunção, que, neste caso, diz respeito a saldo credor de Caixa, porém não existe, nos autos, nenhum elemento que indique ou prove que tal análise foi feita de modo amplo, pois o autuante se limitou, tão-somente, a confrontar as compras com as vendas de cada período. Reclama que a escrituração contábil deveria fazer parte dessas provas, mas isso não foi observado.

O autuado frisa que excesso de receita não prova circulação de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas. Faz menção à decisão da Câmara Superior através do Acórdão CS 0177-21/02. Cita outras decisões deste Conselho que, a seu ver, dão amparo à sua tese. Alude também a trecho de um acórdão do TFR.

Relativamente à nulidade por vício de forma, o autuado observa que na fl. 1 consta que o imposto devido nos meses de fevereiro e março [de 2001] seria nos valores de R\$ 32.229,56 e R\$ 42.461,59, respectivamente, porém no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos” consta que todo o montante de imposto supostamente devido no exercício de 2001 é de R\$ 25.586,40.

Segundo diz, está sendo cobrado imposto de operações não tributáveis, circunstância que ficaria evidenciada em face do papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”.

Nega que tivesse havido saldo credor de Caixa. Sustenta que nem toda a receita da empresa se originou da vendas de mercadorias, pois houve empréstimos pessoais feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinados a aumentar o capital da empresa, dentre outras receitas a serem comprovadas. Alega que, em virtude do lapso temporal entre a lavratura do Auto de Infração e a data final para expirar o prazo para apresentação de defesa, houve dificuldade de obter os documentos junto aos contratantes, mas diz que se compromete a fazer prova dos mesmos até a data do julgamento. Aduz que, uma vez provada a origem da receita, a ação fiscal há de ser julgada improcedente. Requer que, caso o órgão julgador considere necessário que as notas promissórias sejam apresentadas em original, seja marcada data e hora para efetivação de perícia fiscal no estabelecimento da empresa, onde seus credores se comprometem a apresentar os documentos para avaliação do fiscal designado.

Assegura que não houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Faz demonstrações especificando os recursos aplicados, as receitas auferidas e os valores das mercadorias em estoque em cada exercício.

Questiona a aplicação da alíquota de 17%, alegando ser empresa de pequeno porte, cujo imposto é calculado por outros critérios. Transcreve decisões do CONSEF.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 178 a 181) observando que a autuação se originou da presunção legal da saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa, estando esta presunção expressamente prevista em lei.

No respeitante à alegação defensiva de que o Fisco deveria, através do exame de livros, documentos e tudo que compõe as escritas fiscal e contábil do contribuinte, demonstrar a existência de saldo credor na conta Caixa, o autuante contrapõe que tal alegação não tem fundamento, uma vez que o contribuinte não apresentou o livro Caixa, como também não apresentou as suas escritas fiscal e contábil, apesar de ter sido notificado a apresentar aqueles elementos, estando obrigado a apresentar o livro Caixa. Diz que foi composto o livro "caixa" com os elementos apresentados pelo contribuinte, respeitando os critérios de legalidade, transparência, vinculação administrativa tributária, etc. Observa que o autuado não apresenta nada que possa descaracterizar a presunção legal da omissão de receitas e conseqüentemente omissão de operações anteriores de saídas de mercadorias, estando caracterizado o fato gerador do ICMS. Diz que o autuado não apresentou elementos que elidam a ocorrência de saldo credor na conta Caixa.

Quanto à alegação de nulidade do lançamento por vício formal, o autuante afirma que, por um erro que considera sanável, foram indicadas datas diversas no Auto de Infração em relação aos demonstrativos apensados. Informa que a data do fato gerador do imposto e do vencimento correto é 31/12/01, no valor de R\$ 25.586,40, e não 31/01/01. Esclarece que, para o exercício de 2002, o fato gerador e o vencimento ocorreram em 31/12/02, no valor de R\$ 32.229,56, e não em 28/02/01. No exercício de 2003, a data correta é 31/12/03, no valor de R\$ 42.461,59, e não 31/03/01. Alega que não ocorreu alteração de valores, simplesmente houve datas incorretas quando da transferência para o Auto de Infração, incorreções estas que considera meramente formais, de modo que não acarretam a nulidade do auto de infração, uma vez que todos os requisitos legais foram observados, a saber, natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

No que concerne à suposta cobrança de imposto de operações não tributáveis, o fiscal autuante considera que o argumento da defesa é totalmente equivocado, ao pretender que pagamento (a fornecedores) de mercadorias não sujeitas à tributação equivale a mercadorias não tributadas. Afirma que, no "Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Não Submetidos à Tributação", estão demonstradas todas as aquisições, através de Notas Fiscais, e, conseqüentemente, os pagamentos de mercadorias adquiridas pelo autuado e por este não declarados; já no "Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Submetido a Tributação", constam as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais declaradas e postas à disposição da fiscalização.

Quanto ao mérito, o autuante assevera que o levantamento fiscal da conta Caixa foi executado com observância das normas tributárias, tendo apresentado ao autuado todos os demonstrativos e elementos comprobatórios. Aduz que, se outros elementos não foram observados, isto ocorreu em virtude da falta de entrega de documentos e informações pelo próprio contribuinte, a exemplo da falta de informações solicitadas para que apresentasse os saldos iniciais da conta Caixa, os pagamentos de títulos (duplicatas) vencidos nos exercícios e pagos em outros exercícios, e outras fontes de receitas, empréstimos obtidos, etc. Diz que levou em consideração todas as receitas de vendas de mercadorias e de prestações de serviços declaradas nas DMEs, conforme consta às fls. 113 a 123, de acordo com o "Demonstrativo das Origens e Aplicações Declarado no Exercício", às fls. 10, 34, 60 e 113, bem como todas as despesas apresentadas, de acordo com as fls. 9, 33, 59 e 85, e os pagamentos a fornecedores submetidos à tributação pelo contribuinte (declarados) e demonstrados pela fiscalização às fls. 27/31, 43/57, 76, 83 e 96/112, além dos pagamentos a fornecedores não submetidos à tributação (não declarado pelo contribuinte) e demonstrados pela fiscalização às fls. 17, 16, 41, 42 e 93/95, e mais o demonstrativo de compras a prazo num exercício pagas no exercício seguinte, às fls. 11, 12, 35, 36, 61 e 62, e foram demonstradas as origens e aplicações de recursos, às fls. 8, 32, 58, 84, 87 e 88. Com relação ao fato de as compras efetuadas permanecerem em estoque no final do exercício, o autuante contrapõe que se trata de mais uma informação não comprovada pela defesa, uma vez que não foi apresentado o livro Registro de Inventário; ademais, não foram declarados nas DMEs, nos exercícios fiscalizados, os montantes financeiros dos estoques iniciais e finais. O autuante considera que não tem vinculação alguma o estoque final do exercício com o saldo credor na conta Caixa, uma vez que são fatos distintos.

Com relação à suposta aplicação equivocada da alíquota, alegada pela defesa, o autuante contesta que também nesse aspecto não tem razão a defesa, pois existem situações específicas em que o legislador atribuiu a exigência do imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações “normais” (art. 19 da Lei nº 7.357/98), mesmo sendo possuidora do tratamento diferenciado de apuração simplificado, e, entre estas situações específicas, o legislador elegeu no inciso V do art. 15 do referido Diploma legal. Manifesta o entendimento de que o autuado se enquadra perfeitamente nesta regra, ao omitir receita através da omissão de vendas de mercadorias, saldo credor na conta Caixa, etc.

Conclui dizendo que todos os direitos do contribuinte foram rigorosamente respeitados, a exemplo do direito ao crédito fiscal de que cuidam o art. 408-S e seu § 1º, do RICMS/BA.

Opina pela manutenção do Auto de Infração.

O contribuinte pediu a juntada de cópia do Registro de Inventário (fls. 187/237).

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência (fls. 240/241), a fim de que fossem prestados esclarecimentos ao sujeito passivo. O primeiro esclarecimento foi concernente ao aspecto temporal dos fatos. Conforme foi observado na solicitação da diligência, o lançamento em discussão diz respeito a ICMS devido por “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” (*sic*). Dentre as questões suscitadas pela defesa, há o protesto de que está sendo exigido o ICMS referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme instrumento à fl. 169, sendo que, de acordo com o demonstrativo à fl. 171, todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40. O fiscal reconheceu que se equivocou: as parcelas indicadas no Auto de Infração como sendo referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001 referem-se, na verdade, aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 (tendo como datas de vencimento os dias 31/12/01, 31/12/02 e 31/12/03, respectivamente). Os valores lançados correspondem aos demonstrativos às fls. 32 (exercício de 2001), 58 (exercício de 2002) e 84 (exercício de 2003). Foi determinado que se desse ciência ao contribuinte de que:

- a) o Auto de Infração diz respeito à acusação de omissão de saídas de mercadorias, fato este apurado em face da constatação da existência de “saldo credor” de Caixa. Esta conta, sendo pertencente ao Ativo, deve apresentar, sempre, saldos devedores. Em face da existência de saldos credores de Caixa, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações tributáveis anteriormente realizadas e também não contabilizadas, a não ser que o contribuinte prove que a presunção é descabida;
- b) o fiscal autuante se equivocou ao especificar os períodos a que correspondem as parcelas objeto do levantamento: a primeira parcela diz respeito ao exercício de 2000, com vencimento em 31/12/00 (demonstrativo à fl. 8); a segunda parcela, no valor de R\$ 25.586,40, diz respeito ao exercício de 2001, com vencimento em 31/12/01 (e não 31/01/01), conforme demonstrativo à fl. 32; a terceira parcela, no valor de R\$ 32.229,56, diz respeito ao exercício de 2002, com vencimento em 31/12/02 (e não 28/02/01), conforme demonstrativo à fl. 58; a quarta parcela, no valor de R\$ 42.461,59, diz respeito ao exercício de 2003, com vencimento em 31/12/03 (e não 31/03/01), conforme demonstrativo à fl. 84.

O segundo esclarecimento, determinado na mesma diligência, foi concernente à questão levantada pelo contribuinte, ao alegar que estaria sendo cobrado imposto referente a fornecedores não submetidos a tributação, fato este que, segundo a defesa, foi declarado pelo próprio fiscal autuante no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, às fls. 173/176, de modo que, segundo o autuado, estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido. Quanto a este ponto, determinou a 2ª Junta de Julgamento Fiscal que fossem levados ao conhecimento do contribuinte os seguintes esclarecimentos:

- a) o fiscal se expressou mal ao enunciar os cabeçalhos ou denominações dos papéis de trabalho, pois, na verdade, não são os fornecedores que são ou não são submetidos a tributação, mas sim as operações com as mercadorias objeto das aquisições a tais fornecedores;

- b) no “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Não Submetidos à Tributação”, leia-se: “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Não Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual estão demonstradas as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais, envolvendo pagamentos de mercadorias adquiridas pelo autuado e por este não declarados;
- c) no “Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Submetido a Tributação”, leia-se “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual constam as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais declaradas e postas à disposição da fiscalização.

Foi solicitado, na diligência, que o órgão preparador desse ciência destes esclarecimentos ao sujeito passivo, fornecendo-lhe, no ato da intimação, mediante recibo, cópia o despacho da Junta, cópia dos instrumentos às fls. 8 a 124 e cópia da informação fiscal às fls. 178/181, e que fosse reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias, o que foi cumprido.

Ao tomar ciência dos novos elementos, o autuado deu entrada em petição (fls. 247 a 279) reclamando que são insanáveis os vícios reconhecidos e supostamente corrigidos pelo autuante, pois não se trata de incorreções meramente formais, conforme prevê o § 1º do art. 18 do RPAF, e sim de vícios que maculam por completo a imputação formulada. Renova os argumentos expostos na defesa originária, fundamentando por que considera inválida a auditoria de Caixa, na forma como foi feita. Reitera as preliminares suscitadas, quanto à nulidade do procedimento fiscal, alegando a existência de vícios da auditoria, por falta de provas. Aponta acórdãos deste Conselho nesse sentido. Cita doutrina. Alega que o saldo credor foi presumido por meio de arbitramento indireto. Reclama que, conforme consta no Auto na informação fiscal, o autuante afirma que compôs o livro Caixa da empresa, estabelecendo, assim, um verdadeiro arbitramento de receitas sem expressa autorização legal. Protesta que não se justifica a ação fiscal, utilizando-se o autuante, indiretamente, da prática do arbitramento, pois não pode ser este método imprescindível quando o contribuinte apresenta toda a documentação fiscal, relativa aos exercícios solicitados. Alega que o fiscal compôs a conta da empresa a partir de dados aleatórios e contrários ao arbitramento permitido pela legislação tributária. Argumenta que tal procedimento, em que a empresa é autuada através de medida tão gravosa, por arbitramento, só é possível quando o contribuinte deixa de apresentar documentos, por não possuí-los, por ter ocorrido sinistro, extravio ou qualquer dos casos previstos nos incisos do art. 937 do RICMS, que transcreve. Observa que, para haver arbitramento, é preciso que tenha ocorrido qualquer das situações ali descritas, mas no caso em exame isso não ocorreu. Alega que o arbitramento é um método residual de determinação do valor tributável para efetuar o lançamento, só utilizado quando for impraticável determinar o valor tributável por outros meios, não podendo o agente fiscal arbitrar receitas do contribuinte, constatando, assim, a existência de saldo credor de Caixa, e impondo a presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis. Argumenta que a legislação não prevê o arbitramento de receitas da conta Caixa nessa espécie de auditoria, pois, caso contrário, importaria a imposição de uma infração baseada em presunção (omissão de saída de mercadorias tributáveis) sobre presunção (receitas). Aduz que o arbitramento deve revestir-se de todos os requisitos formais, conforme tem decidido este Conselho. Transcreve acórdãos. Quanto ao mérito, nega a existência de saldo credor de Caixa, alegando que no decorrer deste processo anexará documentos provando que a receita obtida pela empresa não se origina exclusivamente de venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos pessoais feitos através de emissão de notas promissórias referentes a contratos de mútuo, destinados a aumentar o capital social da empresa, dentre outras receitas a serem comprovadas. Alega que, em função do lapso temporal entre a lavratura do Auto de Infração e a data final para expirar o prazo para defesa, teve dificuldades em obter os documentos junto aos seus contratantes, mas compromete-se a fazê-lo até a data do julgamento, e de logo requer a posterior juntada de documentos comprobatórios da origem dos recursos. Fala da necessidade de o lançamento ser motivado, sob pena de invalidade. Frisa que, neste caso, a lei autoriza a demonstração de prova em contrário, por se tratar de presunção “*juris tantum*”. Assegura que a receita obtida pelo contribuinte não se originou exclusivamente da venda

ele mercadorias, mas, também, de empréstimos tomados de pessoas físicas, dentre outras fontes de receita, e, se os documentos correspondentes não estavam escriturados nos livros da empresa, seria o caso de se lavrar a devida multa por descumprimento de obrigação acessória, pois o que não se pode é fechar os olhos para as provas materiais trazidas aos autos pelo contribuinte, embora quem devesse provar fosse o fisco. Aponta diversos acórdãos deste Conselho que decidiram pela nulidade dos lançamentos em situações que considera pertinentes ao caso em exame. Conclui argumentando que, ainda que por absurdo sejam superados esses aspectos, não poderia o autuante efetuar o lançamento em apreço sem considerar que durante o exercício fiscalizado grande parte das mercadorias permaneceu em estoque, não havendo a saída, que a seu ver constituiria o fato gerador do imposto. Aduz que muitas das compras foram destinadas ao ativo imobilizado, e por isso os bens permanecem no estoque. Reitera que as compras efetuadas pela empresa não implicaram saídas em sua totalidade nos exercícios fiscalizados, fato este perfeitamente comum no âmbito do comércio e provado pelo livro de inventário cuja devolução a empresa aguarda, para fins de fazer a juntada aos autos. Questiona por fim a alíquota aplicada, de 17%, alegando que não teria sido observada a legislação do SimBahia. Aponta decisões do CONSEF quanto a esse aspecto. Reitera o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Cientificado o autuante, este se manifestou (fls. 281 a 283) observando que a autuação se originou da presunção legal da saída anterior de mercadorias tributáveis, apurada através existência de saldo credor na conta Caixa, presunção expressamente prevista em lei e devidamente comprovada nos autos. Quanto às argumentações proferidas pela defesa, o autuante considera que, como não trazem elas qualquer fato, indício ou provas novas, mas tão-somente repetição desesperada de justificar procedimentos tributários equivocados, as informações prestadas anteriormente são suficientemente para provar o ilícito fiscal, mantendo tudo o que foi dito antes, mais as alterações de nomenclatura dos demonstrativos.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Conforme o Acórdão JJF nº 0452-02/05 (fls.286 a 295), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu por unanimidade, pelo não acolhimento das preliminares de nulidade e, no mérito, pela procedência do Auto de Infração.

O autuado, inconformado com a citada decisão, apresentou Recurso Voluntário (fls. 305 a 345), através de advogados legalmente constituídos, reiterando os argumentos já trazidos na peça de defesa inicial.

Referidas argumentações versam sobre deficiências, sob sua ótica, praticadas pelo agente autuante. Alega procedimentos que à luz da acusação presente, omissão de saídas levantadas através saldo credor do Caixa, não prosperam. Tais como: cupons ou notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e relativas a vendas, e não levados em conta pela autuação; não consideração de outros recursos desvinculados das vendas de mercadorias, como o fundo de reserva e lucros acumulados de outros exercícios; empréstimos tomados junto a terceiros e a instituições financeiras; venda de bens do ativo imobilizado, o que por si só elidiria a infração acusada como se comprovaria até a audiência de julgamento; e que grande parte das entradas permaneceram no estoque, rechaçando assim qualquer presunção de saídas.

Requer seja julgada nula ou se assim não entender o Egrégio CONSEF, improcedente a autuação, pelos motivos de fato e direito extensamente descritos, dentre os quais se destaca menção à falta de provas.

Alega que o autuante constata o saldo credor de Caixa, mediante uso da equação; Pagamentos a Fornecedores Declarados (DME) + Despesas contidas em Notas Fiscais supostamente Não declaradas (CFAMT) + Despesas Pagas ( - ) Valor da Venda Declarado (DME) = Saldo de Caixa.

Sustenta que desta operação somente decorreria coerência se todas as notas fiscais elencadas no CFAMT, estivessem presentes aos autos, através suas cópias colhidas nos Postos, e cita esse entendimento do CONSEF, Acórdão JJF nº 0083-01/02.

Ressalta que as notas fiscais de entrada não acostadas aos autos deverão ser excluídas por padecerem de provas reais, conforme autoriza o art. 42, § 4º da Lei nº 7014/96. E que a presunção fiscal sem a devida fundamentação, se transforma em ficção, conforme se depreende do RPAF/99, art. 2º, caput, art. 18 inciso IV, alínea “a” e 41 inciso II, os quais reproduz.

Alude ainda o recorrente que muitas das notas fiscais em tratamento, não foram pagas pelo contribuinte, havendo erro dos fornecedores em encaminhar mercadorias com refaturamento posterior. E que a prova real da aquisição das mercadorias transitadas pelos Postos Fiscais, só se daria mediante assinatura do autuado nos canhotos dessas notas fiscais, do pagamento do frete correspondente, da comprovação dos pagamentos aos fornecedores ou ainda a diferença no estoque que viesse a confirmar a presunção hipoteticamente admitida. E que competiria ao autuante acostar ao processo cópias dos documentos das suas alegações.

Ratifica seu pedido pela declaração da total nulidade do lançamento, e se assim não entender o CONSEF, no mérito decida pela improcedência do mesmo auto, e se ao final não forem acatados os argumentos apresentados pelo recorrente, que se exija o imposto devido pelas efetivas saídas de mercadorias em consonância à legislação pertinente às empresas de pequeno porte.

Através de Parecer (fls. 351 a 355) da lavra da ilustre Procuradora Manuela Tapioca de Rezende Maia, a PGE/PROFIS se pronunciou tecendo na reprodução dos quesitos abordados no PAF o seguinte opinativo:

Preliminares argüidas, é preciso destacar que os vícios e equívocos na indicação de datas dos fatos, nomenclaturas dos papéis de trabalho, foram devidamente saneados, e a falta de esclarecimento de que o imposto lançado o foi pela existência do saldo credor de Caixa, decorrente da evidência da empresa ter suprido pagamentos não contabilizados com resultados de operações anteriores também não registradas.

Portanto, as inconsistências foram esclarecidas e o sujeito passivo teve reaberto o prazo para que pudesse apresentar defesa às acusações que lhe foram imputadas.

Diz a ilustre Procuradora ter também sido elidida a alegação de arbitramento não previsto em Lei, pois frente à ausência do livro Caixa, o levantamento das disponibilidades houve que ser feito com base nos dados obtidos de receitas e de despesas. Destaca ainda, que apesar de conformidade à presunção legal do art. 4º, § 4º da Lei nº 7014/96, a admissão de prova em contrário não foi realizada com sucesso pelo autuado.

Aduz a i. Procuradora que o ônus da prova é do contribuinte em demonstrar improcedência, o que não se observou até o momento, tais como as provas que as receitas originaram-se de outras fontes diversas das vendas de mercadorias, de empréstimos pessoais relativos a operações de mútuo destinados a elevar o capital social, dentre outros citados porém não comprovados.

Acrescenta que, genéricas são as alegações, dado não comportar nos autos comprovante algum que as endosse, de que muitas mercadorias não foram realmente adquiridas pelo contribuinte, equivocadamente remetidas pelos fornecedores, e posteriormente re-faturadas, ou mesmo após recebidas devolvidas posteriormente, com desconto dessas parcelas nas duplicatas correspondentes.

Indica a d. Procuradora o art. 123 do RPAF/99 o qual assegura o direito de o contribuinte apresentar impugnação do lançamento, acompanhado das provas que possuir, tais como documentos, levantamentos e demonstrativos relativos ao fato em lançamento. Contudo, diz que o recorrente nenhum desses elementos apresentou na comprovação de suas alegações. E que o art. 143 do mesmo Regulamento dispõe que *“a simples negativa do cometimento da infração, não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção da legitimidade fiscal”*.

Quanto à argumentação de que a apuração do imposto a ser lançado contra empresa inscrita no regime especial do SimBahia, cita a ilustre Procuradora que o art. 408-P dispõe que os contribuintes enquadrados nos incisos II, III, IV, V e VI do art. 408-L, ficam sujeitos ao pagamento do imposto apurado pelo regime Normal, alíquota de 17% frente a ocorrência de fatos que geram causa ao

desenquadramento. E que, entretanto, o § 1º, desse dispositivo, determina que enquanto não se der esse desenquadramento do regime especial SimBahia, o contribuinte auferirá direito a crédito de 8% sobre o valor do saldo credor apurado, o que foi observado pelo agente fiscal em seu levantamento, consoante demonstrativos à fls. 08, 32, 58 e 84.

Opina ao final, por ser Negado Provimento ao Recurso Voluntário apresentado, mantendo-se na totalidade a Decisão de Primeira Instância do E. Conselho.

Nos termos do Acórdão CJF Nº. 0207-11/06 ( fls. 357 a 362) a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu pela nulidade da decisão da 2ª JJF, em razão de o autuado não ter recebido cópias das notas fiscais coletadas no CFAMT, não tendo o processo sido devidamente saneado na fase de instrução, sendo a decisão proferida com cerceamento do direito de defesa, determinando a devolução dos autos à Primeira Instância para que, após o saneamento com reabertura do prazo de defesa, seja o PAF submetido a novo julgamento.

Distribuído o PAF para este relator da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após discussão em pauta suplementar, foi o processo convertido em diligência, a fim de que o autuante anexasse as vias das notas fiscais coletadas através do sistema CFAMT, que foram consideradas no Roteiro de Auditoria de Caixa.

Foi solicitado ainda, que mediante recibo específico, se entregasse ao autuado cópia das notas fiscais que foram coletadas pelo sistema CFAMT, bem como reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que não ficasse caracterizado o cerceamento do direito de ampla defesa do contribuinte.

Cumprindo a diligência, a repartição fazendária intimou o contribuinte (fl. 4562), comunicando-o da reabertura do prazo de defesa e da determinação de entrega de cópias das notas fiscais arroladas na autuação coletadas através do sistema CFAMT, estando consignada a ciência do autuado em 20/03/2007.

Consta à fl. 4561, recibo assinado pelo autuado, referente ao recebimento das cópias das notas fiscais coletadas no CFAMT, arroladas na autuação.

Tempestivamente, o autuado apresentou nova defesa às fls. 4565 a 4578, dizendo que após a apresentação do Recurso Voluntário a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade da decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em razão da existência de cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que o contribuinte não recebera cópias das notas fiscais arroladas pelo autuante na ação fiscal e estranhamente a 1ª JJF solicitou diligência que resultou na determinação de reabertura do prazo para apresentação de nova defesa.

Na nova defesa apresentada o autuado reitera as alegações aduzidas na defesa inicial referentes às preliminares de nulidade, sustentando que não há qualquer papel de trabalho que sustente o débito tributário discriminado nos meses de janeiro, fevereiro e março, até porque o papel de trabalho referente ao exercício de 2001 já abarca tais meses. Invoca o artigo 18, II e IV do RPAF/99, assim como cita e transcreve decisões do CONSEF nesse sentido, a exemplo dos Acórdãos nº.s CJF 0353-11/06, 0318-05/06, JJF 0175/00.

Alega também a existência de “bitributação” por estar sendo exigido imposto referente a mercadorias já submetidas à tributação, fato este declarado pelo próprio autuante em seu papel de trabalho denominado “DEMONSTRAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (DOAR). Afirma que exigir ICMS através de auditoria de caixa sem abater receitas relativas às operações sujeitas à substituição tributária e a antecipação é dar ao dispositivo da lei interpretação diversa da que determina a Constituição Federal e toda a legislação infra constitucional. Pede a nulidade da autuação.

No mérito, reconhece que a receita relativa às vendas de mercadorias originadas das compras que não sofreram tributação (antecipação ou substituição tributária) referente ao exercício de 2000, conforme DOAR à fl.4596 configura omissão de receita tributável que reconhece como devida, afirmando que esta deve servir de base de cálculo para apuração do ICMS pelo regime SimBahia,

uma vez que se trata de mero erro na informação dos valores de apuração do imposto, conforme preceitua o artigo 408-L, inciso V, do RICMS/BA. Aduz que somente a partir de novembro de 2000 é que passou a existir a previsão legal para que as empresas SimBahia pudessem ter o ICMS apurado pelo regime normal. Reproduz parte dos Acórdãos JJJF N°. 0387-04/03, JJJF 0251-02/04 e 0123-01/04, para reforçar os seus argumentos.

Quanto aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, sustenta inexistir omissão de receita tributáveis e, por consequência, saldo credor de caixa, isto porque, os papéis de trabalho elaborados pelo autuante, constam no campo “aplicações” do DOAR valores que já sofreram tributação e valores que ainda não tinham sido tributáveis. Acrescenta que os valores não oferecidos à tributação foram informados como receitas nas DMES e pagos o ICMS pelo regime SimBahia, não tendo porque se falar em omissão de receita tributável, por ser a receita informada nas DMES de 2001, 2002 e 2003, superior ao valor das receitas que ainda não tinham sido tributadas, valendo dizer que a receita tributável pelo SimBahia é superior as compras que não sofreram tributação nos referidos exercícios. Cita os Acórdãos n°.s JJJF 0378-03/02, JJJF 0111-01/04, JJJF 0098-01/04, 0007/99, para reforçar o seu argumento.

Finaliza requerendo a nulidade total do Auto de Infração ou, a sua procedência parcial, reconhecendo a omissão de receita no exercício de 2000, sendo devido o ICMS de janeiro a outubro pelo regime SimBahia e novembro e dezembro pelo regime normal.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, considerando que após a defesa apresentada pelo autuado não foi dada ciência ao autuante, converteu o processo em diligência a fim de que este elaborasse nova informação fiscal, na forma do artigo 127, §6º, do RPAF/99.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 4603 a 4605), contestando inicialmente as preliminares argüidas pelo autuado, afirmando que por um erro sanável foram escrituradas datas diversas no Auto de Infração em relação aos demonstrativos apensados, ou seja, a data do fato gerador do imposto e vencimento correto é 31/12/2001 no valor de R\$ 25.586,40 e não 31/01/01; para o exercício de 2002 fato gerador e vencimento em 31/12/2002 no valor de R\$ 32.229,56 e não 28/02/2001; exercício de 2003, 31/12/2003 no valor de R\$ 42.461,59 e não 31/03/2001.

Acrescenta que não houve alteração de valores, mas apenas datas incorretas quando da transferência para o Auto de Infração, incorreções estas que não acarretam a nulidade da autuação.

Quanto à alegação de bitributação diz que o autuado está totalmente equivocado, pois, os demonstrativos apresentados demonstram as aquisições feitas pela empresa através de compras com consequência o pagamento de título superior à disponibilidade (vendas declaradas) restando evidente que o autuado efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, sendo aplicável a presunção prevista no artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96.

Contestando as alegações defensivas referentes ao mérito da autuação, afirma que a defendente incorre em equívoco ao entender que pagamentos à fornecedores submetidos à tributação, equivale ao pagamento do tributo, e pagamento à fornecedores não submetidos à tributação, a omissão de pagamento do tributo.

Acrescenta que nos levantamentos realizados considerou todas as receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços, declarado na DME (fls. 113 a 123, DOAR (fls. 10,34,60 e 113), bem como todas as despesas apresentadas (fls.09,33,59 e 85), pagamentos a fornecedores submetidos à tributação pelo contribuinte (declaradas e apresentadas a fiscalização) e demonstradas pela fiscalização (fls. 27 a 31, 43 a 57, 76 a 83 e 96 a 112); pagamentos a fornecedores não submetidos à tributação (não declarados pelo contribuinte e não apresentados a fiscalização) às fls. 16 a 17, 41 e 42, 93 a 95) e demonstrativo de compras a prazo no exercício pagas no exercício seguinte (fls. 11, 12, 35,36, 61 e 62) e , por fim, a demonstração das origens e aplicações de recursos (fls.8,32,58,84,87 e 88).

Afirma que foram respeitados todos os direitos do contribuinte, a exemplo do crédito fiscal previsto no artigo 408-S, §1º, do RICMS/BA, conforme se observa no DOAR.

Salienta que o autuado não apresenta qualquer demonstrativo ou documentos que possam descaracterizar a autuação.  
Finaliza mantendo a autuação.

A 1ª JF, considerando a alegação defensiva de que comercializa mercadorias sujeitas à substituição tributária, deliberou pela conversão do processo em diligência (fl.4608), a fim de que fosse observada a proporcionalidade, entre a receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis normalmente pelo ICMS na saída, em relação à receita total do estabelecimento do autuado, nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, conforme entendimento já pacificado no CONSEF. Foi solicitado também, que o autuante elaborasse novo demonstrativo de débito, e após que fosse dada ciência ao autuado, comunicando-o do prazo de 10 (dias) para manifestação, querendo.

O autuante cumprindo a diligência (fl. 4610) esclareceu que por não ser possível apurar a proporcionalidade pelas saídas de mercadorias, em virtude da conservação inadequada dos documentos fiscais (notas fiscais e redução “Z” do ECF) efetuou o levantamento pelas notas fiscais de aquisições de mercadorias, apresentando às fls. 4611 a 4670, demonstrativos com os novos resultados.

Intimado o contribuinte para conhecimento do resultado da diligência e manifestação, querendo, este se manifesta às fls. 4674 a 4676, sustentando que a conclusão apresentada pelo autuante não sana as alegações da defesa, porque considera nos demonstrativos com mercadorias tributáveis, aquelas que já tiveram o imposto pago pelo regime de substituição tributária, incorrendo na figura da bitributação. Reforça o seu argumento reproduzindo a Resolução nº 1104/97.

Prossegue afirmando que as mercadorias que tiveram o imposto pago por substituição tributária não podem mais ser consideradas mercadorias tributáveis, em face do encerramento de sua etapa de circulação. Diz que, nesse sentido a simples análise de algumas notas fiscais, entre milhares acostadas aos autos, comprova o equívoco do autuante, como se vê nas Notas Fiscais nºs 819.108, 793.567, 462.483, 521.190, 317.003 e 516.733.

A 1ª JF, considerando que o autuante não foi cientificado da manifestação do autuado, converteu o processo em diligência, a fim de que fosse dada ciência ao autuante e, posteriormente, se pronunciasse sobre as alegações defensivas.

Às fls. 4697/4698, o autuante apresentou contestação às alegações defensivas afirmando que o trabalho de determinar a proporcionalidade das mercadorias tributáveis normalmente através das notas fiscais de entradas, necessariamente “exclui” totalmente do cálculo do ICMS devido, as saídas de mercadorias não tributáveis por pagamento antecipado do imposto, por isenção e outras.

Com relação às notas fiscais apresentadas pelo autuado, sustenta que todos os documentos apresentados, com exceção da Nota Fiscal nº 516733, foram devidamente apontados e separados em razão das operações posteriores de saídas de mercadorias estarem ou não sujeita a tributação normal, ou seja, a mesma nota fiscal pode apresentar no demonstrativo mencionado mercadorias sujeitas as operações tributadas e não tributadas.

No que tange à Nota Fiscal nº 516733 de 22/02/2003, diz que em virtude de equívoco na elaboração do demonstrativo, onde deixou de escriturar o valor referente às mercadorias não tributadas, está apresentando novo demonstrativo da proporcionalidade, bem como novo “DOAR- Demonstrativo de Origens e Aplicação de Recursos”, com novo demonstrativo de débito para o exercício de 2003(fl. 4693).

Conclui mantendo parcialmente o Auto de Infração, com as alterações processadas, conforme demonstrativo acostado aos autos, ficando a exigência fiscal da seguinte forma:

Exercício de 2000 – ICMS devido R\$ 16.761,12

Exercício de 2001 - ICMS devido R\$ 21.265,87

Exercício de 2002 - ICMS devido R\$ 26.947,10

Exercício de 2003 – ICMS devido R\$ 33.876,01

Intimado o contribuinte para ciência sobre o resultado da diligência e manifestação no prazo de 10 (dez) dias, querendo, este acusa a ciência (fl. 4721), contudo, silencia.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre a falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa.

A princípio, cumpre consignar que não é razoável o registro feito pelo impugnante na nova peça de defesa, ao dizer que após a decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal dando pela nulidade da decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em razão da existência de cerceamento do direito de defesa do autuado, *“Estranhamente a 1ª Junta de Julgamento Fiscal solicitou diligência que resultou na determinação pelo CONSEF de reabertura do prazo para apresentação de nova defesa.”*

Na realidade, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal apenas cumpriu a decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme se vê da simples leitura da ementa do Acórdão CJF Nº. 0207-11/06, abaixo transcrita:

### **“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0207-11/06**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. O autuado não recebeu cópias das notas fiscais coletadas no CFAMT. O processo não foi devidamente saneado na fase de instrução, sendo a decisão proferida com cerceamento do direito de defesa. Devolvam-se os autos à Primeira Instância para que, após o saneamento com reabertura do prazo de defesa, seja o PAF submetido a novo julgamento. É NULA a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.”

Conforme se observa, claramente a decisão foi no sentido de nulidade da decisão recorrida com a devolução dos autos *“à Primeira Instância para que, após o saneamento com reabertura do prazo de defesa, seja o PAF submetido a novo julgamento”*(grifei).

Do exame das peças processuais, verifico que o autuado na defesa inicial apresentada argüiu preliminares de nulidade, sob a alegação de existência de vícios no lançamento em discussão, conforme abaixo:

- em se tratando de auditoria de Caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, de modo que não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa;
- no que diz respeito à base de cálculo, é exigido o imposto referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme consta no Auto de Infração (cópia à fl. 169), sendo que, de acordo com o demonstrativo (cópia à fl. 171), todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40;
- está sendo exigido imposto referente a fornecedores não submetidos à tributação, fato este declarado pelo próprio fiscal autuante no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, (cópias às fls. 173/176), de modo que estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido.

Alega, também, que o imposto teria sido apurado mediante arbitramento.

Sustenta que não foram respeitados os princípios que orientam o tratamento a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, especificamente no que concerne à alíquota de 17%.

Observa-se que alguns dos tópicos identificados pelo autuado como preliminares, rigorosamente não constituem questões preliminares, mas sim de mérito.

Assim sendo, analisando inicialmente as preliminares de nulidade propriamente ditas, no que diz respeito à arguição de que em se tratando de auditoria de Caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, de modo que não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa, vejo que não pode prosperar a alegação defensiva

Na realidade, as empresas de pequeno porte são obrigadas a manter a escrituração do livro Caixa, significando dizer que, quando intimadas devem apresentar o referido livro, o que não foi atendido no caso em exame, sendo, portanto, legal o levantamento das disponibilidades da empresa com base nos dados disponíveis das receitas e despesas.

Quanto à arguição referente à base de cálculo, onde é exigido o imposto referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2001, conforme consta no Auto de Infração, sendo que, de acordo com o demonstrativo acostado aos autos, todo o imposto supostamente devido no exercício de 2001 perfaz o montante de R\$ 25.586,40, também não pode prosperar a pretensão defensiva.

Apesar de efetivamente ter ocorrido o equívoco apontado, noto que o autuante ao prestar a informação fiscal reconheceu o erro, explicando que:

- a) no caso da parcela de R\$ 25.586,40, a data do fato gerador do imposto e do vencimento correto é 31/12/01, e não 31/01/01;
- b) no tocante ao exercício de 2002, o fato gerador e o vencimento ocorreram em 31/12/02, no valor de R\$ 32.229,56, e não em 28/02/01;
- c) no exercício de 2003, a data correta é 31/12/03, no valor de R\$ 42.461,59, e não 31/03/01.

Registro que o autuado foi cientificado da correção efetuada, o que afasta a nulidade argüida, consoante o artigo 18, § 1º, do RPAF/BA.

A defesa reclama que está sendo cobrado imposto referente a fornecedores não submetidos a tributação, conforme consta no papel de trabalho intitulado “Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos”, às fls. 173/176, de modo que estaria sendo cobrado imposto daquilo que não é devido.

Quanto a este ponto, verifica-se que o autuante efetivamente incorreu em imprecisão ao enunciar os cabeçalhos ou denominações dos papéis de trabalho. Na verdade, não são os fornecedores que são ou não submetidos à tributação, mas sim as operações com as mercadorias objeto das aquisições a tais fornecedores. Desse modo, no “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Não Submetidos à Tributação”, leia-se: “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Não Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual estão demonstradas as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais, envolvendo pagamentos de mercadorias adquiridas pelo autuado e por este não declarados. Já no “Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Submetido a Tributação”, leia-se “Demonstrativo dos Pagamentos a Fornecedores Relativos a Operações com Mercadorias Submetidas à Tributação do ICMS”, no qual constam as aquisições efetuadas através de Notas Fiscais declaradas e postas à disposição da fiscalização.

Indispensável consignar que ainda na fase de instrução do presente processo - tanto no primeiro julgamento quanto no julgamento atual -, ao determinarem a realização de diligência, as Juntas de Julgamentos procuraram suprir a imperfeição do procedimento fiscal, determinando que fossem prestados ao sujeito passivo os esclarecimentos considerados necessários. Foram explicitadas as datas corretas dos fatos e dos vencimentos de cada parcela do débito levantado. Também foi explicado o significado dos enunciados dos demonstrativos fiscais. A 1ª JJF, conforme a decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência, a fim de que fosse entregue ao

autuado cópias das notas fiscais coletadas através do sistema CFAMT, bem como reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias, para apresentação de defesa, o que foi cumprido.

Conforme disse acima, apesar de existirem erros as correções efetuadas permitiram ao contribuinte ter em mãos, elementos para defender-se da acusação, com a realização de diligências e reabertura do prazo de defesa. Assim sendo, rejeito as preliminares suscitadas.

No que concerne ao mérito, não procede a alegação defensiva de que tivesse havido arbitramento da base de cálculo neste caso. A omissão de saídas de mercadorias apontada nesta infração decorre da presunção de que ocorreram saídas anteriores sem pagamento do imposto, em função da constatação de existência de saldo credor, estando prevista no artigo 2º, §3º, V do RICMS/97, regra emanada do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispõe:

*“Art.4º. (...)*

*(...)*

*§4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos 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.”*

Sob o aspecto contábil, a conta Caixa por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldos devedores. A apresentação de saldos credores surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados.

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, acima transcrito.

Portanto, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

No presente caso, constato que na peça de defesa o autuado reconhece a exigência referente ao exercício de 2000, contudo, argumenta que a exigência até o mês de outubro deve ser feita observando a sua condição de SimBahia, conforme dispõe o artigo 408-L, inciso V, do RICMS/BA, haja vista que somente a partir de novembro de 2000 é que passou a existir a previsão legal para que as empresas SimBahia pudessem ter o ICMS apurado pelo regime normal.

Na realidade, conforme indicado no Auto de Infração a irregularidade foi apurada em 31/12/2000, tendo em vista que o autuado não apresentou o livro Caixa quando regularmente intimado. A alegação de que a exigência até o mês de outubro deveria ser apurada pelo regime SimBahia deveria ser acompanhada dos elementos de provas identificadores dos valores de cada mês, para permitir a confirmação dos argumentos defensivos. Como isto não ocorreu, a exigência referente ao exercício de 2000 está correta.

A propósito, a título de reforço do que foi dito acima, reproduzo a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que no Acórdão CJF Nº. 0127-12/05, deu pela procedência da autuação:

*“Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, pois o roteiro de auditoria fiscal aplicado é válido e, tecnicamente, é capaz de detectar a ocorrência de saldo credor de caixa. A constatação da ocorrência de saldo credor, de acordo com o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7014/96, autoriza que o fisco presuma a realização de operação de saída de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.*

*O fato de o livro Caixa não ter sido apresentado ao autuante não impossibilita a realização da auditoria fiscal, pois o “Demonstrativo de Origens e Aplicações de recursos (DOAR)” é capaz de*

*evidenciar a ocorrência de saldo credor de caixa, isso é, comprovar que o recorrente efetuou desembolsos superiores aos recursos que dispunha. Ademais, com o advento do Decreto nº 7.490, de 30/12/98, o termo “contábil” foi excluído do § 3º do art. 2º do RICMS-BA/97, afastando a interpretação equivocada que só admitia a citada presunção quando existisse escrita contábil.*

*Ainda em relação à preliminar, não acolho a tese de que há no lançamento uma bitributação, pois, se o imposto já foi pago, cabe ao recorrente provar tal fato, elidindo a presunção legal. Também não está caracterizado nos autos o caráter de confisco da exigência fiscal. Os Acórdãos citados pelo recorrente não se aplicam ao caso em tela, uma vez que as premissas que embasaram aquelas decisões não estão presentes no processo em lide.*

*Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois considero que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e, além disso, a diligência solicitada seria destinada a verificar fatos vinculados a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada ao processo.*

*Adentrando no mérito, constato que a ocorrência de saldos credores de caixa está caracterizada, o que autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.*

*Visando elidir a presunção legal, o recorrente diz que as Demonstrações das Origens e Aplicações de recursos não poderia ser laborados sem considerar as DMEs e o livro Registro de Inventário, que retratam a permanência de mercadorias em estoque. Contudo, essas alegações não são capazes de elidir a presunção, já que as DMEs foram consideradas na auditoria (conforme a descrição dos fatos à fl. 1) e a existência de mercadorias em estoques não prova a inocorrência dos saldos credores de caixa.*

*Os saldos iniciais de caixa foram considerados como sendo zero, porque o recorrente, apesar de regulamente intimado, não apresentou o livro Caixa e nem declarou quais os valores dos saldos iniciais. Assim, acertadamente, o autuante considerou tais valores como sendo zero. Além disso, esse fato não pode não pode ser alegado pelo recorrente como razão de nulidade do lançamento, uma vez que foi ele próprio quem deu causa ao procedimento adotado pelo autuante.*

*Quanto ao cálculo do imposto, foi correto o procedimento adotado pelo auditor fiscal, vez que a irregularidade cometida pelo sujeito passivo é considerada de natureza grave (multa prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96) e, portanto, o imposto deve ser calculado pelo regime normal de apuração com a concessão dos créditos fiscais previstos na legislação tributária.*

*O imposto foi apurado com base no período anual e o fato gerador foi considerado como ocorrido no último dia do período fiscalizado, o que é admitido pela legislação tributária sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador. Esse procedimento foi adotado porque o próprio recorrente não apresentou a documentação necessária para fazer a fiscalização com base mensal.*

*Até o presente momento, o recorrente não anexou ao processo nenhum documento para comprovar a improcedência da presunção legal, limitando-se a alegar que apresentará as provas na sessão de julgamento.*

*Por fim, ressalto que o valor do imposto constante na Resolução da Decisão recorrida, no valor de R\$43.200,07, fica retificado para R\$54.838,18.*

*Em face do acima comentado, considero que foi correta a Decisão recorrida e, em consequência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

*Quanto aos demais exercícios - 2001, 2002 e 2003 - conforme disse acima, a acusação fiscal está lastreada numa presunção legal, sendo que esta presunção decorre de uma situação fática, ou seja, a*

existência de saldo credor de Caixa, não tendo o contribuinte apresentado elementos de provas hábeis capazes de elidir a acusação fiscal integralmente, valendo registrar que é irrelevante a condição do contribuinte, ou seja, se é optante pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia, ou se inscrito na condição de normal em tais casos.

Saliento, contudo, que esta 1ª JJF, considerando a alegação defensiva de que comercializa mercadorias sujeitas à substituição tributária, deliberou pela conversão do processo em diligência, a fim de que fosse observada a proporcionalidade, entre a receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis normalmente pelo ICMS, em relação à receita total do estabelecimento do autuado, nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, conforme entendimento já pacificado no CONSEF, o que foi feito pelo autuante, conforme demonstrativos acostados aos autos.

Registre-se que o autuante apurou a proporcionalidade pelas entradas - critério também aceito pelo CONSEF-, por não ter possibilidade de apurar pelas saídas, segundo esclareceu, *em virtude da conservação inadequada dos documentos fiscais (notas fiscais e redução “Z” do ECF).*

Cumpra observar que a omissão de saídas apurada através de saldo credor de caixa, enquadra-se no artigo 408-L, do RICMS/97, que estabelece que *perderá o direito a adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (Simbahia) a empresa que incorrer na prática de infrações de que tratam o inciso IV e a alínea “c” do inciso V do art. 915, a critério do Inspetor Fazendário.*

Assim, como a infração apontada no presente Auto de Infração, constatada nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, enquadra-se no dispositivo regulamentar acima referido, o imposto foi corretamente apurado com base nos critérios adotados pelo regime normal de apuração, obedecendo, entretanto, as condições estabelecidas através da Lei nº 8.534/02, de 13/12/02, que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98.

Por essa nova redação, o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos, e os créditos fiscais devem ser apurados utilizando-se o percentual de *8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais*, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do artigo 19 da citada Lei).

Noto que o autuante concedeu o crédito de 8%, na forma acima referida.

Diante do exposto, considerando que restou comprovada a existência de saldos credores nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, a autuação é parcialmente subsistente, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação.

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/12/2000	16.761,12
31/12/2001	21.265,87
31/12/2002	26.947,10
31/12/2003	33.876,01
TOTAL	98.850,10

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE 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 **206880.0312/04-0**, lavrado contra **ADALBERTO BARBOSA GUEDES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$98.850,10**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR