

A. I. Nº. - 269204.0602/06-1  
AUTUADO - VIRGÍNIO GONÇALVES DA SILVA  
AUTUANTE - EXUPÉRIO OLIVEIRA QUINTEIRO PORTELA  
ORIGEM - INFRAZ SEABRA  
INTERNET - 15. 06.2009

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0154-01/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Revisões processadas durante a informação fiscal e através de diligências fiscais resultam na redução do valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2006, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$9.492,36, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de fevereiro e abril de 2001, fevereiro de 2002, fevereiro a junho, agosto, novembro e dezembro de 2003, janeiro, fevereiro, abril, julho, agosto e outubro a dezembro de 2004, janeiro a maio e agosto a novembro de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$9.392,36, acrescido da multa de 70%. Consta o esclarecimento de que a apuração foi feita conforme Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias e Demonstrativo da Movimentação Financeira, onde foram consideradas como pagas todas as obrigações em suas respectivas datas de vencimento e todas as vendas a vista, por não terem sido apresentados documentos que comprovassem títulos vencidos a pagar ou vendas efetuadas a prazo;

02 – deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, na condição de microempresa, enquadrada no regime simplificado de apuração do ICMS – SIMBAHIA, nos meses de dezembro de 2001 e janeiro a março de 2002, exigindo o imposto no valor de R\$100,00, acrescido da multa de 50%. Tudo de acordo com o Demonstrativo da Receita Bruta Ajustada, onde o reenquadramento do contribuinte foi efetuado com base nas aquisições de mercadorias.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 132 a 155, arguindo a nulidade do lançamento, em decorrência de vício insanável, tendo em vista que no roteiro de Auditoria de Caixa utilizado não houve um exame profundo da conta Caixa, não tendo como se acusar a existência de saldo credor da referida conta.

Ressalta que muitas das despesas relacionadas no Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias estão carentes de provas reais (as notas fiscais) e que muitas das notas fiscais acostadas aos autos não provam a real despesa do impugnante, considerando que em muitos casos as mercadorias correspondentes não foram realmente por ele adquiridas, por terem sido encaminhadas equivocadamente pelos fornecedores, com posterior refaturamento das notas fiscais (retorno) ou foram devolvidas após o recebimento, com o desconto dos respectivos pagamentos, conforme alegou que comprovará no decorrer deste processo administrativo fiscal.

Destaca que não foram observadas informações relevantes nesse tipo de auditoria, como a entrada de recursos diversos de venda de mercadorias, a exemplo da existência de fundos de reserva e lucros acumulados em períodos anteriores, empréstimos realizados com instituições financeiras e terceiros, venda de ativo imobilizado e serviços prestados, o que basta para elidir a infração.

Requer que a ação fiscal seja julgada nula ou não entendendo assim este CONSEF, que seja julgada improcedente, pelos motivos que passou a expor.

Transcrevendo o art. 2º do RPAF/99, ressalta que o legislador baiano buscou assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal. Salienta que o art. 112 do CTN [Código Tributário Nacional], ao procurar proteger o direito do contribuinte, estabeleceu o princípio do *in dubio pro contribuinte*. Assevera que, desse modo, no julgamento do Auto de Infração deve ser verificada a real existência do fato gerador.

Esclarece 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 presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser baseado em simples indícios. Argúi quanto à necessidade de se comprovar a presunção com todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo o mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte e que, segundo o entendimento do CONSEF, o ônus da prova é do fisco, pois somente a partir desse meio probante a presunção passa a existir.

Salienta ser imprescindível que as provas do cometimento das irregularidades estejam anexadas aos autos, sendo que, no presente caso, o autuante elaborou demonstrativos para tentar comprovar a existência de saldo credor na conta Caixa, porém limitou-se a elencar as vendas dos exercícios de 2002 e 2003, bem como as compras efetuadas e pagas dentro dos mesmos exercícios, o que resultou na falta dos pressupostos que autorizam a presunção, por se basearem apenas na conclusão de que ocorreram compras sem numerário suficiente, pois as vendas foram inferiores ao volume de compras, que teriam sido realizadas com recursos de vendas supostamente omitidas.

Frisa que os fatos geradores do ICMS e do IRPJ não se confundem, pois o primeiro incide sobre a saída efetiva ou presumida de mercadorias do estabelecimento, enquanto o segundo incide sobre a aferição de toda e qualquer renda. Diz que o art. 1º do Decreto-lei nº. 406/68, que transcreveu, esclarece a respeito das transações realizadas, sobre as quais incide o ICMS.

Ressalta que a escrituração prescrita no art. 4º da Lei nº 7.014/96, é aquela feita de modo amplo pelo contribuinte, composta pela escrita fiscal e contábil, que, após analisada pelo fisco, dará subsídios para se concluir ou não pela presunção. Assegura não existir no PAF nenhuma documentação que indique que tenha sido realizada uma análise completa, já que o autuante limitou-se a confrontar as compras com as vendas dos exercícios de 2002 e 2003.

Acrescenta que, de acordo com a doutrina, um excesso de receita não prova que tenha ocorrido circulação de mercadorias, pois nem toda receita tem origem em vendas. Visando provar que a ação fiscal é insubstancial, reproduz os pontos que levaram a Câmara Superior do CONSEF, através do Acórdão CS nº. 0177-21/02, a decidir pela nulidade de Auto de Infração que se encontrava destituído de elementos probatórios, invertendo o ônus da prova para o contribuinte, que se viu obrigado a fazer prova do que não fez.

Alega que tendo disponibilizado elementos suficientes para que se procedesse à fiscalização, não se pode admitir a presunção, considerando ser esta uma medida que somente deve ser utilizada quando não houver outros meios de se alcançar a verdade material, conforme o Acórdão JJF nº 2096/00, que julgou nulo o Auto de Infração. Em seguida, o autuado transcreve ementas referentes ao processo TFR – Ac. Ap. 94.328 – MG e aos Acórdãos CS 0177-21/02 e CJF 0068-11/02, que entende guardarem relação com o caso da lide e resultaram em nulidade das ações fiscais.

Afirma que o autuante não procedeu a uma análise mais depurada da verdade material, tendo distorcido a conta Caixa, ensejando falsas presunções. Diz que além de não serem indicadas as causas

que motivaram a exigência do tributo, não se verifica uma explicitação de seus motivos, para permitirem um adequado direito de defesa, o que invalida o lançamento tributário.

Argúi, com base nesses fatos, a prejudicial de validade e eficácia do Auto de Infração, requerendo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pelo art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, que a prejudicial seja apreciada e decidida, com fundamentação própria e específica (CF/88, art. 93, inciso IX e inteligência do art. 5º, inciso II, e art. 37, *caput*).

Aborda sobre o mérito da infração 01 por tópicos.

1) Das despesas consideradas pelo autuante.

A) Da falta de provas – destaca que o autuante considerou que as despesas pagas nos exercícios financeiros apurados, como pagamentos a fornecedores, teriam sido superiores a sua receita, mediante a seguinte operação: notas fiscais de entrada – receitas declaradas na DME = saldo credor. Observa que não estão carreadas aos autos todas as notas fiscais de entrada (despesas) constantes no demonstrativo elaborado pelo fisco, apesar de ser imperioso que o ato esteja devidamente fundamentado, pois mesmo existindo impugnação do autuado, no que tange à falta de provas, ainda assim, é dever do fisco apresentar a prova da improcedência da impugnação.

Expõe o pensamento dos tributaristas Paulo de Barros Carvalho e Suzy Gomes Hoffmann a respeito da prova no direito tributário, concluindo que deve ser rejeitada qualquer “imperatividade” às suposições dos atos administrativos. Assevera que na presente autuação devem ser excluídos do Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias, as notas fiscais de entrada que não se encontrem materialmente comprovadas nos autos, o que reduzirá significativamente o saldo credor indicado, por contrariar o que prevê o transcrito § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96.

Alega que o Auto de Infração baseado em presunção fiscal, sem a devida fundamentação é nulo, por se converter em ficção, ferindo o princípio do ato regrado ou vinculado à Lei (CTN, artigos 97, I e II; 114; 116, I; 141; 142 e 144; CF/88, artigos 5º, II; 37, *caput* e 150, I). Acrescenta que a imputação é desprovida de elementos probatórios, como exige o RPAF/99, em seus artigos 2º, *caput*; 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, que transcreveu.

Solicita que sejam excluídas do citado demonstrativo, mediante diligência fiscal, as notas fiscais indicadas no Doc. 03 (fls. 161 a 165), cuja procedência ignora, e por não estarem devidamente acostadas aos autos, razão pela qual requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

B) Da falta de despesas em razão do retorno de mercadorias – só para argumentar, ressalta que muitas das notas fiscais de entrada contidas no Demonstrativo de Aquisições de Mercadorias não foram pagas, por ter ocorrido erro de seus fornecedores ao encaminhar as mercadorias, o que resultou no retorno das mesmas.

Contesta a presunção de que adquirira as mercadorias contidas nas notas fiscais coletadas nos postos fiscais (CFAMT), sob a argüição de que a comprovação somente seria possível através dos pedidos de fornecimento, dos canhotos das notas fiscais com a assinatura do autuado, dos comprovantes de pagamento de frete, dos comprovantes de pagamento das compras junto aos fornecedores ou, ainda, da existência de diferença no estoque que pudesse confirmar a presunção. Alega que para ratificar a ação fiscal, o autuante deveria ter anexado os comprovantes de pagamento das referidas compras ou as cópias das duplicatas mercantis ou ter demonstrado que a receita auferida em cada operação refletiu na conta Caixa/Bancos ou na conta Fornecedores.

Ressaltando que a infração tributária deve ser sempre provada, sob pena de não se poder falar em lançamento fiscal, apresentou a definição para o termo “prova”, e o entendimento referente à “prova da despesa por presunção em matéria de direito tributário”, extraídos da obra “O Processo Fiscal”, do professor Clélio Berti.

Além da necessidade do ato da autoridade fiscal que exige pagamento do tributo carecer de motivação, salienta que as particularidades das provas indiciárias demandam uma explicitação dos

seus motivos, para permitirem um adequado direito de defesa, sob pena de invalidação do lançamento. Ante a falta do fato gerador (a saída das mercadorias) e em observância ao princípio da tipicidade cerrada, pede a exclusão das notas fiscais que sofreram retorno, conforme demonstrará no decorrer do processo. Requer a nulidade ou a procedência em parte da infração, por falta de provas.

C) Da falta de despesas em razão da devolução de mercadorias – observa que durante o período fiscalizado ocorreram muitas devoluções de mercadorias, o que significa que apesar de terem sido recebidas, não representaram despesa. Assim, as notas fiscais de devolução, acompanhadas das notas fiscais correspondentes e dos recibos de entrega, demonstram que o valor pago não foi realizado no montante consignado pelo autuante, não constituindo despesas em sua totalidade.

Ressalta que as notas fiscais de devolução têm que ser consideradas nessa espécie de auditoria fiscal e se esses documentos fiscais não estavam escriturados em seus livros, que seja cobrada a multa por descumprimento de obrigação acessória, não aceitando que as provas trazidas aos autos sejam recusadas, embora quem devesse provar fosse o próprio fisco. Solicita que os valores em questão sejam deduzidos da base de cálculo. Pleiteia a nulidade da infração por falta de provas ou a sua procedência em parte.

2) Da comprovada origem dos recursos – sob a premissa de que o autuante distorceu a conta Caixa, ensejando falsas presunções, argúi que os documentos a serem acostados no decorrer do PAF, elidirão a referida presunção, uma vez que comprovará que a receita obtida não se originou exclusivamente da 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.

Considerando ter encontrado dificuldades em obter a documentação junto aos seus contratantes, no lapso de tempo entre a lavratura do Auto de Infração e a data para apresentação de sua defesa, requer a posterior juntada de documentos comprobatórios da origem dos recursos.

Para demonstrar que não existe prova de omissão de saídas, exemplifica que se o pagamento de uma determinada nota fiscal estiver registrado na contabilidade, não há omissão de receita real ou presumida, porém se o pagamento não tiver sido contabilizado, aí sim, a lei autoriza a “presunção de omissão de receita”. Assim, como a lei também autoriza ao contribuinte demonstrar prova em contrário, e como até o presente momento não restou demonstrado pelo autuante qualquer omissão de receita originária de omissão de saída de mercadorias tributáveis, alega ter elidido esta infração, ao comprovar a origem dos recursos.

Como as receitas obtidas também se originaram de empréstimos junto a pessoas físicas e se esses documentos não estavam escriturados em seus livros, que seja exigida a multa por descumprimento de obrigação acessória, não podendo ser aceito que as provas trazidas aos autos sejam recusadas, embora a prova coubesse ao próprio fisco.

Argúi que uma vez provada a origem da receita, a ação fiscal será julgada nula ou mesmo improcedente, de acordo com o entendimento consolidado no CONSEF e em conformidade com os Acórdãos CJF 0007/99, 0908/01 e 2214-11/01, cujas ementas transcreveu, tendo os resultados apontado para a descaracterização das imposições fiscais, por inexistência de saldos credores na conta Caixa. Transcreveu, também, trecho do voto proferido no Acórdão CJF 0908/01.

Salienta que a conclusão da ação fiscal foi equivocada, por ter se restringido a alguns roteiros de fiscalização, sem se basear em elementos que efetivamente poderiam indicar uma provável omissão de saídas de mercadorias, razão pela qual e com base nas provas trazidas aos autos, pede a improcedência do Auto de Infração, conforme jurisprudência deste Conselho e em especial o Acórdão JJF nº. 0143-01/04, cuja ementa transcreveu e que resultou na improcedência da autuação, tendo em vista a apresentação de provas que elidiram a presunção legal.

Concluindo, requer que o CONSEF declare a total nulidade do Auto de Infração e se assim não entender, que, no mérito, decida pela sua improcedência, em face das razões expostas.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 169 a 193, esclarecendo que visando facilitar o manuseio dos documentos, transcrevera, na íntegra, a peça de defesa.

Em seguida, reportando-se aos §§ 6º e 2º do art. 123 do RPAF/99, afirma que apesar de o Auto de Infração ser composto por duas infrações, o impugnante apresentou defesa parcial, tratando apenas da infração 01, não se manifestando a respeito da infração 02. Assim, e em consonância com o art. 140 do mesmo RPAF, considerou a infração 02 verídica, vez que não foi atacada.

Contestando as alegações defensivas de que excesso de receita não prova circulação de mercadorias, bem como os pontos indicados como responsáveis pela invalidação do procedimento fiscal adotado, argumenta que em nenhum momento falou em auditoria contábil, até mesmo porque, embora obrigado pela legislação estadual, o contribuinte não escriturou nem o livro Caixa, que é um livro fiscal, muito menos os livros contábeis.

Argumenta que tendo intimado regularmente o contribuinte (fl. 08) a apresentar o livro Caixa devidamente escriturado, nada foi apresentado e desde quando suas DMEs [declarações do movimento econômico de microempresas e empresas de pequeno porte] indicavam os saldos de Caixa e Banco zerados, considerou o saldo inicial como zero.

Salienta que apesar de o autuado questionar sobre os saldos de caixa, disponibilidades e outros recebimentos, não ofereceu as provas correspondentes na época da ação fiscal nem na peça de defesa, demonstrando a sua inexistência. Quanto à alegação da não inclusão de alguns pagamentos, observa que tal fato ao invés de prejudicar o impugnante, o beneficiaria, por reduzir a possibilidade de ocorrer um “estouro de caixa”, pois este seria maior com a inclusão de outros pagamentos. Afirma que considerou apenas os pagamentos das duplicatas nas respectivas datas de vencimento, já que não houve comprovação de falta de pagamento de duplicatas vencidas.

Diz não proceder a afirmação de que não teria efetuado a demonstração por período de apuração, conforme se pode verificar às fls. 106 a 126, nos demonstrativos analíticos e sintéticos das receitas e pagamentos efetuados e impostos recolhidos a menos.

No que diz respeito à alegação de que os demonstrativos estão incompletos, assegura que tal fato apenas diz respeito às despesas, a exemplo de aluguéis, salários, pró-labore, impostos federais e energia elétrica, porque nas receitas isso não ocorreu, inclusive estas foram antecipadas, já que todas as vendas foram consideradas à vista, eliminando-se até a possibilidade real de possíveis perdas com vendas a crédito, o que reduziria ainda mais as suas disponibilidades. Afirma que os demonstrativos representam adequadamente a infração imputada.

Salienta que diante da constatação de que a movimentação econômica do contribuinte indicava uma possível omissão de saídas, esta poderia ter sido apurada através de um dos seguintes meios: levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, onde as omissões são tributadas pelo preço médio das saídas, inclusive com a inclusão da margem de lucro; arbitramento da base de cálculo, que prevê a inclusão de MVA; estouro de caixa, através do qual cobra-se apenas o excedente apurado, sem a inclusão de nenhum acréscimo, sendo este procedimento o menos oneroso para o contribuinte, o que demonstra que ele foi beneficiado.

Aduz que não procedem as alegações de que teria considerado como despesas as notas fiscais de entrada declaradas nas DMEs, já que os valores apurados como despesas se referem tão somente às somas das duplicatas vencidas no período apurado, conforme relatório de fls. 106 a 121.

No que diz respeito à queixa sobre as notas fiscais não acostadas ao processo, informa que apenas anexou aquelas capturadas pelo CFAMT e aquelas obtidas através do procedimento de circularização, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, enquanto que aquelas fornecidas pelo próprio autuado não foram acostadas, sendo elaborado um relatório por datas de emissão e

vencimento das duplicatas, por não ter considerado necessária a sua juntada, sob o entendimento de que não seriam objeto de questionamento. Acrescenta que, entretanto, tão logo recebeu a peça de defesa questionando a falta de algumas notas fiscais, intimou novamente o contribuinte (fl. 194), para que apresentasse todas as suas notas fiscais, ficando surpreso, ao constatar que parte da documentação fiscal não foi reapresentada.

Frisa que apesar de o demonstrativo correspondente (fls. 106 a 116), não deixar margens a dúvidas quanto à existência das referidas notas fiscais, elaborou novo demonstrativo, com a supressão das notas fiscais que não foram localizadas, reafirmando, de maneira enfática, que tais documentos existem, tendo sido excluídas com o intuito de reduzir o montante do débito.

Quanto à argumentação de que em relação às notas fiscais do CFAMT se fazia necessária a comprovação do respectivo pagamento, bem como que teria ocorrido refaturamento de algumas notas fiscais, tendo sido pleiteada a sua exclusão dos demonstrativos, assevera que compete ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, o que não ocorreu, de acordo com as seguintes observações: todas as notas fiscais relacionadas pelo autuado foram capturadas pelo CFAMT, o que comprova a circulação das mercadorias; as notas fiscais do CFAMT, bem como aquelas objeto de circularização junto aos fornecedores foram entregues ao contribuinte; caberia ao sujeito passivo e não ao fisco, providenciar junto aos fornecedores a comprovação do desfazimento do negócio, considerando que lhe foram entregues as cópias das notas fiscais.

Transcrevendo o art. 123, § 5º e incisos do RPAF/99, aduz que o autuado não se enquadra em nenhuma das exceções previstas para a apresentação posterior de provas.

Contesta o pleito pela nulidade do Auto de Infração, pelos seguintes motivos: foi exercitado o pleno direito de defesa pelo contribuinte de modo integral e irrestrito, em relação a todos os roteiros de auditoria adotados, à exceção da infração 02, não defendida; e de acordo com jurisprudência recente do STF – Supremo Tribunal Federal, somente pode arguir nulidade aquele que provar prejuízo, o que não ocorreu no caso sob análise.

Quanto ao pedido de improcedência, enfatiza que deve ser indeferido, primeiro porque o autuado não apresentou documentos que comprovassem as suas alegações, restando provado no processo que o pagamento de mercadorias adquiridas fora realizado sem que houvesse recursos em seu caixa para tanto; em segundo lugar, os esclarecimentos apresentados na informação fiscal confirmam a procedência do lançamento tributário.

Sugere a procedência parcial do Auto de Infração, apresentando os demonstrativos “de localização e situação das notas fiscais questionadas” (fls. 196 a 198) e “da movimentação financeira da empresa” (fls. 203 a 207), apontando os valores remanescentes para essa infração, que resultaram no total de R\$ 7.373,13, nos quais estão excluídos os valores relativos às notas fiscais não reapresentadas pelo sujeito passivo.

Considerando que o processo administrativo fiscal deve estar acompanhado das provas necessárias à demonstração dos fatos arguidos; considerando inexistir nos autos a comprovação de que o impugnante tivesse recebido as vias e/ou cópias de notas fiscais coletadas através do CFAMT ou por meio de circularização; considerando que não foi dada ciência ao autuado da informação fiscal prestada pelo autuante, que acostou novos demonstrativos, contendo mudanças no débito apurado: esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 211), deliberou pelo envio do processo à INFRAZ Seabra, para que fossem entregues ao autuado cópias reprográficas das notas fiscais capturadas através do CFAMT e por meio de circularização (fls. 57 a 105), da Informação Fiscal e de seus anexos (fls. 186 a 207), além do termo de diligência, reabrindo o prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Através do termo de intimação constante à fl. 213, foram entregues ao autuado cópias dos documentos anexados pelo autuante por meio da informação fiscal, quando o mesmo foi cientificado quanto ao prazo de 10 (dez) dias para se manifestar a respeito.

Considerando que a diligência requerida por esta 1ª JJF não foi cumprida na sua integralidade, haja vista que não foram entregues ao autuado as vias e/ou cópias das notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT ou por meio de circularização, assim como da cópia do termo de diligência e que foi concedido um prazo de 10 (dez) para que o sujeito passivo se manifestasse: esta 1ª JJF deliberou pelo encaminhamento do processo à INFRAZ SEABRA (fl. 216), para que fossem entregues ao autuado cópias reprográficas das notas fiscais constantes às fls. 57 a 105, do pedido de diligência anterior (fl. 211), além do novo termo de diligência, cientificando ao autuado quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante, para que apresentasse informação fiscal.

Às fls. 218 a 225 o autuado se manifestou sobre a informação fiscal, repriseando as alegações trazidas na peça defensiva. Aduz que os documentos ora acostadas elidem a presunção do autuante, por comprovarem que a receita obtida não se originou apenas da venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos bancários e de receita proveniente da prestação de serviços de transporte (fls. 227 a 251).

Salienta que tendo em vista que a lei autoriza o contribuinte a apresentar prova em contrário, por se tratar de presunção que admite prova em contrário e como a autoridade fiscal não comprovou qualquer omissão de receita, o autuado elide a infração comprovando a origem dos recursos. Observa que não pode ser admitido que provas materiais trazidas aos autos sejam ignoradas, sendo aceitável a cobrança da multa por falta de escrituração dos documentos nos livros fiscais.

Argúi que restando provada a origem da receita, a ação fiscal é nula ou improcedente, confirmando o entendimento consolidado no CONSEF. Assim, entende ter provado a inexistência de omissão de saídas, de modo que o saldo credor indicado na autuação decorreu de receita diversa da venda de mercadorias. Requer a improcedência da autuação, em consonância com a jurisprudência do CONSEF, como se verificou no Acórdão JJF 0143-01/04, que transcreveu.

Ressalta que em decorrência do curto lapso de tempo entre a lavratura do Auto de Infração e a data para apresentação da defesa, teve dificuldades para obter os documentos necessários junto aos seus contratantes e à contabilidade, só o fazendo agora.

Alega existir patente equívoco no lançamento, tendo em vista que cobra imposto sobre mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária, posto que o tributo devido já tinha sido pago pelo substituto tributário ou pelo próprio autuado. Acrescenta que o CONSEF já se pronunciou a respeito do assunto, como na decisão proferida através do transcrito Acórdão JJF nº. 0052-04/05, quando foi considerado inadequado o roteiro de auditoria utilizado, não cabendo a presunção de omissão de saídas anteriores, por restar comprovado que a quase totalidade das mercadorias comercializadas estava enquadrada no referido regime.

Assevera que exigir ICMS através de auditoria da conta caixa, sem levar em consideração que o contribuinte opera de forma preponderante com mercadorias sujeitas à substituição tributária e isentas, representa um vício que conduz à improcedência da exigência fiscal, considerando, ademais, que esse tipo de auditoria aponta para a ocorrência de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, através do regime normal de apuração. Isto, no seu entender, significa dizer que essa exigência representa uma bitributação, o que se traduz num verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte ou tributação sobre mercadorias isentas.

Argumenta que as Notas Fiscais de nº.s 353.333, 505.328, 707.513, 737.343, 053.393, 949.920 e 249.326 se referem a mercadorias enquadradas na substituição tributária e que no caso daquelas de nº.s 1.477 e 2.908, o ICMS foi pago antecipadamente, pleiteando que não sendo acatada a nulidade argüida, que então essas notas fiscais (fls. 253 a 261) sejam excluídas, seguindo a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, como se vê na decisão relativa ao Acórdão nº. CJF 0429-11/06, quando se determinou a apuração do débito com base na proporção das saídas normalmente tributadas.

Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

Através de despacho à fl. 265 verso, o processo foi encaminhado à Repartição Fiscal de origem para realização da diligência de fl. 216.

Por meio da Intimação à fl. 266, o autuado foi cientificado quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias, considerando os documentos apresentados pelo autuante, cujas cópias já haviam sido entregues anteriormente. Consta Recibo à fl. 267, concernente à entrega das cópias reprográficas das notas fiscais acostadas às fls. 57 a 105, dos documentos correspondentes à informação fiscal (fls. 186 a 207) e do termo de diligência (fl. 211).

O sujeito passivo apresentou nova peça defensiva às fls. 269 a 277, argumentando que o imposto exigido se referia a mercadorias já submetidas à tributação pelo regime da substituição tributária, o que caracteriza bitributação, de acordo com o novo posicionamento adotado pela PROFAZ, que através de Parecer da ASTEC (fls. 278 a 280), opinou favoravelmente aos contribuintes, no sentido de deduzir da receita a ser tributada, aquela referente às mercadorias isentas, com o ICMS pago por antecipação ou por substituição tributária.

Pleiteia que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se assim não entender o órgão julgador, que então decrete a sua improcedência, citando dispositivos do RPAF/99 e do CTN.

Falando sobre a ocorrência de bitributação, observa que os pagamentos efetivados, em conformidade com os extratos da SEFAZ, os DAEs, as GNRES e as notas fiscais (fls. 281 a 368), em confronto com os demonstrativos elaborados pelo autuante, apontam no sentido de ter ocorrido um equívoco, que consiste na cobrança de imposto sobre mercadorias já tributadas quando de sua remessa, tendo em vista que a legislação do ICMS não determina nova incidência do imposto quando as mercadorias estão sujeitas à substituição tributária. Transcreve as resoluções referentes aos Acórdãos 1104/97, JJF 0052-04, 0894/01 e 0084-01/07, que versam sobre esse tema.

Salienta que exigir ICMS através de auditoria da conta Caixa, sem abater as receitas relativas às operações sujeitas à substituição e antecipação tributária, significa dar uma interpretação diversa ao que determina a Constituição Federal e toda a legislação infraconstitucional. Assevera que negar ao pequeno empresário o direito de deduções de impostos já pagos é destoar a finalidade do instituto do SimBahia.

Diante da nova documentação apresentada, requer que sejam acatados os argumentos da defesa anterior, pugnando pela nulidade do Auto de Infração ou pela sua improcedência, com a dedução dos valores referentes às mercadorias pagas por antecipação ou por substituição tributária.

Considerando que nas últimas manifestações o sujeito passivo comprovou que dentre as notas fiscais arroladas na infração 01, existem documentos referentes a mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, e alegou que comercializa também mercadorias isentas; considerando que o contribuinte tem como atividade o “comércio varejista de materiais de construção”, na qual grande parte das mercadorias se encontra enquadrada no regime da antecipação tributária; considerando que no levantamento o autuante desprezou os lançamentos efetivados no livro Caixa do contribuinte, tendo, no entanto, apontado como saldo inicial do exercício de 2003 aquele existente nesse livro: esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 372), deliberou por converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que diligente revisor adotasse as seguintes providências:

- 1) refizesse o caixa do estabelecimento, a partir do mês de janeiro de 2003, adotando como saldo inicial para esse mês o valor do saldo verificado em 31/12/2002, ou seja, de R\$17.749,91, apontado no demonstrativo de fl. 204;
- 2) elaborasse demonstrativo indicando os percentuais correspondentes às aquisições de mercadorias tributadas normalmente em relação ao volume total das compras realizadas nos meses compreendidos nos exercícios objeto do levantamento;
- 3) aplicasse os respectivos percentuais aos valores de base de cálculo encontrados, considerando o crédito presumido de 8%, decorrente do enquadramento do contribuinte no SimBahia;

4) elaborasse demonstrativo de débito relativo à infração 01.

Em seguida, deveriam ser entregues ao contribuinte, cópias reprográficas do termo de diligência e dos elementos anexados pelo diligente, devendo ser informado ao autuado quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias para, querendo, se manifestar. Deveria ser dada ciência ao autuante.

Através do Parecer ASTEC nº. 159/2007 (fls. 373 a 375), o Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino informou que objetivando atender ao solicitado, intimara o contribuinte (fl. 379) a apresentar demonstrativo analítico relativo às aquisições de mercadorias nos períodos compreendidos na infração 01, distinguindo as mercadorias e valores concernentes às tributadas normalmente, às sujeitas à substituição tributária, às isentas e com outras formas de tributação, anexando os respectivos documentos fiscais.

Observa que, no entanto, foram apresentadas uma relação e cópias de notas fiscais (fls. 382 a 454), impossibilitando o atendimento do item 2 do pedido de diligência. Assim, refez o caixa do autuado a partir de janeiro de 2003, considerando o saldo inicial de R\$17.749,91, apontado no demonstrativo de fl. 204, aplicando as determinações contidas no item 3 do pedido.

Considerando os novos demonstrativos de caixa (fls. 376 a 378), conclui a diligência, apresentando novo demonstrativo de débito para a mencionada infração, que representa um saldo remanescente de R\$6.528,64.

Cientificados quanto ao Parecer ASTEC nº. 159/2007, o autuante à fl. 459 se declarou favorável ao seu teor, enquanto que o sujeito passivo se manifestou às fls. 462 a 464, insurgindo-se contra o resultado verificado.

O autuado salienta que o fato de o diligente ter afirmado que ficara impossibilitado de atender ao disposto no item 2 do pedido de diligência, em decorrência da apresentação pelo contribuinte tão somente de relação e cópias de notas fiscais, resultara nas seguintes conclusões:

- 1 – as notas fiscais apresentadas, referentes a compras de mercadorias com o imposto pago por substituição tributária, deveriam ter sido consideradas na auditoria fiscal no mínimo em um mês;
- 2 – da mesma forma, o diligente deveria ter procedido, em atendimento à solicitação da 1ª JJF e diante da relação e das notas fiscais apresentadas;
- 3 – tendo em vista que nem o autuante nem o diligente quiseram elaborar o demonstrativo com base nas mencionadas notas fiscais e foi concedido ao impugnante o prazo de apenas 08 (oito) dias, não resta outra alternativa senão apresentar a relação com as notas fiscais aludidas.

Entende que, desse modo, para o cumprimento da intimação nos termos especificados pelo diligente, se faz necessária a devolução das notas fiscais apresentadas, sendo concedido o prazo de reabertura de defesa de 30 (trinta) dias.

Assim, aguarda a decisão da 1ª JJF, seja no sentido de determinar que o diligente cumpra com a solicitação feita ou que lhe forneça as notas fiscais arroladas e reabra o prazo de defesa, em observância ao devido processo legal, afim de que não fique cerceado o seu direito de defesa.

Considerando que através do Parecer ASTEC nº. 159/2007 o diligente efetuou a revisão do lançamento relativo à infração 01, porém não aplicou a proporcionalidade conforme solicitado, alegando que o sujeito passivo apresentara apenas uma relação e as cópias reprográficas de diversas notas fiscais; considerando que a citada documentação atende às determinações contidas na Instrução Normativa nº. 56/97, uma vez que o contribuinte disponibilizou os dados e informações relativos a suas operações mercantis: esta 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar (fl. 467), deliberou pelo envio do processo à INFRAZ SEABRA, para que o autuante ou outro Auditor Fiscal a ser designado adotasse as seguintes providências:

- 1) verificasse dentre as notas fiscais anexas às fls. 384 a 454 quais se referem a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária ou gozam do benefício da isenção de ICMS, para

fins de elaborar os percentuais correspondentes a cada mês de sua ocorrência, em relação aos totais das entradas apurados no levantamento fiscal original;

2) elaborasse novos “demonstrativos da movimentação financeira da empresa”, assim como novo “demonstrativo de débito” relativos à mencionada infração, considerando o crédito presumido de 8%, decorrente do enquadramento do contribuinte no SimBahia.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao sujeito passivo, cópias reprográficas do Termo de Diligência e das informações e demonstrativos elaborados pelo diligente, devendo ser informado ao autuado quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias para, querendo, se manifestar. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Através do Parecer INFRAZ SEABRA nº. 001/2008 (fls. 469/470), o autuante informou ter realizado a diligência adequando o Auto de Infração às exigências da Instrução Normativa nº. 56/2007, adotando as seguintes providências:

- 1º) apurou todos os valores de aquisições de mercadorias relativos a produtos isentos ou cujo ICMS fora pago por antecipação tributária, em relação às notas fiscais indicadas às fls. 384 a 454;
- 2º) os valores apurados na forma acima foram estornados dos pagamentos efetuados pelo contribuinte nas datas de vencimento dos títulos;
- 3º) efetuou o cotejo entre o total das aquisições e os valores de mercadorias isentas e com ICMS pago antecipadamente, quando encontrou o percentual de 8,53846%;
- 4º) utilizou esse percentual para efetuar os estornos dos pagamentos de despesas, pró-labore, impostos e receitas do período.

Desse modo, elaborou novos demonstrativos da movimentação financeira da empresa, que resultou no demonstrativo de débito da infração 01, que apresentou em seguida, resultando no débito remanescente de R\$5.835,30, dando por concluída a diligência solicitada, tendo acostado às fls. 471 a 495 os demonstrativos que deram suporte à revisão.

Após tomar ciência do resultado da diligência, o autuado se pronunciou às fls. 500 a 502, argumentando que o resultado apresentado pelo autuante, que corrigiu o saldo credor de caixa, juntamente com os recibos de pagamentos emitidos pela Prefeitura Municipal de Palmeiras e o contrato de empréstimo bancário (fls. 508 a 534), corroborados pela Declaração do Imposto de Renda (fls. 536 a 539), comprovam de forma incontestável a inexistência do saldo credor de caixa apontado pelo autuante.

Ressalta que a infração tributária deve sempre ser provada, pois sem prova não se pode falar em lançamento fiscal. Neste sentido, transcreve os ensinamentos de Clélio Berti a respeito da prova na formação da convicção de um fato ou de uma verdade e sobre a prova da despesa por presunção em matéria de direito tributário.

O autuante apresentou informação fiscal à fl. 543, aduzindo que o contribuinte não tratou a respeito da diligência fiscal efetuada, limitando-se a apresentar uma cópia da defesa acostada na página 218 e seguintes, enquanto que os documentos juntados são idênticos àqueles anexados à peça defensiva. Assim, conclui que o autuado concorda com os termos da diligência.

## VOTO

A princípio, cumpre-me tratar sobre as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, no que se refere à infração 01. Discordo da ocorrência de vícios insanáveis, sob a alegação da inexistência parcial das notas fiscais que embasaram o lançamento, já que em atendimento a várias diligências determinadas pela 1ª JF, foram sanadas as falhas apontadas, inclusive com a entrega ao defendente das cópias reprográficas dos documentos fiscais, bem como com a exclusão daqueles não localizados, o que lhe possibilitou realizar o contraditório de forma plena.

Não acato a argumentação de que não ocorreu uma análise depurada da verdade material, e que teria havido uma falsa presunção, haja vista que o lançamento decorreu do resultado da análise dos elementos contábeis do contribuinte, que gerou a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96. Ademais, se fazem presentes nos autos as causas que motivaram a exigência do tributo, de modo a permitir o exercício do direito de defesa.

Rejeito a afirmação de que o princípio do devido processo legal ou da tipicidade foi contrariado, desde quando o fato gerador está devidamente apontado e a infração imputada tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador perfeitamente indicado, o que lhe dá fundamentação legal. Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que disciplina esse imposto no Estado da Bahia.

No que se refere à argumentação do autuado de que a falta de atendimento ao princípio do contraditório pleno e amplo resultaria em prejudicial de validade e eficácia do Auto de Infração, saliento que conforme já explicitado, a imputação está devidamente fundamentada, estando efetivamente comprovada a prática da irregularidade que lhe foi atribuída.

No mais, constato que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal, à ampla defesa do contribuinte e ao contraditório, considerando, ademais, que a infração se encontra devidamente fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal não fere o princípio do ato regrado ou vinculado à lei, bem como atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No mérito, observo que o sujeito passivo não impugnou a infração 02, que decorreu da falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar, na condição de microempresa, o que caracteriza ter reconhecido tacitamente a irregularidade apurada na ação fiscal. Vejo que o procedimento fiscal foi realizado atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta. Assim, a infração 02 fica mantida integralmente.

Ressalto que em relação à infração 01, que se referiu à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, tendo sido observado que não constava dos autos a comprovação de que o contribuinte tivesse recebido cópias das notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT e tendo em vista que o sujeito passivo alegara que não tivera sido aplicada a proporcionalidade correspondente às operações normalmente tributadas pelo ICMS, o processo foi convertido em diligência em quatro oportunidades, a fim de que esses equívocos fossem sanados. Também foi reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias, quando o sujeito passivo apresentou nova impugnação.

Saliento que a apuração dessa infração está baseada nos preceitos contidos no art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, diz que se presume a ocorrência anterior de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar a ocorrência de saldo credor de caixa, além de outras hipóteses. Nesse mesmo sentido estabelece o § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, que transcrevo abaixo.

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

...

*§ 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.”*

Verifico que apesar das argumentações apresentadas pela defesa, não foram trazidas as comprovações necessárias a elidir a acusação fiscal. Ao analisar os demonstrativos e elementos que a embasaram, me convenci quanto ao acerto da imposição fiscal, por restar efetivamente configurada a prática do ilícito fiscal, com base na previsão legal que se refere à ocorrência de saldo credor de caixa. Deste modo, entendo que a acusação fiscal está devidamente caracterizada, sendo subsistente a exigência do imposto, desde quando a ocorrência apurada indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, recursos esses cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.

Noto que diversas argumentações oferecidas na peça defensiva, a exemplo da exclusão de notas fiscais que teriam sido objeto de retorno ou de devoluções, não se fizeram acompanhar de comprovação documental para fins de corroborar suas afirmativas quanto à falta de elementos de prova da ocorrência da irregularidade apontada na autuação, nem demonstrou a origem dos recursos que ingressaram na empresa.

Quanto à alegação de que a fiscalização não considerara a captação de recursos provenientes de fundos de reserva, lucros acumulados e venda de ativo imobilizado, saliento que os mesmos não representam disponibilidade, por se referirem a patrimônio da empresa. No que concerne ao empréstimo realizado com instituição financeira, assim como os recibos relativos a serviços de transporte prestados, observo que os documentos apresentados (fls. 508 a 534), se referem a contratos formalizados em nome da pessoa física do titular do estabelecimento autuado e não em nome da pessoa jurídica. Realço, ademais, que nos mencionados documentos constam tão somente as assinaturas do próprio representante do estabelecimento autuado, não tendo, deste modo, nenhum valor legal.

Em se tratando das Declarações do Imposto de Renda, assevero que não se constituem em meio de prova definitiva e bastante para atestar as argumentações defensivas atinentes ao ingresso regular dos alegados recursos, primeiro porque as referidas declarações podem vir a ser alteradas a qualquer tempo pelo declarante e tendo em vista que a sua simples apresentação desacompanhada de outros meios probantes, da mesma forma que os documentos acima analisados, não oferecem qualquer segurança de que efetivamente os alegados recursos teriam ingressado no caixa do estabelecimento autuado, haja vista inexistirem nos autos quaisquer provas nesse sentido.

No que se refere à insurgência sobre o fato de o lançamento ter sido baseado parcialmente em notas fiscais resgatadas junto ao sistema CFAMT, ressalto que este Conselho de Fazenda, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis baseada no ingresso de mercadorias comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT. Verifico, inclusive, que as notas fiscais objeto da autuação foram todas destinadas ao autuado.

Esclareço que nos casos nos quais é constatado que o contribuinte não efetuou os seus registros contábeis, o fisco não somente pode como deve realizar a Auditoria da Conta “Caixa”, ou seja, de posse dos documentos que comprovem o ingresso da receita e a aplicação dos recursos (pagamentos) pode, seguramente, demonstrar a situação do contribuinte em relação ao seu movimento financeiro. A apresentação da comprovação das disponibilidades é uma obrigação do

autuado, por ser este o detentor de tais informações e documentos. Assim, os demonstrativos acostados aos autos oferecem condições de se determinar se o contribuinte omitira ou não ingresso de receita decorrente de omissão de saídas de mercadorias, cabendo, ao autuado a comprovação da improcedência da presunção. E é neste sentido que o § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96 autoriza que, dentre outros fatos, se a escrituração indicar a existência de saldo credor de caixa, se presuma a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Assim, fica parcialmente caracterizado o lançamento relativo a esta infração. Após a revisão processada quanto da informação fiscal e em decorrência das diligências encaminhadas pela 1ª JJF, a infração 01 fica mantida de forma parcial, no valor de R\$5.835,30, em conformidade com o demonstrativo incorporado ao Parecer INFAZ SEABRA nº 01/2008 (fl. 470).

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269204.0602/06-1**, lavrado contra **VIRGÍNIO GONÇALVES DA SILVA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.935,30**, acrescido das multas de 70% sobre R\$5.835,30 e de 50% sobre R\$100,00, previstas nos incisos III, I, alínea “b”, item 3 do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de junho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR