

**PROCESSO** - A.I. Nº 279228.0004/05-0  
**RECORRENTE** - A.L.L. GUIMARÃES & CIA. LTDA. (AQUÁTICA STORE)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0359-03/05  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 10/02/2006

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0009-11/06**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Acusação não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão da 3ª JF, que, por unanimidade, julgou o presente Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JF nº 0359-03/05 – lavrado para exigir imposto no valor de R\$13.395,97, acrescido da multas de 50%, 60% e 70%, além da multa no valor de R\$1.180,00, por falta de cumprimento de obrigação acessória, em decorrência de:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, nos exercícios de 2001 e 2002. Valor do débito: R\$8.596,35.
2. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SIMBAHIA), nos meses de abril de 2002 a janeiro de 2003. Valor do débito: R\$346,26.
3. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SIMBAHIA), no mês junho de 2003. Valor do débito; R\$204,76.
4. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2003. Valor do débito: R\$3.963,70.
5. Deixou de recolher o ICMS em decorrência de remessas internas de bens para demonstração, sem o devido retorno, nos meses de abril e junho de 2002. Valor do débito: R\$284,90
6. Falta de escrituração do livro Caixa nos exercícios de 2001 a 2003, sendo exigida a multa de R\$460,00. Consta, ainda, que se trata de microempresa e Empresa de Pequeno Porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00.
7. Deixou de escriturar o Livro Registro de Inventário, referente aos exercícios de 2001 a 2003, sendo exigida a multa de 460,00.
8. Omitiu dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DME (Declaração de Movimento Econômico), sendo exigida a multa de R\$120,00. Consta, ainda, que houve a omissão do valor de R\$10.000,00 referente à aquisição de bens para o ativo imobilizado, conforme NF nº 746.856, de 11/07/2001.

9. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas na DME, referente ao exercício de 2003. O Valor das compras de mercadorias informado foi de R\$10.995,24 quando o valor correto é de R\$21.969,47. Exigida a multa de R\$140,00.

O julgamento da 3ª JJF foi pela nulidade do item 4, improcedência do item 6 e procedência dos demais itens.

Irresignado com a Decisão “*a quo*”, em preliminar, o recorrente suscitou a nulidade do lançamento, em razão da existência de vício insanável no roteiro de auditoria empregado, porque, em se tratando de auditoria de caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, o que implica dizer que não há como se acusar a existência de saldo credor nesta Conta.

Argumentou que o autuante considerou as despesas pagas nos exercícios financeiros apuradas com o pagamento a fornecedores, para concluir pela existência do tal saldo credor na conta Caixa, mas que se verifica que muitas das despesas elencadas no chamado Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores padecem de provas reais (notas fiscais) e muitas notas fiscais acostadas nos autos não provam a real entrada das mercadorias no seu domicílio fiscal, uma vez que muitas das mercadorias contidas nas notas ali consideradas não foram realmente adquiridas pelo autuado, por terem sido encaminhadas equivocadamente pelo fornecedor, com posterior re-faturamento, afirmando que comprovará este fato no decorrer deste processo administrativo fiscal.

Disse, ainda, que o autuante deixou de considerar informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo de entrada de outros recursos não provenientes da venda de mercadorias, como a existência de fundos de reserva e lucros acumulados em períodos anteriores, empréstimos realizados com instituições financeiras e terceiros, a venda de ativo imobilizado e serviços prestados, o que por si só elide a infração em apreço, como comprovará até a audiência de julgamento.

Argüiu que se o autuante houvesse procedido a uma análise mais depurada da realidade dos fatos, perceberia que a simples comparação entre as despesas e a receita não é suficiente para se apurar uma eventual omissão de saída de mercadorias tributáveis, isto porque, com a simples verificação das declarações de movimento econômico da empresa, se constataria que grande parte das entradas permanece no seu estoque, rechaçando assim qualquer presunção de omissão de saídas de mercadorias.

Alegou que o autuante desconsiderou que boa parte das mercadorias que comercializa é sujeita à substituição tributária, o que de logo torna inapropriado o referido roteiro de auditoria para o contribuinte em exame, como vem reiteradamente decidindo este CONSEF.

E por fim, asseverou que o imposto devido deve ser recolhido pelo regime do SIMBAHIA e não pelo regime normal de apuração do imposto.

Por estas razões requereu que o Auto de Infração fosse julgado nulo.

No tópico que intitulou como “das razões de impugnação”, frisou o recorrente que todos os Conselheiros da 1ª e 2ª CJF já se pronunciaram no sentido de que o preceito contido no art. 4º da Lei nº 7.014/96, que autoriza a chamada presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser aplicado com base em simples indícios, mas deve ser comprovado com todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo o mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso, levando à nulidade do roteiro de auditoria empregado.

Reproduziu algumas premissas contidas no Acórdão CS nº 0177-21/02, que levaram a Câmara Superior a decidir pela nulidade daquele Auto de Infração:

- “Não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, logo, não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa;
- Não considerou o saldo inicial em cada período fiscalizado;

- Não considerou o total das disponibilidades (...);
- Não considerou a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados em cada exercício fiscalizado;
- Não está comprovado que inexistiram ingressos decorrente de outras fontes ou origens;
- Não efetuou a demonstração por período mensal de apuração;
- Não se pode considerar que ocorreu elaboração de “fluxo de caixa” pois os demonstrativos, base para a autuação, estão apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistentes, cujos valores lançados a títulos de “pagamentos” estão postos de forma totalmente insegura.”

Trouxe jurisprudência deste CONSEF, pretendendo mostrar que a presunção só pode ser utilizada quando não houverem outros meios possíveis de alcançar a verdade material.

Repetiu a tese de que o roteiro de auditoria aplicado é impróprio, ante a cobrança do imposto de mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que é contribuinte inscrito como microempresa que comercializa produtos cujo ICMS já foi pago pelo substituto tributário, citando jurisprudência desta Casa.

Adentrando ao mérito, alegou que o lançamento padece parcialmente de provas, porque o autuante considerou dados retirados da listagem emitida pelo sistema CFAMT, sem que estivessem devidamente acompanhados pelas notas fiscais, e a comprovação de que as mercadorias que adquiriu, contidas nas notas colhidas no Posto Fiscal foram pagas. Que isso só seria possível com o pedido de fornecimento, o canhoto destas notas com a assinatura do autuado, o comprovante de pagamento dos respectivos fretes e das compras junto aos fornecedores ou ainda, a diferença no estoque que possa confirmar a presunção hipoteticamente admitida.

Citou doutrina sobre prova no Processo Fiscal.

Disse, também, que inexistiu saldo credor de caixa e que os documentos que irá acostar ao decorrer do PAF elidem a presunção do autuante, pois comprovam que foram obtidas outras fontes de receita, não originadas de venda de mercadorias, requerendo a juntada posterior de documentos, que se compromete a fazer até a data do julgamento.

Mencionou, novamente, que foi equivocada a aplicação da alíquota de 17%, quando o contribuinte estiver enquadrado no Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SIMBAHIA, e solicitou que a apuração do imposto fosse feita seguindo este critério.

Após trazer nova jurisprudência, concluiu pedindo a nulidade do Auto de Infração, ou, caso se decida o seu mérito, seja julgado improcedente.

A representante da PGE/PROFIS, na sua manifestação, pontuou que, apesar de regularmente intimado no início da fiscalização e também antes do julgamento de 1ª Instância para apresentar a documentação que comprovasse os seus argumentos, o contribuinte permaneceu silente, não tendo juntado essas provas até o momento, cerca de 10 (dez) meses após a primeira intimação, nem tampouco justificou o motivo da sua ausência no processo.

Firmou que, assim, prevalece a presunção legal do § 4º, do art. 4º, da Lei n.º 7.014/96 que, apesar de ser *juris tantum*, ou seja, admitir prova em contrário, não foi elidida com sucesso pelo autuado.

Disse que as afirmações de que nem todas as mercadorias saíram no mesmo exercício e de que vários produtos foram subtraídos do estoque da empresa também é improcedente, pois não se está falando aqui de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, e, sim, de levantamento da conta Caixa.

Asseverou que o argumento de que o imposto exigido já foi recolhido por antecipação ou substituição tributária é falsa, já que o autuante comprovou que não há no sistema de dados da SEFAZ nenhum recolhimento de imposto com esse código (relação de DAEs de fls. 24/27), e nem

poderiam existir, pois as mercadorias comercializadas pelo contribuinte, confecções, não são sujeitas ao regime da substituição tributária.

Quanto à alegação do autuado de que é enquadrado no SimBahia e teria, assim, direito ao tratamento tributário previsto no regime simplificado, salientou que o art. 408-L, do RICMS, dispõe, no seu inciso V, que é caso de perda deste tratamento a prática de infrações de natureza grave de que tratam os incisos III, IV e as alíneas “a” e “c”, do inciso V, do art. 915, do mesmo Regulamento, e que o inciso III, deste artigo, determina a aplicação de multa de 70% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, sendo detectada a prática de atos fraudulentos, como suprimimento a Caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas através de levantamento fiscal.

Ressaltou, também, que o autuante concedeu o crédito fiscal de 8% sobre o valor do saldo credor apurado, na forma que preceitua o § 1º, do art. 408-S, do RICMS/97.

Opinou que se Negue Provimento ao Recurso Voluntário, para que seja mantida a Decisão de 1ª Instância.

## VOTO

Inicialmente, mister se faz ressaltar que a matéria sob exame no presente Recurso Voluntário é a constante do item 1 do Auto de Infração, consistente na presunção legal de “*omissão de saídas de mercadorias tributáveis*” apurada através de saldo credor de Caixa.

No tocante às razões recursais, devo, de pronto, afastar as preliminares de nulidade argüidas pelo recorrente porque as considero equivocadas nos seus fundamentos e distanciadas da realidade fática dos autos do presente PAF. A rigor, há uma repetição dos mesmos argumentos utilizados na peça defensiva, já amplamente enfrentados pelo órgão julgador de Primeira Instância.

O recorrente pretende ancorar os seus argumentos de nulidade do lançamento de ofício, no fato do levantamento da conta Caixa levado a efeito, não ter sido amparado nos registros do referido livro.

Ora, o levantamento de caixa tal como definido na legislação de regência, se constitui em uma ferramenta técnica, conceitual e juridicamente consistente, na medida em que, tem por finalidade relacionar cronologicamente e de forma ordenada, a origem e a aplicação das disponibilidades financeiras da empresa. Neste diapasão, independe que o levantamento tenha como referência, o próprio livro Caixa, se disponível, ou outro livro contábil ou fiscal, onde se possa verificar o registro das operações comerciais do contribuinte.

A ocorrência de saldo credor de Caixa ou, o popular “estouro de Caixa” (que não significa a colocação de explosivos no interior do cofre ou da gaveta onde se guarda o numerário, para literalmente detoná-lo), consiste na representação de uma operação aritmética de saldo negativo, indicativa de que o contribuinte lançou mão de recursos para fazer face aos seus compromissos, oriundos de receitas auferidas sem o devido registro.

Neste sentido, levantar o Caixa da empresa não significa simplesmente contemplar os registros adremente organizados no livro que traz este nome. Pelo contrário, a feitura do levantamento de caixa implica a montagem dos elementos que possam representar fidedignamente, por um lado, os gastos decorrentes das suas atividades operacionais e, por outro, os ingressos de numerários, sejam eles provenientes das receitas de vendas ou de origens diversas.

No presente caso, percebo que o referido levantamento, efetivamente não teve origem no livro caixa, até porque, o fiscal autuante não teve acesso ao mesmo, não obstante intimação expedida ao sujeito passivo para apresentá-lo (v. doc. fl. 8). Entretanto, este fato não macula o lançamento na medida em que os elementos utilizados na montagem do caixa foram extraídos da documentação fornecida pela própria empresa recorrente e pelas informações constantes da Declaração de Movimento Econômico (DME), armazenadas no banco de dados da SEFAZ.

O recorrente reclama que o autuante desprezou informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo do ingresso de outros Recursos não provenientes da venda de mercadorias. Todavia,

deixou de produzir as provas materiais e documentais necessárias à sustentação dos seus argumentos, não obstante lhe ter sido ofertada esta oportunidade através de diligência deferida pelo órgão julgador de primeira instância.

No que respeita ao mérito, melhor sorte não tem o recorrente. Neste sentido, corroboro integralmente com a Decisão recorrida, porquanto clara e precisa na sua parte expositiva e bastante sólida nos seus fundamentos.

A impressão que se tem a partir da leitura da peça recursal, é a de que o recorrente está se referindo a outro lançamento, tamanha é a confusão que faz ao se referir às peças que fundamentam a exigência fiscal. Afirmo, por exemplo, que o fiscal autuante se louvara em dados extraídos de listagem do sistema CFAMT sem que estivessem devidamente acompanhados pelas notas fiscais.

Compulsando os autos, em momento algum constatei a existência de tal listagem ou sequer qualquer referência ao CFAMT no trabalho empreendido pela autoridade fiscal. Até porque, a presunção de que cuida o presente lançamento, decorre da constatação de saldo credor de caixa prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e não a da falta de registro de aquisição de mercadorias.

No seu esforço de elidir a acusação, o recorrente sustenta, também, uma suposta inadequação do roteiro aplicado no levantamento fiscal, considerando a circunstância de já ter sido o imposto antecipado ou substituído por ocasião das aquisições das mercadorias. Aqui, mais uma vez, está-se diante de argumentos sem lastro em provas materiais e sem fundamento jurídico, visto que é improvável que tenha havido qualquer antecipação tributária ou mesmo substituição, haja vista que no seu ramo de atividade econômica (confeções) não existia, à época dos fatos geradores objetos da autuação, produtos enquadrados no regime de substituição tributária.

No que diz respeito à negativa da existência de saldo credor de caixa, tais argumentos carecem de consistência e, sobretudo de elementos probantes. Como se trata de presunção “*júris tantum*”, impende ao recorrente o ônus da prova em contrário, coisa que não o fez até este momento.

Em relação à sua discordância quanto à aplicação da alíquota de 17% em face de se tratar de empresa enquadrada no regime SimBahia, razão não lhe assiste, tendo em vista que a infração imputada é considerada de natureza grave, conforme definição do art. 408-S do RICMS/97, fato que implica a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado. Em consequência, a alíquota aplicável neste caso é a de 17% com a concessão de crédito presumido de 8% conforme previsto no art. 19, § 1º da Lei nº 7.357/98, providência já adotada pelo fiscal autuante conforme se percebe dos demonstrativos de fls. 10 e 14 dos autos.

Ante o exposto, e considerando ausentes nos autos, argumentos jurídicos e provas materiais capazes de elidir a acusação, nego provimento ao Recurso voluntário para homologar a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279228.0004/05-0**, lavrado contra **A.L.L. GUIMARÃES & CIA. LTDA. (AQUÁTICA STORE)**, devendo ser intimado o recorrente a para efetuar o pagamento o imposto no valor de **R\$9.432,27**, acrescido das multas de 70% sobre R\$8.596,35, 60% sobre R\$284,90 e 50% sobre R\$551,02, previstas no art. 42, III, II, “a”, e I, “b”, 3, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$720,00**, previstas no art. 42, XV, “d” e XVIII, “c”, da citada Lei, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE RELATOR

JORGE SALOMÃO OLIVEIRA DOS SANTOS - REPR. DA PGE/PROFIS