

**PROCESSO** - AI Nº 088313.0002/02-3  
**RECORRENTE** - J. S. COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0011-03/03  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 09.07.03

## 1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0348-11/03

**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. Não comprovada, pelo contribuinte, a origem dos recursos. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/06/02, exige ICMS no valor de R\$54.728,07, em razão da seguinte irregularidade, constatada nos exercícios de 1998 e 1999:

“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor na Conta Caixa”.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 531 a 544, inicialmente esclarecendo que estava cadastrado na SEFAZ como normal até 31/12/98, e que a partir daí passou à condição de empresa de pequeno porte. Afirma que o suposto saldo credor apontado pela autuante foi artificialmente criado, sob alegação de que a mesma lançaram em seu demonstrativo, valores referentes a notas fiscais, constantes de sistema de informações da SEFAZ (CFAMT), cujas entradas e pagamentos não ocorreram. Entende que cabe a autuante comprovar a efetiva aquisição e recebimento das mercadorias constantes dos documentos questionados, bem como a existência dos pagamentos. Argumenta que não sendo o emitente das notas fiscais de suas aquisições e havendo emissão fraudulenta ou irregular, a infração somente pode ser imputada ao agente que cometeu a fraude. Considera que cabe ao fisco provar o efetivo recebimento da mercadoria, e que a simples existência das notas fiscais não é prova suficiente para determinar o recebimento das mesmas. Transcreve o art. 219, IX, do RICMS/97, dizendo que o “canhoto” seria a prova cabal do recebimento, e nunca a 2ª via da nota fiscal. Aduz que os documentos comprobatórios de pagamento são recibos, duplicatas quitadas, dentre outros, porém nunca cópias de notas fiscais. Acrescenta que deixou de apresentar o Livro Caixa porque não matinha, nos exercícios fiscalizados, escrituração contábil, e que a elaboração do fluxo de caixa deve tomar por base documentos idôneos, e não como foi feita a presente ação fiscal. Apresenta algumas decisões do CONSEF, visando demonstrar que mesmo havendo falta de registro de notas fiscais no livro RE não há possibilidades de se presumir a omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Ao final, reafirmando que o fluxo de caixa elaborado pela autuante não obedeceu aos princípios contábeis, e que não ocorreu hipótese de incidência tributária, pede a improcedência do Auto de Infração.

A autuante, em informação fiscal, às fls. 545 e 546, inicialmente esclarece que o levantamento da conta caixa foi baseado nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte (fls. 10 a 16), bem como nas notas fiscais capturadas pelo sistema CFAMT (fls. 147 a 526), que não foram entregues pelo

autuado. Expõe que não só os documentos acima citados foram lançados no demonstrativo elaborado na ação fiscal, como também as demais despesas (pagamentos), inerentes à atividade da empresa (fls. 19 e 29). Afirmar que as notas fiscais questionadas pelo autuado não são fictícias, sendo regularmente emitidas por fornecedores diversos. Comenta que seria bastante coincidência vários fornecedores emitirem nota fiscal para determinado contribuinte e de maneira sistemática sem que as operações fossem verdadeiras. Quanto ao “canhoto” de recebimento, aduz que não poderiam estar anexados aos autos, já que apenas uma das vias dos documentos fica retida nos Postos Fiscais. Acrescenta que as compras e outras obrigações, que após o vencimento não tiveram comprovação de pagamento, devem ser consideradas líquidas no vencimento, cabendo ao contribuinte comprovar o contrário. Ao final, dizendo que não cabe a autuante o ônus da prova, com relação ao recebimento das mercadorias, pede a procedência do Auto de Infração.

Considerando o fato de que o autuado, esteve inscrito na condição de empresa de pequeno porte (SimBahia), no período de 31/12/98 a 01/04/02, esta JJF deliberou que o presente processo fosse convertido em diligência à ASTEC, para que estranho ao feito, atendendo ao que determina a Orientação Normativa nº 01/02, pudesse atribuir os créditos ao autuado, no período em que o mesmo era optante do regime simplificado de apuração do ICMS.

Atendendo solicitação da ASTEC, a autuante elaborou novo demonstrativo de débito (fl. 552), onde após conceder os créditos fiscais, que o autuado fazia jus pelas entradas das mercadorias em seu estabelecimento (fls. 553 a 555), retificou o valor a ser exigido no presente processo, relativo ao exercício de 1999, para R\$ 8.203,39.

O autuado voltou a se manifestar às fls. 563 a 566, ratificando seu posicionamento inicial quanto à inexistência do débito, porém acatando a revisão procedida no que diz respeito ao exercício de 1999. Quanto ao exercício de 1998, entende que também teria direito aos créditos pelas entradas, da mesma forma como foi concedido para o exercício de 1999, apesar de que na época estava enquadrado na situação de contribuinte normal.

A 3ª JJF do CONSEF após analisar as peças processuais fundamenta e prolata o seguinte voto:

*“O presente processo exige ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa.*

*Inicialmente, saliento que comungo com o pensamento do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert, que a respeito dessa matéria já se pronunciou da seguinte forma:*

- 1. O fato de a escrita contábil indicar suprimentos a “Caixa” de origem não comprovada, ou a ocorrência de saldo credor na referida conta, significa dizer que os Recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo documental, tiveram a sua origem desconhecida, ou seja, ingressaram de fato no “caixa real” do estabelecimento, sem contudo ter sido registrado no “caixa contábil”, por assim dizer.*
- 2. Isto implica que fica comprovado o ingresso de Recursos, para fazer frente a tais pagamentos, sem a comprovação da sua origem, e neste momento a legislação autoriza a presunção de que tais Recursos advieram da omissão de saídas tributáveis.*
- 3. Neste sentido o art. 4º, § 4º, Lei n.º 7.014/96, preconiza que 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 ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

4. Portanto, essa presunção é **“juris tantum”**, ou seja, admite prova contrária, onde caberia ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

O autuado, no presente caso, afirma que o suposto saldo credor apontado pela autuante foi artificialmente criado, sob alegação de que a mesma lançou em seu demonstrativo, valores referentes a notas fiscais, constantes de sistema de informações da SEFAZ (CFAMT), cujas entradas e pagamentos não ocorreram. Entende que cabe a autuante comprovar a efetiva aquisição e recebimento das mercadorias constantes dos documentos questionados, bem como a existência dos pagamentos, aduzindo, ainda, que a simples existência das notas fiscais não é prova suficiente para determinar o recebimento das mesmas.

No entanto, entendo que não assiste razão ao autuado, já que as notas fiscais que acobertavam as referidas mercadorias estão anexadas aos autos, às fls. 147 a 526, sendo emitidas por empresas regularmente inscritas em diversos Estados, e por serem contratos de fornecimento de mercadorias, são válidas como prova de circulação e respectivo ingresso no estabelecimento destinatário, até que se prove o contrário, ou seja, o ônus da prova negativa passa a ser do contribuinte. Todavia, o sujeito passivo apenas negou que tenha adquirido as referidas mercadorias, não apresentando nenhuma prova de sua alegação. Pelo que dispõe o art. 143, do RPAF/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Por outro lado, a autuante durante a ação fiscal, não só lançaram, em seus demonstrativos de auditoria de caixa, os documentos acima citados, como também as demais despesas (pagamentos), inerentes à atividade da empresa (fls. 19 e 29), culminando pela constatação de saldo credor de caixa no período em exame.

Todavia, considerando que o autuado, esteve inscrito na condição de empresa de pequeno porte (SimBahia), no período de 31/12/98 a 01/04/02, esta JJF deliberou que o presente processo fosse convertido em diligência à ASTEC, para que estranho ao feito, atendendo ao que determina a Orientação Normativa nº 01/02, pudesse atribuir os créditos ao autuado, no período em que o mesmo era optante do regime simplificado de apuração do ICMS.

Atendendo a solicitação da ASTEC, a autuante elaborou novo demonstrativo de débito (fl. 552), onde após conceder os créditos fiscais, que o autuado fazia jus pelas entradas das mercadorias em seu estabelecimento (fls. 553 a 555), retificou o valor a ser exigido no presente processo, relativo ao exercício de 1999, para R\$ 8.203,39, com qual concordo.

Quanto ao exercício de 1998, o autuado estando enquadrado como contribuinte normal, já utilizou os créditos fiscais, referentes às notas fiscais de entradas constantes do levantamento efetuado pela autuante, e regularmente escrituradas em seus livros fiscais, através do método de apuração normal do imposto, não cabendo seu pleito para que haja novo creditamento.

Em relação às notas fiscais que o autuado não escriturou (capturadas pelo CFAMT), o contribuinte não tem direito ao crédito fiscal a elas relativas, tendo em vista que se trata, o presente caso, de exigência de ICMS pela presunção legal de ocorrências de saídas de mercadorias anteriormente efetuadas, e não oferecidas à tributação, as quais geraram receita para a aquisição das mercadorias constantes nas notas fiscais de entradas.

Do exposto, entendendo que a infração em questão está devidamente caracterizada (art. 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96), voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, ficando o valor da exigência reduzida para R\$ 29.176,87, sendo R\$ 20.973,48 referente ao exercício de 1998 (demonstrativo à fl. 28) e R\$ 8.203,39 (demonstrativo à fl. 552). ”

O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado interpõe Recurso Voluntário quanto ao Acórdão JJF nº 0011-03/03.

Após fundamentar a interposição, afirma que a Decisão deve ser reformada, pois o autuante incorreu em equívocos e erros, e a 3ª JF arrimada exclusivamente na informação do autuante e na fundamentação da diligência deixou-se convencer da Procedência Parcial do Auto de Infração.

Transcreve parte do voto do relator que entende equivocado, pois admite que o ônus da prova negativa caberia ao autuado. Cita o art. 408-c do RICMS que trata da obrigatoriedade da escrituração regulamentada do livro caixa, o qual, presta-se para o registro das operações financeiras e nunca para operações de entradas e saídas. Registram-se no Livro Caixa os valores correspondentes às vendas nas datas em que estas se efetivarem. (Discerne sobre o Livro)

Argúi que só poderia apresentar prova negativa se o malfadado fluxo de caixa fosse tecnicamente correto, lastreado em comprovantes de pagamentos e recebimentos, e apresentasse saldo credor, aí sim, estaria a Auditora autorizada a presumir a ocorrência de ingresso de recursos sem o devido registro no Livro Caixa.

Cumprir destacar que o processo baixou em diligência para que se pudesse atribuir os créditos fiscais que o autuado fazia jus pelas entradas das mercadorias em seu estabelecimento. É o que afirma o nobre relator. Assim foram considerados os créditos destacados nas notas fiscais das supostas aquisições, e que foram capturadas pelo CFAMT, e reduzido o ICMS exigido por força da consideração de tais créditos fiscais.

Fica provado que o fluxo de caixa realizado não atendeu às normas técnicas, nem a legislação pertinente, portanto, desprovido de legitimidade para sustentar a autuação.

Comenta o absurdo de se conceder os créditos destas notas fiscais no exercício de 1999, época que a empresa estava inscrita no SimBahia, e, portanto não se utilizava dos créditos fiscais, e as relativas ao exercício de 1988 não. Pede uma análise um pouco mais cuidadosa da situação fática pois, espera uma resposta lógica para a Decisão.

A seguir afirma que o autuante considerou que as notas fiscais capturadas pelo CFAMT efetivamente entraram no estabelecimento, e procedeu a elaboração de fluxo de caixa considerando a movimentação financeira decorrente da aquisição de tais mercadorias. Ou seja, o pagamento das mercadorias constantes daquelas notas fiscais. Com base neste demonstrativo, que indicava saldo credor de caixa, presumiu saídas naquele valor, e procedeu a exigência tributária tomando como base de cálculo o valor referente ao saldo credor.

Questiona se no momento em que a autuante considerou idôneas as notas fiscais e elaborou um fluxo de caixa, estas notas não deveriam também ser lançadas no Livro Registro de Entradas?

Deve ser feito apenas em relação ao Livro Caixa?

Discerne sobre o procedimento no Livro de Apuração do ICMS, quando a auditora acresceu às saídas do mês o valor relativo ao saldo credor por ela apurado, abatendo o crédito fiscal referente ao ICMS destacado nas notas fiscais de entrada do mês e o ICMS pago, assim encontrou a dita diferença do imposto que foi objeto do lançamento tributário. Logo, questiona que se o saldo credor foi decorrente da entrada de mercadorias acompanhadas de notas fiscais idôneas, e os valores das aquisições foram lançados no Livro Caixa do mês, compondo a base de cálculo do ICMS a recolher, o respectivo crédito fiscal, destacado em nota fiscal considerada inidônea e lançada de ofício na escrita da empresa, deveria ser excluído? Não tem o contribuinte o direito de se aproveitar do crédito fiscal já incorporado ao valor das mercadorias?

Transcreve o art. 93 do RICMS para afirmar que o relator quer punir duplamente o recorrente, e comenta a não cumulatividade do ICMS, para a seguir requerer se o CONSEF entender necessário,

a realização de diligência para que se refaça o cálculo apresentado pela Auditora e pelo Diligente.

Requer finalmente o Provimento deste Recurso Voluntário para que se julgue Improcedente este Auto de Infração.

A PGE/PROFIS analisa as razões recursais, entende que a matéria já foi devidamente apreciada pela 3ª JF ao considerar que o saldo credor de caixa está devidamente caracterizado, e quanto a não concessão dos créditos fiscais relativos ao exercício de 1999 está correta a Decisão pois, a presunção é de omissão de saída anterior, em nada se relacionando com as aquisições não escrituradas verificadas no CFAMT. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

Neste Recurso Voluntário peço *venia* a Douta PGE/PROFIS e a competente 3ª JF deste CONSEF para divergir dos seus entendimentos.

Este procedimento fiscal me faz lembrar de um dito popular que diz “Procurar chifre na cabeça do cavalo”.

A nobre autuante misturou alhos com bugalhos pois, as notas fiscais apreendidas pelo CFAMT dão margem a imposição fiscal da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias. Considerar os lançamentos destas notas para apurar saldo credor de caixa, concedendo ou não créditos fiscais oriundos delas é por demais incoerente.

A competente 3ª JF aceitou essa teoria revolucionária que ainda não encontra respaldo legal no nosso RICMS. A concessão dos créditos inerentes às notas fiscais no período em que a empresa estava inscrita no Simbahia, prefiro não analisar, pois não vejo qualquer sentido nesta situação.

Existindo as notas fiscais retidas pelo sistema CFAMT e não lançadas pelo autuado, deve ser refeito o procedimento fiscal de maneira correta e por demais conhecida da fiscalização baiana.

Fundamentado pelo previsto no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, voto pelo PROVIMENTO deste Recurso Voluntário, para julgar NULO este Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Discordo do relator do PAF, pois entendo a questão da mesma forma que a representante da PGE/PROFIS e o relator da 3ª JF.

A apuração do saldo credor de caixa se deu através da reconstituição desta conta, em que o autuante promoveu os lançamentos de todos os recebimentos e pagamentos efetuados, incluindo aí as notas fiscais capturadas pelo sistema CFAMT, que, como sabiamente salientou o relator da Decisão recorrida, foram emitidas por empresas regularmente inscritas em diversos Estados, e por serem contratos de fornecimento de mercadorias, são válidas como prova de circulação (pois adentraram no território baiano) e respectivo ingresso no estabelecimento destinatário.

O recorrente nega que tenha adquirido as referidas mercadorias, mas não apresenta nenhuma prova de sua alegação.

Neste sentido, o art. 143, do RPAF/99, dispõe que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Assim, não acolho a nulidade do Auto de Infração.

Antes de adentrar ao mérito da lide, ressalto que para a apuração do saldo de caixa foram incluídas, também, as demais despesas (pagamentos), inerentes à atividade da empresa.

Já me posicionei diversas vezes sobre este assunto, tanto que o relator da 3ª JJF cita trecho de voto que proferi em outro processo, e a minha conclusão é que o § 4º, do art. 4º, da Lei n.º 7.014/96, ao preconizar que o fato de a escrituração – ou sua reconstituição – indicar saldo credor de caixa, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a constitui em presunção “juris tantum”.

Portanto, caberia ao contribuinte comprovar a Improcedência desta presunção.

O recorrente, em nenhum momento, trouxe qualquer elemento, passível de apreciação, que tivesse o condão de elidir o levantamento efetuado.

Ao revés, como já dito, limitou-se a negar o cometimento da infração.

Também considero correto o posicionamento da 3ª JJF ao conceder o crédito presumido a que tem direito o contribuinte, em parte do período auditado, por se encontrar inscrito na condição de empresa de pequeno porte.

Quanto ao pleito do recorrente de utilizar os créditos destacados nas notas fiscais capturadas pelo sistema CFAMT, este não pode ser admitido, pois tais créditos já foram concedidos através do mencionado crédito presumido.

Destarte, considerando que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem dos recursos utilizados nos pagamentos que efetuou, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **088313.0002/02-3**, lavrado contra **J. S. COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.176,87**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Max Rodrigues Muniz.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Verbena Matos Araújo, Antonio Ferreira de Freitas, Ciro Roberto Seifert e Ivone de Oliveira Marins.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR DO VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR DO VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS