

**A. I. N°** - 206936.0004/04-9  
**AUTUADO** - G SILVA LTDA.  
**AUTUANTE** - FRANCISCO BENJAMIN DE SOUZA MUNIZ  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCO  
**INTERNET** - 19/04/05

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0119-03/05

**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. Rejeitado o pedido de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2004, exige ICMS de R\$69.757,25 acrescido de multa de 70% relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor da conta caixa.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 290 a 312) inicialmente discorre sobre a autuação e diz que foi intimada para apresentar diversos livros e documentos fiscais em 24/11/04 e que o autuante retornou ao estabelecimento em 10/12/04 para arrecadar apenas uma parte dos livros e documentos solicitados. Depois compareceu ao estabelecimento em 06/01/05 para cientificar da autuação.

Diz que o autuante poderia desenvolver uma série de roteiros de auditoria, mas “optou pelo caminho mais fácil e rápido, o de proceder um verdadeiro arbitramento” para exigir imposto por presunção legal de omissão de saída de mercadorias, que deveria ser o último recurso, previsto no art. 2º, § 3º e base de cálculo prevista no art. 60, I, tudo do RICMS/97, que transcreveu à fl. 293.

Afirma que a metodologia aplicada é inconsistente, sem indicar onde obteve os números apresentados, nem quais os documentos que deram suportes em relação aos custos e despesas, o que prejudica a análise do trabalho. Aduz que lhe parece que as receitas e custos foram consideradas com base nas saídas e entradas registradas no livro de Registro de Saída de Mercadorias, com adição dos custos das mercadorias de outras despesas (fl. 294) (salário, encargos sociais, tributos federais), sem considerar os pagamentos que ocorreram em outro exercício (fl. 309) o que resultou num arbitramento ao exigir imposto sobre o “déficit parcial”.

Argui que o autuante se equivocou por não considerar os saldos de estoque escriturados no livro de Registro de Inventário, para constituir o estoque do caixa, em vez de ter apurado um prejuízo operacional no período, o que não possibilita arbitrar a base de cálculo conforme disposto na Súmula de nº 04 do CONSEF, que transcreveu à fl. 295.

Alega que se tivesse feito um levantamento quantitativo de estoque possivelmente determinaria o custo das mercadorias vendidas e um eventual imposto devido.

Diz que o art. 142 do CTN veda a utilização da metodologia de aferição indireta para apurar o valor do imposto exigido e, que as Sumulas de nº 1 e 5 do CONSEF conduzem a nulidade do procedimento quando for arbitrada a base de cálculo.

Alega que, a suposta auditoria do fluxo do caixa não considerou as datas efetivas dos pagamentos (compras a vista e a prazo) e recebimentos e sim fez a apropriação pelo regime de competência. Que considerou todas as entradas registradas no livro RAICMS, sem analisar as remessas que não constituíram novos ingressos de mercadorias (fl. 309).

Transcreve alguns trechos às fls. 297 e 298 do livro de Contabilidade Empresarial do Professor José Carlos Marion, e afirma que o trabalho é defeituoso, impreciso e arbitrário, exigindo do autuado uma contra-prova. Diz que dado à dificuldade de produzir prova de difícil realização é mais fácil “demonstrar o vício na formação do ato administrativo”, conforme preconizam os doutrinadores Marco Aurélio Greco e Hugo de Brito Machado.

Pondera que por desconhecimento da teoria da prova, no processo administrativo fiscal, o ônus da prova tem recaído sobre o contribuinte, mas que num Estado Democrático o ônus da prova é de quem acusa, ou seja, do fisco, e que neste sentido o CONSEF vem decidindo, conforme Acórdão nº 049/00 da 3ª JF; nº 0516/00 da 5ª JF e de nº 002-11/03 da 1ª CJF, que transcreveu às fls. 300 a 302; 304 a 306 e 306 a 309.

Cita o entendimento dos juristas Aurélio Pitanga Seixas Filho, Luiz Henrique Barros de Arruda, quanto a apuração inadequada pelo arbitramento e que o processo administrativo deve se pautar no princípio da verdade material, conforme disciplina o art. 2º do RPAF/99, que transcreveu à fl. 303 e prevalência do princípio da verdade formal (art. 128 do CPC).

Alega que o autuante dispunha de outras provas e metodologia mais precisa para fazer o lançamento e não recorrer exclusivamente a uma presunção legal, “que é uma mera ficção quanto a existência de uma situação de fato”.

Cita o entendimento dos professores José Souto Maior Borges (fl. 309) e Ulhôa Canto (fl. 310) quanto à ocorrência de erro material por falta de precisão na avaliação dos elementos quantitativos do fato jurídico tributário, o que no seu entendimento justifica a revisão do lançamento, principalmente do ICMS que é feito por homologação conforme disposto no art. 150 do CTN. Afirma que “caberia ao Auditor Fiscal proceder à análise quantitativa do estoque...” para apurar de fato as saídas de mercadorias sem a respectiva documentação fiscal e que a metodologia utilizada é insuficiente para garantir a precisão do lançamento. Alega também, que tal procedimento caracteriza cerceamento de defesa do contribuinte conforme disposto no art. 18, II do RPAF/99.

E por fim, requer que a autuação seja anulada ou julgada totalmente improcedente.

O autuante, na informação fiscal prestada (fls. 322 a 329) diz que a defesa não contesta a ação fiscal e que alega apenas que houve um arbitramento da base de cálculo sem que tivesse indicados quais os documentos de suporte que foram utilizados para a constituição dos custos e despesas.

Discorre que o autuado enaltece o levantamento quantitativo de estoques como método de fiscalização, mas que a depender dos controles sobre a movimentação das entradas e saídas de mercadorias pode-se manipular as quantidades dos estoques finais, de modo que, a aplicação do levantamento quantitativo não conduza a nenhum resultado.

Afirma que o roteiro desenvolvido de auditoria de caixa considerou todas as receitas, custos e despesas, detectando um saldo credor de R\$410.336,84 e ICMS devido de R\$69.757,26.

Argui que “não se trata de arbitramento como quer fazer crer o autuado e sim de presunção fiscal” conforme pode ser constatado nos documentos fiscais e demonstrativos acostados às fls. 06 a 285, no qual foi apurado saldo credor de caixa.

Afirma que o procedimento é legal, conforme prevê o art. 2º, § 3º e 60, I do RICMS/97, que transcreveu à fl. 324.

Diz que a nulidade do Auto de Infração proferida no Acórdão JJF nº 049 citada pelo autuado, não tem vinculação com a presente autuação, tendo em vista que, naquele caso, não houve comprovação da origem dos números que geraram o demonstrativo da auditoria de caixa, a contrário senso, todos os documentos que deram suportes ao roteiro de auditoria acostado às fls. 06 e 07, foram juntados ao processo.

Alega que não se aplica ao caso a Súmula nº 01 do CONSEF invocada pelo autuado, haja vista que, a mesma indica nulidade do procedimento e cerceamento do direito de defesa nos casos de falta de demonstração da base de cálculo e no caso em questão, tanto a base de cálculo como o método para apuração do imposto foi apresentado de forma clara e compreensiva.

Quanto às demais Súmulas e Acórdãos do CONSEF, citados pelo autuado, diz que todos se referem a arbitramento da base de cálculo e não se aplica ao caso em questão que trata de presunção legal.

Afirma que os valores correspondentes a receitas e despesas constantes do demonstrativo de auditoria de caixa à fl. 06 tiveram como base os informados pelo autuado na DMA (fl. 13/14), os valores de vendas registradas no livro RSM e transportadas para o livro RAICMS. Da mesma forma, os valores correspondentes a entradas tiveram como base os informados pelo autuado na DMA (fl. 13/14), os valores das compras registradas no livro REM e transportadas para o livro RAICMS.

No que se refere a outras despesas elencadas no demonstrativo da auditoria de caixa, as mesmas foram relacionadas mês a mês nos demonstrativos às fls. 06 a 08; 09 a 12 e com a comprovação dos lançamentos às fls. 43 a 113 relativas a salários, FGTS, INSS, Contribuições, Pró-Labore, pagamentos de ICMS e planilha de cálculo de tributos federais com alíquotas pertinentes ao regime de apuração do imposto com base no Lucro Presumido.

Diz que o autuado ao admitir que o Imposto de Renda e Contribuição Social são em bases trimestrais e que o pagamento do último semestre só ocorreu no primeiro mês do exercício seguinte, reconhece que os valores dos tributos apresentados na planilha estão corretos.

Alega que não tendo o autuado informado as datas efetivas das despesas e receitas, fez com que o imposto reclamado fosse indicado no último dia do exercício fiscalizado de acordo com o disposto no art. 962, § 7º do RICMS/97.

Diz que, não tendo o autuado contestado os dados apresentados na autuação, inclusive a alegação de que remessas não constituem ingressos de mercadorias, pois não identificou qual remessa e nem seus valores, o que torna o argumento evasivo. Da mesma forma, diz que o autuado alega que despesas com tributos pagas em outro exercício foram computadas no exercício fiscalizado, mas não apresentou valores ou provas que justifiquem o argumento.

E por fim, pede a procedência da autuação.

## VOTO

Rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, tendo em vista que as Súmulas do CONSEF invocadas pelo contribuinte tratam de cerceamento de direito de defesa e arbitramento da base de cálculo. O autuado teve a oportunidade de exercer plenamente seu direito de defesa e o presente lançamento não foi constituído com base em arbitramento da base de cálculo e sim em presunção legal.

No mérito, o presente processo faz exigência de ICMS em decorrência da omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor da conta caixa.

Na defesa apresentada o autuado não contestou os valores do imposto exigido, limitou-se apenas a questionar a validade do procedimento fiscal, que entendeu ter sido constituído por meio de arbitramento da base de cálculo para exigir o imposto por presunção legal de omissão de saída de mercadorias. Invocou a seu favor as Sumulas de nº 1 e 5 do CONSEF que conduzem a nulidade.

Alegou que a metodologia aplicada é inconsistente, por não indicar os documentos que deram suportes aos custos e despesas e receitas apuradas, além de não ter sido considerado os saldos de estoque escriturados e também que não foram consideradas as datas efetivas dos pagamentos e recebimentos.

O autuante, por sua vez, afirmou que o roteiro desenvolvido de auditoria de caixa considerou todas as receitas, custos e despesas e que não se trata de arbitramento e sim de presunção fiscal decorrente da apuração do saldo credor de caixa.

Verifico que o autuante nos demonstrativos elaborados por ele às fls. 07 a 12, tomou como base para apurar as receitas os valores informados pelo autuado na DMA (fl. 14/15), com suporte dos valores de vendas registradas no livro RSM. Da mesma forma, os valores correspondentes a despesas foram constituídos com base nos custos das entradas de mercadorias que foram somadas a outras despesas (Salários, FGTS, Pro-Labore, INSS, Pis, Cofins, Contribuição Social e Imposto de Renda, fl. 09/12, consolidado à fl. 06), tendo consolidado todas as receitas, confrontando-as com as despesas do exercício onde apurou o saldo credor.

Portanto, diante dos demonstrativos elaborados pelo autuante e com os documentos juntados no processo, caberia ao autuado para demonstrar a ilegitimidade da presunção, indicar quais datas efetivas ocorreram os pagamentos, com a apresentação dos documentos comprobatórios, bem como, quais e quando ocorreram as remessas de mercadorias. Como nada disso foi trazido ao processo, não acato tais alegações e prevalece a presunção legal da acusação.

Quanto ao argumento de que as despesas com tributos do último trimestre foram pagas em outro exercício, observo que o autuante elaborou um demonstrativo juntado à fl.16, em que quantificou os débitos com impostos federais e computou como despesa. Entendo que, o autuado deveria trazer ao processo as provas dos valores efetivamente pagos e os documentos que comprovassem a data do pagamento. Como não trouxe ao processo as provas de suas alegações, considero que os valores e datas dos pagamentos são corretos.

Ressalto que conforme disposto no art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, fato que não ocorreu na defesa e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).

Da mesma forma, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária (art. 142 do RPAF/99).

No que se refere a outras despesas elencadas no demonstrativo da auditoria de caixa, as mesmas foram relacionadas mês a mês nos demonstrativos às fls. 06 a 08; 09 a 12 e com a comprovação dos lançamentos às fls. 43 a 113 relativas a salários, FGTS, INSS, Contribuições, Pró-Labore, pagamentos de ICMS e planilha de cálculo de tributos federais com alíquotas pertinentes ao regime de apuração do imposto com base no Lucro Presumido.

Pela análise dos demonstrativos e documentos constantes do PAF, fica patente que foi apurado o desembolso de recursos em montante superior aos ingressos de recursos financeiros no exercício de 2000, o que resultou em saldo credor da conta caixa. Este procedimento fiscal utilizado é legal, conforme prevê o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96. Em se tratando de imposto exigido por presunção, é facultado ao autuado a ilegitimidade da mesma e não tendo o feito, fica mantido o imposto exigido.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração n.º **206936.0004/04-9**, lavrado contra **G SILVA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$69.757,25** acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, III da Lei n.º 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

ARIVALDO DE SOUZA PEREIRA-JULGADOR