

**A. I. N°** - 233014.0087/06-2  
**AUTUADO** - ANDREA DE OLIVEIRA DANTAS  
**AUTUANTE** - WILSON APARECIDO OLIVEIRA BASTOS  
**ORIGEM** - INFAPZ ITABERABA  
**INTERNET** - 28/09/2009

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0299-03/09**

**EMENTA: ICMS. 1.** DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DME. OMISSÃO DE DADOS. MULTA. Infração não impugnada. **2.** 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Refeitos os cálculos, aplicando-se a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, o imposto originalmente exigido ficou reduzido. **3.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Autuado não contestou. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 19/03/2008, refere-se à exigência de R\$34.548,23 de ICMS, acrescido das multas de 50% e 70%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$7.913,41, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Omitiu entrada de mercadorias no estabelecimento nas Informações Econômico-Fiscais apresentadas através de DME (Declaração do Movimento Econômico de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), nos exercícios de 2004 e 2006, sendo exigida multa no valor total de R\$7.913,41.

Infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa nos meses de junho, julho e agosto de 2004; janeiro, fevereiro, abril, julho a dezembro de 2005; fevereiro, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro e novembro de 2006. Valor do débito: R\$34.412,20.

Infração 03: Recolhimento efetuado a menos do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, no mês 12/2005. Valor do débito: R\$136,03.

O autuado apresentou impugnação (fls. 133 a 136), alegando quanto à infração 02, que o autuante deixou de observar os seguintes aspectos:

1. Considerando que o autuado era cadastrado como MICROEMPRESA, deveria ser concedido o crédito de 8% sobre as omissões de saída encontradas, conforme art. 408-S, § 1º, do RICMS/BA, efeitos até 30/06/2007, que transcreveu.
2. Ainda na mesma infração 02, não foi respeitada a proporcionalidade de mercadorias já com tributação encerrada, notadamente referente à substituição tributária de vários produtos.

Afirma que foi exigido imposto indistintamente, à alíquota de 17% sobre todas as saídas, salientando que a mencionada proporcionalidade foi regulamentada em 2007, através da Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda de nº 56, publicada em 21/09/2007, que também reproduziu.

O defendente assegura que muitos valores ainda não foram excluídos da presente infração, conforme demonstrativos que elaborou, referentes à composição mensal da proporcionalidade de produtos sujeitos à substituição tributária, afirmando que uma parte das mercadorias que ora estão tendo o ICMS integral cobrado pelas saídas, já teve seu imposto antecipado quando da entrada no estabelecimento. Diz que a metodologia utilizada pela empresa para cálculo da proporcionalidade das mercadorias com pagamento do imposto por antecipação sobre o total de mercadorias, foi demonstrar, nota a nota, separando as mercadorias sujeitas e não sujeitas à substituição tributária, perfazendo o percentual de participação de mercadorias já com a fase de tributação encerrada sobre toda a movimentação da empresa. Diz que foi calculada a proporcionalidade com base nas entradas, até para ficar mais seguro para o próprio Fisco, já que em se detectando omissão de saídas, que é o caso da cobrança efetuada neste auto de infração sobre a infração 02, mais segura é a informação que consta nas entradas. Salienta que se trata de um trabalho enorme de digitação de todas as notas fiscais de compra da empresa, bem como reprografia de todas elas, gerando altos custos para a empresa, para agora comprovar a incoerência da autuação, por não ter sido considerada a referida instrução normativa, e que elaborou tabela à fl. 135, que serve de base para análise, tendo em vista que a tabela completa, nota a nota, mensal, e anual, encontra-se acostada aos autos. Pede que sejam considerados os percentuais apurados pela empresa, para reduzir na mesma proporção, os lançamentos efetuados neste auto de infração, referente à infração 02. Finaliza, reiterando o pedido de exclusão proporcional das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, reduzindo os valores da infração 02, bem como conceda o crédito previstos de 8%, previsto no art. 408-S, § 1º, do RICMS/BA, como também, considere os empréstimos contraídos regularmente pela empresa.

O autuante, em sua informação fiscal à fl. 1649 dos autos, diz que o autuado deixou de verificar no levantamento fiscal que foi concedido o crédito de 8% sobre a omissão de saídas encontrada, na apuração do débito do imposto, de acordo com o art. 408-S, § 1º do RICMS/BA. Informa que acata a alegação de proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, e que, usando a referida proporcionalidade de 16,20% para o exercício de 2004; 21,90% para 2005 e 20,90% para 2006, o débito apurado na segunda infração fica reduzido de R\$34.412,20 para R\$27.385,96, conforme novo demonstrativo que acostou ao presente processo (fls. 1650 a 1666).

Intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, o defendente apresentou manifestação à fl. 1669, aduzindo que, em que pese ter o autuante acatado a alegação defensiva quanto à não observância da Instrução Normativa 56/2007, o Auditor Fiscal em sua informação fiscal, continua sem acatar as notas promissórias que deram suporte aos empréstimos contraídos pela empresa autuada, todos devidamente registrados no livro caixa do estabelecimento, desde a época da concretização dos mesmos. Assegura que somente houve saldo credor de caixa por conta desta não contabilização por parte do Auditor destes empréstimos realizados. Neste sentido, reitera o argumento de que há necessidade de refazimento de toda a auditoria de caixa, levando-se em conta os empréstimos devidamente contabilizados no livro Caixa, e que, se o autuante aceitou o mencionado livro para obter as receitas de vendas, utilizadas em seus demonstrativos de auditoria de caixa, porque não considerar os empréstimos tomados pela empresa, devidamente contabilizados no referido livro, e devidamente comprovados através de um título de crédito oficial, como as notas promissórias? Assim, o defendente reafirma o seu pedido para que seja realizada revisão da auditoria de caixa fruto da infração 02 do presente auto de infração.

À fl. 1675 esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem para o autuante:

- a) intimar o contribuinte a apresentar os documentos originais que comprovassem os recebimentos não provenientes de vendas de mercadorias, como os empréstimos, alegados nas razões de defesa;
- b) elaborar novos demonstrativos, se forem apresentados documentos que comprovem as alegações apresentadas pelo contribuinte;

Em seguida, a repartição fiscal intimar o autuado e lhe fornecer todos os elementos acostados ao PAF pelo autuante, mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, concedendo o prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo.

Em atendimento ao solicitado, o autuante prestou nova informação fiscal à fl. 1676, dizendo que intimou o autuado a apresentar os documentos originais referentes às cópias anexadas aos autos (fls. 1617, 1618 e 1620) e o defendente entregou outros documentos originais nos seguintes valores e favorecidos: R\$25.000,00, dia 31/01/2005, Vanusa Leite Nascimento e R\$25.000,00, Najara Souza Santana. Portanto, o autuante assevera que o contribuinte não comprovou com os originais os fatos alegados em relação aos documentos de fls. 1617, 1618 e 1620. Assim, o autuante diz que mantém os valores originalmente apurados na segunda infração.

À fl. 1685 esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência à Infaz de origem para o autuante:

1. Intimar o autuado a comprovar o ingresso do numerário tomado a título de empréstimo, mediante apresentação de extrato de conta bancária e declaração do Imposto de Renda do devedor e do credor.
2. Sendo apresentados ou não os documentos do item anterior, computando os valores comprovados e elaborar novos demonstrativos indicando o débito mensalmente, na mesma forma como foi apurado no levantamento inicial.

Em seguida, a repartição fiscal deve intimar o autuado e lhe fornecer todos os elementos acostados ao PAF pelo autuante, mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, e ser concedido o prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo.

O autuado apresentou manifestação às fls. 1688/1689, informando que a solicitação para apresentar declaração do Imposto de Renda e extratos bancários somente poderia ser efetuada em caso de processo judicial, considerando que o Imposto de Renda é um tributo federal, e a solicitação atinge terceiros sobre os quais os representantes da empresa não têm qualquer ingerência. Quanto aos extratos bancários, diz que a exigência é descabida, pois se trata de quebra do sigilo bancário, e a privacidade é garantia constitucional, devendo ser resguardada e protegida, conforme estabelece o art. 5º, incisos X e XII da Constituição Federal. Entende que não está demonstrado serem os mencionados documentos imprescindíveis à fiscalização, que realizou a ação fiscal com os documentos e livros fiscais do autuado. Portanto, o defendente informa que deixa de apresentar os documentos solicitados por entender que os documentos já anexados aos autos fazem prova suficiente da lisura de suas transações escrituradas; os empréstimos realizados foram devidamente formalizados em documentos oficiais, a exemplo de promissórias, contratos registrados em cartório, todos já anexados ao PAF. Reitera a alegação de que não há previsão legal para a exigência da infração 02, e pede a realização de revisão do levantamento fiscal.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 1692, esclarecendo que o autuado não apresentou os documentos solicitados, por isso, não foi possível atender o primeiro item do pedido de diligência fiscal. Em relação ao segundo item, foram elaborados novos demonstrativos indicando o débito mensal, no mesmo formato em que foi apurado no levantamento original. Juntou demonstrativo de débito da infração 02, referente aos exercícios de 2004 a 2006.

À fl. 1697 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante, constando no Aviso de Recebimento à fl. 1698, a comprovação de que foi fornecida ao contribuinte a cópia da mencionada informação fiscal e dos demonstrativos. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

## VOTO

De acordo com as razões defensivas, o autuado impugnou somente a infração 02, tendo em vista que o defendente não apresentou qualquer contestação quanto às infrações 01 e 03. Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.

A infração 02 é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta “caixa”, conforme demonstrativos elaborados pela autuante e acostados aos autos.

A legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96), o que não ocorreu no presente processo.

Em sua impugnação, o autuado alegou que parte das mercadorias que ora estão tendo o ICMS integral cobrado pelas saídas, já teve seu imposto antecipado quando da entrada no estabelecimento. Pede a exclusão proporcional dessas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como, seja concedido o crédito de 8%, previsto no art. 408-S, § 1º, do RICMS/BA, e também, considere os empréstimos contraídos regularmente pela empresa.

O autuante informou que o defendente não observou que no levantamento fiscal foi concedido o crédito de 8% sobre a omissão de saídas encontrada, e que acata a alegação de proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007. Após o refazimento dos cálculos aplicando a referida proporcionalidade, o débito apurado nesta segunda infração ficou reduzido de R\$34.412,20 para R\$27.385,96, conforme novo demonstrativo que acostou ao presente processo (fls. 1650 a 1666).

Em relação aos empréstimos, o presente PAF foi convertido em diligência em duas oportunidades para o autuado apresentar a necessária comprovação, sendo informado pelo autuante à fl. 1676, que intimou o autuado a fornecer os documentos originais referentes às cópias das duplicatas anexadas aos autos (fls. 1617 a 1620) e o defendente entregou outros documentos originais nos seguintes valores e favorecidos: R\$25.000,00, dia 31/01/2005, Vanusa Leite Nascimento e R\$25.000,00, Najara Souza Santana, além de um contrato de empréstimo, conforme fls. 1677 a 1679. Portanto, o contribuinte não comprovou com os originais os fatos alegados em relação aos documentos de fls. 1617 a 1620.

Na outra diligência fiscal, foi solicitado que o contribuinte comprovasse o ingresso do numerário tomado a título de empréstimo, mediante apresentação de extrato de conta bancária e Declaração do Imposto de Renda. O autuado apresentou o entendimento de que a Declaração do Imposto de Renda somente poderia ser apresentada em caso de processo judicial, considerando que é referente a um tributo federal, e a solicitação atinge terceiros sobre os quais os representantes da empresa não têm qualquer ingerência. Quanto aos extratos bancários, diz que a exigência é descabida, pois se trata de quebra do sigilo bancário, e a privacidade é garantia constitucional.

Observe que a auditoria da conta caixa tem por objetivo a verificação de regularidade nos lançamentos contábeis, envolve a conciliação de contas, ajustes e outras providências, sendo exigido o imposto com base no levantamento fiscal, considerando as vendas realizadas em confronto com as compras e pagamentos efetuados pelo estabelecimento. Neste tipo de auditoria é realizado o confronto dos recursos obtidos pelo contribuinte com o volume dos recursos aplicados, apurando-se os saldos financeiros reais em cada período. São realizados os confrontos entre os valores das receitas provenientes das vendas de mercadorias acrescidos de outros

recebimentos e os montantes relativos aos pagamentos efetuados pelas compras de mercadorias, recolhimentos de imposto e despesas realizadas. Tudo de acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, ou seja, o volume dos recursos obtidos em comparação com o volume dos recursos aplicados evidencia o saldo financeiro real. Neste caso, não se pode considerar como prova de ingresso de recursos, contratos de empréstimos em valores expressivos, totalizando R\$50.000,00, sem a necessária comprovação de que o numerário foi recebido e aplicado nas operações realizadas pelo estabelecimento.

Constato que não há comprovação nos autos de que os valores dos empréstimos constantes nas promissórias, de fato, ingressaram na conta da empresa, e sendo valores expressivos, não é razoável que se admita de que não houve depósito bancário destes valores. A escrituração fiscal e contábil efetuada pelo contribuinte somente poderá ser considerada se lastreada em elementos capazes de comprovar a efetiva existência da operação financeira realizada, e os documentos apresentados pelo defendente não são suficientes para comprovar que houve o ingresso do numerário que o autuado alegou ter sido emprestado à empresa por terceiros.

Quanto à Declaração do Imposto de Renda e extratos bancários, solicitados para comprovar a movimentação financeira, entendo que o autuado tem o direito de não querer apresentar estes elementos. Apesar de a Declaração do Imposto de Renda, por si só, não ser efetivamente, um elemento de prova, poderia fazer parte de um conjunto dos elementos que elidisse a exigência fiscal, inclusive com a movimentação bancária efetuada com os valores em questão. Assim, pelo que consta nos autos, entendo que não há a comprovação suficiente de que os recursos alegados ingressaram no Caixa da empresa.

Em relação ao argumento defensivo de que não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, como já dito anteriormente, os cálculos foram refeitos pelo autuante, aplicando a referida proporcionalidade, ficando alterado o débito apurado nesta segunda infração, de R\$34.412,20 para R\$27.385,95, conforme nova planilha de fls. 1650 a 1666, e novo demonstrativo de débito de fls. 1693 a 1695 dos autos.

Vale salientar, que o autuado tomou conhecimento dos novos cálculos efetuados pelo autuante, e na manifestação de fl. 1669, o defendente disse que, em que pese ter sido acatada a alegação sobre a não observância da IN 56/2007, o autuante continua sem considerar as notas promissórias que deram origem aos empréstimos tomados pela empresa. Portanto, não foi apresentada qualquer contestação aos dados numéricos dos novos demonstrativos.

Considerando que se trata de contribuinte inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte, enquadrado no SIMBAHIA, e sendo apurado o imposto exigido decorrente de saldo credor de caixa, a legislação prevê a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração. Neste caso, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei 7.357/98, alterada pela Lei 8.534/2002. Concluo pela subsistência parcial desta infração, acatando os demonstrativos do autuante às fls. 1650, 1693/1695.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, ficando alterado o imposto exigido somente em relação à infração 02 para R\$27.385,95.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233014.0087/06-2, lavrado contra **ANDREA DE OLIVEIRA DANTAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$27.521,98**, acrescido das multas de 70% sobre R\$27.385,95 e 50% sobre R\$136,03, previstas no art. 42, inciso I, “b”, item 1, e inciso III, da Lei nº

7.014/96, e dos acréscimos legais, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$7.913,41**, prevista no art. 42, inciso XII-A, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA