

**A. I. Nº** - 207108.0005/09-8  
**AUTUADO** - COMERCIAL DE ALIMENTOS CARDOSÃO LIMITADA.  
**AUTUANTE** - JORGE ANTÔNIO OLIVEIRA SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 19. 08. 2010

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0219-01/10

**EMENTA:** ICMS. 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. Rejeitada a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/06/2009, exige ICMS no valor de R\$ 119.544,90, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, nos meses de fevereiro a dezembro de 2002; janeiro a dezembro de 2003; janeiro a dezembro de 2004; janeiro a dezembro de 2005, acrescido da multa de 70%.

Consta que o presente auto de infração foi lavrado em atendimento à recomendação constante do Acórdão 0302-01/08, que julgou nulo o auto de infração nº 207108.0005/07-1, cujos documentos de instrução do processo não foram juntados, mesmo após a diligência fiscal, visto que o autuado alegou não ter recebido parte da documentação fiscal. O Auditor Fiscal ao devolver tais documentos deixou de lavrar o termo de devolução de documentos. Ao ser intimado, noutro momento, o autuado apresentou os documentos, evidenciando que não houvera nenhum cerceamento de defesa alegado na fiscalização anterior. O novo auto de infração obedece a Instrução Normativa 56/07, que trata da proporcionalidade; ao artigo 408-S 1º, RICMS 97, crédito presumido de 8% e ao art. 384-A, II, 1º, RICMS BA, relativo ao crédito sobre empregados contratados.

O autuado apresentou suas razões às fls. 6110 a 6113, argüindo, preliminarmente, prescrição, nos termos do artigo 173, II, CTN, considerando que ao refazer a ação fiscal, o autuado “exigiu créditos fiscais de exercícios anteriores aos cinco anos anteriores à data em que se tornou definitiva a decisão de anulação”, significando dizer que incluiu os exercícios de 2002 a 2004, já prescrito, requerendo a prescrição ou decadência desse período.

No mérito, diz que é inegável a improcedência da exigência fiscal, uma vez que no primeiro auto de infração, anulado, foi apurada uma suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis, através de saldo credor de caixa, no valor de R\$ 206.087,81; no segundo auto de infração apurou as mesmas, no valor de R\$ 119.544,90, incluindo as mesmas notas fiscais capturadas do CFAMT, cuja ciência não foi dada ao contribuinte e sem que fosse justificada a redução da base de cálculo.

Discursa que, assim, não procede a fundamentação de que a presente autuação atende à solicitação do CONSEF, pois o fato de reduzir a base de cálculo não indica que o autuado tenha omitido saídas de mercadorias. Diz que não justifica a diferença em se tratando do mesmo fato gerador.

Afirma que não foram consideradas as despesas do estabelecimento, o ICMS recolhido no período; os estoques, que segundo o autuante, com base na DME, inclui as supostas notas fiscais colhidas na CFAMT. Diz que impugna tais notas, quanto à forma e conteúdo.

Diz ainda que a exigência é improcedente por não se tratar de uma ; uma conta do ativo, não poderia ser apurado um saldo credor, não t

nem dispõe de livros contábeis, à exemplo do Diário, Razão ou Caixa,. O procedimento de caixa se limitou a elaborar um fluxo de caixa e que com base em supostas entradas e saídas simulou supostos saldos credores, nos exercícios 2002/2005, sem considerar estoque inicial e final, além de ICMS recolhido nos exercícios.

Insiste que o procedimento não pode ser considerado uma auditoria de caixa por falta dos estoques; por falta de apuração do lucro do exercício e falta de confrontação dos saldos das demais contas do ativo. Lembra que, na forma do art. 408-C, não está obrigada a manter escrita fiscal ou contábil e que o procedimento fiscal é totalmente equivocado.

Argumenta que a omissão de saídas tributáveis apuradas através de saldo credor é inexistente, porque a empresa não omitiu as saídas e porque incluiu na simulação notas fiscais de mercadorias da substituição tributária, não mais sujeitas à tributação, além das notas capturadas pelo CFAMT, cuja ciência não teve o autuado.

Argúi que, havendo divergência na DME, a multa seria aquela prevista no art. 42, XIII-A, para os exercícios 2003/2004; que o regime de apuração da EPP é realizado com base na receita bruta; que o procedimento fiscal não foi refeito à salvo de falhas, pois que, eivado dos mesmos vícios e sem observar o recolhimento do imposto mês a mês, o que torna improcedente o auto de infração.

Requer exclusão das notas fiscais da substituição tributária, as capturadas no CFAMT, a prescrição dos créditos reclamados dos anos 2002/2004.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 6117 a 6121, pontuando que trás esclarecimentos na busca da verdade material e que, na lide, não assiste razão ao defendente.

Com relação à sua alegação de que já teria ocorrido a prescrição e decadência nos exercícios de 02 e 04, diz que o primeiro auto de infração foi lavrado em 30.06.07 e que a “prescrição” do exercício 02, somente aconteceria em 31.12.2007; afirma que o auto de infração 207108.0005/07-1 foi julgado nulo, através do acórdão CJF 0376-11/08, de 06.11.08, com representação pela renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas apontadas. Nesse caso, conclui, “o prazo da prescrição e decadência passa a ser 05 após a constituição do crédito tributário, ou seja: 2012.”

Transcreve o art. 965, RICMS BA; relaciona a documentação apensada aos autos, em 15 volumes.

Aduz que intimou o contribuinte para a apresentação de documentos, conforme intimações de fls. 11/16; parte desses documentos não foi entregue, o que culminou com a lavratura de outro auto de infração nº 207108.0002/09-09, em 07.04.09, para exigência de multa formal, que não houve pagamento nem defesa, sendo inscrito na Dívida Ativa.

Relata ainda os questionamentos defensivos acerca dos valores divergentes nos dois autos e sobre as notas coletadas no CFAMT. Informa, então, que no atual auto de infração aplicou proporcionalidade da IN 56/07; concedeu o crédito por empregados contratados, art. 388, RICMS BA e o crédito presumido do art. 408-S RICMS BA. Diz também que não lançou, no presente auto, nenhuma nota do CFAMT; lembra que no período de diligência do AI 207108.0005/07-1, quando da intimação para a apresentação dos documentos para aplicação da proporcionalidade, o contribuinte alegou que nos os possuía, pois a fiscalização não tinha devolvido vários documentos.

Na oportunidade dos procedimentos fiscais do presente auto o contribuinte, no entanto, entregou as notas fiscais que antes afirmara não ter sido devolvido pela fiscalização. Pondera que tal argumento foi preponderante para a decretação da nulidade e um dos motivos porque os dois processos não têm o mesmo valor.

Sobre a alegação defensiva de que não foi realizada uma Auditoria de Caixa, mas, uma simulação de fluxo de caixa, contrapõe que a orientação é da própria Ordem de Serviço, que manda verificar CFAMT e DME em função de seu volume de compra superior ao lim sabe distinguir auditoria financeira e de estoques; que os estoques de

realizou foram considerados, indiretamente, nas saídas e entradas financeiras, exemplificando alguns casos.

Observa que na DME do contribuinte, fls. 18/30, seus estoques são sempre ZERO. Não apresenta volume de vendas para lastrar as compras feitas; aduz que, nas intimações, pede para que sejam apresentadas todas as informações para a Auditoria de Caixa, descabendo a alegação de não possuir contabilidade, livros caixa, diário, razão. Apresenta um resumo de compras e vendas constantes da DME, nos anos de 02/05, deduzindo para cada R\$ 1.000 de compra, apresenta apenas R\$ 500 de vendas e indaga “se o contribuinte vende tão pouco porque compra tão muito”.

Salienta que intimou o contribuinte para a apresentação de todos os documentos que pudessem comprovar a origem dos recursos que justificassem os pagamentos realizados. O autuado entregou apenas notas fiscais de compra, de saídas e os livros fiscais, utilizados na elaboração do caixa. Diz ainda que considerou os vencimentos constantes nos documentos fiscais. Invoca a favor de seus argumentos os artigos 140/143 do RPAF BA.

Finaliza mantendo integralmente a ação fiscal.

### **VOTO**

O presente Auto de Infração exige a falta de recolhimento de ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, no valor total de R\$ 119.544,90, nos meses de fevereiro a dezembro de 2002; jan/dez dos exercícios 2003/2005.

Consta ainda que sua lavratura ocorreu a partir da representação constante do Acórdão 0302-01/08, que julgou nulo o Auto de Infração nº 207108.0005/07-1, por inobservância do devido processo legal, tendo em vista que a fiscalização não juntou aos autos provas necessárias, mesmo após a realização de diligência com tal propósito.

Cumpre antes, examinar a arguição de prescrição, de decadência do crédito tributário manejada pelo sujeito passivo, em suas razões.

A princípio, convém esclarecer que descabe no presente caso, a arguição de prescrição, haja vista que o instituto da prescrição consiste na perda do direito de que dispõe a Fazenda Pública de ajuizar ação de cobrança de crédito tributário, devidamente lançado e notificado o sujeito passivo, transcorrido o período de cinco anos, contado a partir da constituição definitiva do crédito no âmbito administrativo, conforme previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional – CTN.

O instituto querido pelo autuado, na hipótese, é a decadência, consistente na perda do direito de que dispõe a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, mediante o ato administrativo de lançamento, no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, não há falar em prescrição, por não estar o crédito definitivamente constituído no âmbito administrativo.

No caso em exame, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração; nesse caso, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do CTN. Entendo razão não assistir ao sujeito passivo, porque as regras retro mencionadas do art. 173, I, do CTN, que estão também previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS BA, prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim é que o procedimento fiscal original, encartado no Auto de Infração 207108.0005/07-1, anulado por inobservância do devido processo legal, teve início em 03/05/2007 com sua lavratura em 30/06/2007 e ciência do contribuinte em 04/07/2007 contagem que teria iniciado em 01/01/2003, teve como termo 31/12/2007.

Ocorre que o Auto de Infração anterior e tempestivamente lavrado foi anulado por vício formal e o inciso II do art. 173 do CTN disciplina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados "da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado". Assim, da data da decisão definitiva, administrativa ou judicial, que tenha anulado por vício formal o lançamento tributário anteriormente efetuado, terá o Fisco mais cinco anos para proceder a um novo lançamento. Dessa forma, o Acórdão 376/11-08, de 06.11.08 marcou a data da decisão administrativa a partir da qual deve o fisco estadual deverá proceder ao novo lançamento para constituição do crédito tributário.

No presente Auto de Infração, então, lavrado em 17/06/2009, está claro que não se operou prescrição ou decadência dos exercícios 2002 a 2004, como pretendeu fazer crer o impugnante.

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

No mérito, exige-se do sujeito passivo omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa. Nas razões, o autuado questionou a improcedência da exigência fiscal pela divergência de valores apurados nos dois autos de infração, pela inclusão de notas fiscais capturadas do CFAMT sem a ciência do contribuinte e que mesmo a redução da base de cálculo não se justifica em se tratando do mesmo fato gerador.

O Auditor Fiscal informa, a seu turno, que intimou o contribuinte para apresentar documentos que pudessem comprovar a origem dos recursos e justificar os pagamentos realizados, tendo recebido apenas notas fiscais de compra, de saídas e livros fiscais, utilizados na elaboração do caixa. Observa ainda que na DME o contribuinte apresenta estoques são sempre zerados e sem volume de vendas para lastrar as compras feitas.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

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

...

§ 4º O fato de a escrituração indicar... saldo credor de caixa ... autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Dos exames procedidos nas peças do processo, verifico que o autuado elaborou demonstrativo de caixa, às fls. 65/66, relacionando saldos credores encontrados no caixa do estabelecimento autuado, apurando-se o valor do imposto devido com a aplicação da alíquota de 17%, mas subtraindo desse montante, crédito presumido de 8%, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais, como determina o § 1º do art. 408-S do RICMS/BA; do percentual de proporcionalidade da IN 56/07 e o desconto relacionado à quantidade de empregados registrados mantidos pelo estabelecimento, de acordo com o inciso II, § 1º, art. 384-A, RICMS/BA, identificando, por fim, o valor do ICMS relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis face ao saldo credor da conta caixa.

Observo ainda que o sujeito passivo foi intimado para conhecer das exigências que lhe estavam sendo impostas, para apresentação documentos que pudessem comprovar a origem dos recursos que justificassem os pagamentos realizados ou provas que pudessem elidir a presunção, gerando inclusive, o Auto de Infração nº 207108.0002/09-09, de 07.04.09; restou à fiscalização efetuar a Auditoria com os elementos de que dispunha, inclusive com os dados extraídos da DME do contribuinte, fls. 18/30, em que as receitas declaradas são comumente em valores inferiores às compras realizadas.

Destarte, o auditor elaborou a Auditoria de Caixa, com demonstrativos apensos aos autos, às fls. 203 e seguintes; juntou cópias de aquisições de mercadorias de todos os meses e das vendas e das saídas, sejam através da emissão de notas fiscais ou a

servem de prova insofismável acerca da existência de pagamentos a descoberto dos recursos necessários para solvê-los.

É oportuna que fique patente a razão da cobrança do imposto, neste caso. A exigência de ICMS deve ser feita sempre em função da ocorrência de um fato que corresponda à descrição legal da hipótese de incidência, no caso, operações de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto. O § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, como acima descrito, ao estabelecer uma presunção, no caso de saldo credor presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção. A rigor, o saldo credor de caixa constitui, por si só, fato gerador de nenhum tributo. A exigência com base em presunção valida a omissão de operações mercantis tributáveis, na hipótese da ausência de prova da origem dos recursos, presume-se, até demonstração em contrário, que tais recursos se referem a operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Incidindo, pois, numa regra legal presuntiva, deveria o autuado, para efeito de provas a seu favor se referenciar às operações econômicas e financeiras efetuadas pela empresa, mas suportadas por documentos hábeis e à disposição dos agentes fiscalizadores. O que não ocorreu no caso em tela.

Do exposto, acato os demonstrativos elaborados pelo Auditor, restando caracterizada a presunção da omissão de receitas tributáveis, tendo em vista o saldo credor de caixa no valor de R\$ 119.544,90.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207108.0005/09-8**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS CARDOSÃO LIMITADA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.544,90**, 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, 04 de agosto de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEICÃO - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR