

PROCESSO	- A. I. N° 110123.0025/03-0
RECORRENTE	- DISTRIBUIDORA J G COMÉRCIO DE PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA. (LOJÃO DO CABELEIREIRO)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0137-05/08
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 13/04/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0049-12/09

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor de Caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos do imposto através de diligência para adequação das datas dos efetivos pagamentos das notas fiscais de aquisição no levantamento fiscal, bem como excluído do lançamento fiscal o período compreendido entre 1999 a 2000. Reduzido o valor do débito. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a arguição de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0137-05/08) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/11/2003, para exigir ICMS no valor total de R\$91.521,19, acrescido de multa de 70%, pela falta de recolhimento do ICMS em decorrência de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta caixa no período de 1999 a 2002.

Depois de analisadas as razões de defesa e de duas diligências realizadas para sanar inconsistências detectadas, a 5ª JJF decidiu pela procedência parcial da autuação no valor de R\$82.878,75, com base nos seguintes argumentos:

1. Rejeitaram as arguições de nulidade apresentadas pela defesa, uma vez que, ao contrário do que foi alegado, a legislação tributária estadual determina que saldo credor na conta caixa indica, omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme previsão expressa no § 4º do art. 4º da 7.014/96, a não ser que o contribuinte prove o contrário. E, quanto ao fato da empresa encontrar-se enquadrada no SimBahia, este fato não impedia a fiscalização de apurar o imposto pelo regime normal tendo em vista que, constatado o cometimento de falta grave, como é o caso em discussão, o art. 408-P do RICMS-BA/97 determina a apuração pelo regime normal, perdendo o contribuinte o benefício do regime simplificado de apuração do imposto.
2. No tocante a quesitação apresentada na impugnação, para ser respondida por fiscal estranho ao feito, não foi acolhida já que houve o entendimento de que os pontos nela abordados foram esclarecidos no transcurso do PAF ou já nele se encontravam consignados, como sintetizaram: 1) as compras a prazo foram consideradas pelo autuante em suas respectivas datas de pagamento ao atender a diligência determinada pela 5ª JJF fl. 1000 a 1006; 2) a apuração foi realizada em períodos anuais, consoante previsão constante no art. 39, § 2º, do RPAF-BA/99 e em nada prejudicou o autuado; 3) quanto ao fato das compras ao ser consideradas “a vista”

acabou por induzir o aparecimento de saldo credor foi considerada prejudicada com a correção realizada na diligência realizada pelos autuantes; 4) havendo saldo devedor em um período, este deve ser transferido para o seguinte, entretanto, no presente caso, não ocorreria saldo devedor em nenhum dos exercícios apurados; 5) quanto ao questionamento de que os Recursos provenientes de vendas (omissão de saídas de mercadorias) representam ingressos de Recursos na empresa, ou seja, induziram a lançamentos na conta Caixa, reforçando o saldo devedor da mesma, houve o entendimento de que os Recursos provenientes das vendas decorrentes das omissões de saídas de mercadorias apuradas não gerariam saldo devedor, pois, somente anulariam o saldo credor apurado; 6) não existe distinção entre os resultados do roteiro de auditoria na Conta Caixa e das Disponibilidades, desde que sejam consideradas as totalidades das movimentações independentes da origem; 7) quanto ao fato do autuado se encontrar enquadrado, no período fiscalizado, como empresas do pequeno porte do SimBahia não existiam dúvidas.

3. No mérito, expressaram:

- a) em relação a não concessão do crédito fiscal de 8% em relação às vendas declaradas, somente considerados os créditos destacados nas notas fiscais não declaradas, a posição da JJF foi que o procedimento fiscal estava correto, *vez que os créditos fiscais atinentes às notas fiscais declaradas foram absorvidos na apuração do imposto devido efetuada pelo próprio contribuinte na sua condição de empresa de pequeno porte do SimBahia. Ao contrário dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais não declaradas que os autuantes consideraram, em vez do crédito presumido de 8% cujo total é inferior, acorde disposição contida no art. 408-S, § 2º do RICMS-BA/97.*
- b) no que se refere à alegação de inadequação do roteiro adotado pela fiscalização para apurar os saldos credores de auditoria na Conta Caixa por ser incompleto, sendo o mais acertado a análise das Disponibilidades, houve a observação de que “apesar do título equivocado”, *foi exatamente este o roteiro utilizado pela fiscalização ao adotar as receitas de vendas declaradas como sendo a fonte principal de uma empresa comercial, como é o caso do estabelecimento autuado*, cabendo ao autuado apresentar a comprovação documental de outras fontes de Recursos que não os originários de seu objetivo social, o que não foi realizado.
- c) quanto ao saldo inicial na apuração relativa ao exercício de 1999, esta informação foi apresentada pela própria empresa que, e inclusive, não o apresentou no transcurso do PAF, nem mesmo consta no demonstrativo por ela elaborada(fl. 980), quando apresentou seu “Demonstrativo de Apuração do ICMS”.
- d) as omissões apuradas não deveria ser lançada no débito da conta Caixa no início do período seguinte, *vez que caso fosse considerado o valor das omissões apuradas através do saldo credor da Conta Caixa, não geraria saldo devedor algum, pois, apenas anularia o saldo credor.*
- e) Com relação ao período de janeiro de 1999 até a outubro de 2000, houve a concordância de que a apuração do imposto devido deveria ser efetuada considerando a condição de empresa de pequeno porte do autuado, já que os autuantes não o fizeram, mesmo quando da modificação do débito e conforme reiteradas decisões deste CONSEF e determinações do art. 408-P, do RICMS/97. Porém mantiveram a autuação na forma indicada pelos autuantes, quando da solicitação da primeira diligência, tendo em vista que as diligências realizadas foram somente parcialmente cumpridas, fls. 1000 a 1013, pela não apresentação, reiteradamente, da imprescindível documentação pelo autuado. Assim, somente foi possível corrigir as inconsistências relativas às efetivas datas dos pagamentos das aquisições de mercadorias.

Com base no § 5º do art. 123 e art. 142, do RPAF-BA/99, decidiu pela caracterização parcial da infração com respaldo legal do § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96.

No mais, não procedia, como consta às fl. 1014, de que a empresa não recebera todos documentos suporte da autuação, uma vez que o preposto do autuado assinou declaração expressa de os ter recebido. Quanto ao não recebimento do pedido de diligência e a ausência de numeração nos documentos produzidos em sua conclusão e elaborados pelos autuantes, foi consignado que *ao contrário do que afirma o autuado em nada influiu estes dois supostos óbices apontado pela defesa, vez que, o teor do pedido de diligência consta no relatório de conclusão da diligência, fl. 1000, bem como a falta de numeração reclamada não causou incomprensão alguma nas informações nelas contidas, por não se tratar cálculos seqüenciados com parcelas em páginas distintas. Portanto, não vislumbro dificuldade alguma na assimilação dos demonstrativos apresentados na conclusão da diligência, fls. 1004 a 1006, que implicasse em cerceamento de defesa.*

Por fim, foi observado que a multa aplicada encontra-se prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e que não cabe ao Conselho de Fazenda discorrer sobre a constitucionalidade e do caráter confiscatório da mesma, conforme disposto no art. 167, inciso I do RPAF-BA/99.

Após tomar ciência da Decisão prolatada pela 5ª JJF (fls. 1081/1082), a empresa apresenta Recurso Voluntário contra a sentença de 1ª Instância (fls. 1085/1090). O recorrente entende que aquela Decisão merece ser reformada em face de três aspectos que declinou.

No primeiro aspecto, disse que a JJF, equivocadamente, “*entendeu que saídas de mercadorias (vendas) não implicam em ingressos de recursos no caixa da empresa, pelo que o valor das mesmas não deveria, portanto, ser contabilizado a débito da conta Caixa.*” Observou que vendas de mercadorias implicam, pela elementar regra contábil das partidas dobradas, em entradas de recursos no caixa da empresa. Assim, estes Recursos deveriam ter sido computados a débito da conta Caixa, sob pena de agravar o saldo credor de Caixa e, consequentemente, a cobrança maior do imposto devido. Em assim sendo e por lógica, os números apurados, após refazimento da conta Caixa, estavam totalmente distorcidos. E esta CJF deveria decidir pela nulidade da ação fiscal.

Como segundo aspecto, observando as determinações do art. 408-P, do RICMS/97 e em relação ao período de 1999 até 31/12/2000, afirmou restar claro que os levantamentos fiscais se encontravam totalmente contrários à legislação em vigor à época. Portanto, entendeu, mais uma vez, que, pelo mesmo neste período, a autuação deveria ser considerada nula.

Abordando o terceiro aspecto de suas alegações, entendeu que nem os autuantes, nem a JJF lhe concederam o crédito fiscal de 8%, como dispõe o § 1º do art. 408-S, do RICMS/97. Para sanar a falha, partindo do levantamento realizado pela própria JJF, elaborou novo demonstrativo com a inclusão destes créditos fiscais, apresentando ICMS no valor de R\$43.866,16 a ser exigido.

Concluiu sua defesa requerendo a nulidade do lançamento fiscal com base nos aspectos 1 e 2 expostos e, caso não fossem aceitos, no tocante aos exercícios não alcançados pela nulidade, que fossem considerados os créditos fiscais de 8%, conforme determina a norma legal.

A PGE/PROFIS (fls. 1099/1101) opinou pelo conhecimento e improvimento do Recurso voluntário interposto, em face da ausência de argumentos ou provas capazes de modificar o mérito do lançamento.

Quanto ao primeiro ponto por ele suscitado, havia verificado que em todas as oportunidades de manifestação, não foram apresentados documentos que comprovassem a origem e o efetivo ingresso dos recursos na conta caixa. Que a 5ª JJF, através de diligência, solicitou ao autuante que refizesse os cálculos do imposto promovendo a adequação das datas dos pagamentos das notas fiscais de aquisição, o que foi realizado. Em nova diligência, aquela JJF remeteu os autos a ASTEC visando a elaboração de novo demonstrativo com base nas informações fornecidas pelo autuado em confronto com os elementos produzidos pelo autuante em sua informação fiscal. Esta diligência não pode ser realizada visto que o recorrente, apesar de regularmente intimado por duas vezes, não apresentou qualquer documento.

Por outro lado, não merecia acolhida o argumento de que a legislação estadual, consignada no art. 408-P do RICMS/97, somente permite a apuração do imposto como normal à partir de 30/12/2000, uma vez que a redação vigente, à época do fato gerador questionado (alteração nº 09 do RICMS), também previa a possibilidade de apuração do imposto pelo regime normal quando a empresa, ainda que optante pelo regime SimBahia, incorresse em prática de infrações, conforme transcreveu.

Quanto ao terceiro ponto questionado, observou que fora concedido ao recorrente crédito fiscal de ICMS destacado nas notas fiscais não registradas e não apresentadas à fiscalização estadual, como se depreende dos demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 1001/1004.

Assim entendeu restar caracterizada a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias com base no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e a empresa não havia apresentado argumentos jurídicos ou provas capazes de afastar a presunção legal.

## VOTO

A infração motivadora do Recurso Voluntário apresentado trata da exigência do ICMS pela presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, apurada pela constatação de saldo credor na conta Caixa, conforme determina o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

O recorrente entende que a Decisão de 1ª Instância deve ser reformada, trazendo no bojo dos seus argumentos, primeiramente a nulidade do Auto de Infração. Diz ele que a JJF, equivocadamente, *“entendeu que saídas de mercadorias (vendas) não implicam em ingressos de recursos no caixa da empresa, pelo que o valor das mesmas não deveria, portanto, ser contabilizado a débito da conta Caixa”*.

Em primeiro, mesmo que a JJF houvesse assim se posicionado, este fato não seria motivo à nulidade da ação fiscal. Em segundo, ao analisar a Decisão recorrida, em nenhum momento nela consta tal afirmativa. Ela apenas responde a quesitação feita pelo próprio autuado. Nesta resposta, cada item foi abordado de *per si*. Os seus membros apenas disseram que somente se transporta, como manda a boa técnica contábil e visando que não se duplique a cobrança do tributo sobre novo saldo credor, o saldo devedor para novo período e não o credor. Que os recursos provenientes de vendas representam ingressos de recursos na empresa, porém, no caso, não gerariam saldo devedor, pois, somente anulariam o saldo credor apurado. Por fim, não existir distinção entre os resultados do roteiro de auditoria na Conta Caixa e das Disponibilidades, desde que sejam consideradas as totalidades das movimentações independentes da origem. Todas estas colocações estão corretas e atendem à boa técnica contábil. Acredito que o recorrente ao ler o que afirmou a JJF em relação à não transposição do saldo credor, mudou o significado do que foi dito. De fato, ao se transportar às vendas detectadas e omitidas como saldo devedor, pela *“elementar regra contábil das partidas dobradas”*, também deve ser transportado o saldo credor. Neste caso, como bem colocado pela 1ª Instância, um lançamento anula o outro. O que não tem lógica é lançar as vendas omitidas e desprezar o saldo credor, como, parece, quer o recorrente.

Como segundo argumento e em relação ao período de 1999 até 31/12/2000, afirmou restar claro que os levantamentos fiscais se encontravam totalmente contrários à legislação em vigor à época. Solicitou a nulidade da autuação referente a este período.

Para Decisão da lide observo que o autuante, quando da fiscalização, não observou as determinações do art. 19 da Lei nº 7.357/98, à época, ou seja, o imposto deveria ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, quando se constatasse quaisquer das situações previstas nos seus arts. 15, 16, 17 e 18. O caso em análise (saldo credor de caixa) enquadrava-se no art. 15, V da citada Lei, já que houve a ocorrência da prática de uma infração de natureza grave. Porém este mesmo inciso determinava que as infrações consideradas

graves eram aquelas elencadas no Regulamento, que, até outubro de 2000, não a previa no seu art. 408-L, V para as empresas enquadradas no Simbahia. Como a norma posteriormenteposta não pode ser aplicada a fatos pretéritos, (princípio da irretroatividade da lei) até a referida data o imposto deveria ser apurado pelos critérios de apuração do SimBahia, inclusive com a aplicação da multa de 50%, caso fosse constatada a omissão de saídas de mercadorias tributadas, como realizado. Com a Alteração nº 20 do RICMS/97 (Decreto nº 7.867, de 01/11/00 publicado no DOE de 02/11/00), foram inseridas as infrações especificadas no inciso III do art. 915 do Regulamento. Portanto, a partir de novembro de 2000 o imposto deve ser apurado como feito pelo autuante.

No mais, discordo do entendimento expressado pela dnota PGE/PROFIS, da JJF e do autuante ao afirmarem que o art. 408-P, do RICMS/97 dava respaldo á autuação. Este artigo somente se aplicava quando o contribuinte ao optar por seu enquadramento no SimBahia se utilizasse de declarações inexatas ou falsas, ou que incorresse na prática de infrações, definidas na legislação estadual, havendo dolo, fraude ou simulação. No caso não existe qualquer das duas situações.

O relator da JJF ao constatar esta falha, solicitou ao autuante que assim procedesse. Ele não o fez, por ter entendimento diferente ao ora exposto. Com o conhecimento desta atitude, o recorrente não apresentou qualquer documentação solicitada pela segunda diligência, realizada por fiscal estranho ao feito. A JJF, considerando somente a atitude tomada pela empresa e as determinações do art. 408-P da norma regulamentar, considerou como correta a ação fiscal, o que entendo atitude equivocada. Não é a insubordinação da empresa que leva o julgador a aplicar, erroneamente, a legislação estadual. Além do mais, não se pode esquecer a atitude do auditor fiscal que não cumpriu o que foi solicitado, impedindo, com esta atitude, a busca da verdade material.

Em vista do exposto, neste momento, somente posso concordar com o recorrente e modificar a Decisão de 1ª Instância julgando nula a infração relativa a este período de 1999 até 31/12/2000, com base no art. 18, incisos III, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Ressalto que embora possa haver imposto devido nos meses de novembro e dezembro de 2000, apurado conforme critérios aplicados pelo autuante, neste momento não se pode exigí-lo em face do levantamento ter sido realizado por período anual e não mensal. Conforme comando do art. 21, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) represento à autoridade para que seja renovada a ação fiscal relativa a este item da autuação a salvo de erros e falha.

Por fim, quanto ao terceiro argumento de defesa, com ela não posso concordar. Os §§ 1º e 2º do art. 19, da Lei nº 7.357/98, visando não ferir o princípio da não-cumulatividade do ICMS, garantia o direito ao contribuinte dos créditos fiscais sobre as suas aquisições de mercadorias, dando duas opções, que são excludentes entre si: 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, ou a comprovação da existência de créditos superiores ao anteriormente indicado. O autuante, de posse das notas fiscais de aquisições, levantou todos os créditos fiscais a que tinha direito o contribuinte (fls. 496, 681, 1003, 1004 dos autos). Observando que tais créditos eram superiores ao percentual de 8%, os considerou. O recorrente solicita desta CJF os dois créditos, aqueles apurados e considerados na atuação (já que silencia sobre os mesmos) e o calculado pelo percentual de 8%. Não se pode considerar tal argumento.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida em relação ao período de 1999 e 2000, sendo exigido o ICMS no valor de R\$58.713,13, conforme demonstrativo a seguir.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO						
INFR.	DATA OCORR.	DATA VENCIM.	B. DE CÁLCULO	ALÍQ.	VALOR DEVIDO	MULTA
1	31/12/01	09/01/02	124.835,18	17,0%	21.221,98	70,0%
1	31/12/02	09/01/03	220.536,18	17,0%	37.491,15	70,0%
TOTAL					58.713,13	

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 110123.0025/03-0, lavrado contra **DISTRIBUIDORA J G COMÉRCIO DE PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA. (LOJÃO DO CABELEIREIRO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$58,713,13**, 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 março de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS