

**PROCESSO** - A. I. Nº 206951.0003/05-0  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADO NOVA ECONOMIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0071-05/05  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 29/06/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0248-12/06

**EMENTA:** ICMS. 1. 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, decorrente de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. O contribuinte não comprovou a idoneidade de contrato trazido aos autos como suposta fonte de recursos. O sujeito passivo tributário também não elidiu a acusação de lançamento em duplicidade nos seus livros contábeis das vendas feitas através de cartão de crédito ou débito. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A jurisprudência predominante neste CONSEF, é no sentido de admitir as notas fiscais colhidas pelo sistema CFAMT como meio hábil de prova. Infração não elidida pelo contribuinte. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, através do qual o contribuinte manifesta a sua inconformidade com a Decisão de 1º grau, em relação aos itens 1 e 6 do presente Auto de Infração, lavrado em 07/06/2005, que exige ICMS no valor de R\$87.614,49, além de ter sido aplicada a multa no valor de R\$643,68. As infrações objeto do apelo empresarial apresentam as seguintes imputações:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com ICMS devido de R\$84.500,28, apurada mediante de saldo credor de caixa. Em complemento à acusação, a autuante consignou que o autuado lançou no Caixa todas as vendas como se fossem à vista. E no fim do mês registrou como OUTRAS RECEITAS o recebimento das vendas com cartão de crédito, conforme Demonstrativo de Auditoria de Caixa (Anexo 1 à fls 12/39), Livro Razão Analítico, Extratos Bancários, Livro Registro de Saídas de Mercadorias e Redução Z (resumo diário de vendas, amostragem);
2. Falta de registro de entradas de mercadorias tributáveis, conforme notas fiscais, livro REM e demonstrativos (anexo V, fls.96/101 do PAF), exigindo multa de R\$639,98;

A Junta de Julgamento decidiu pela procedência da autuação, exarando o voto a seguir transcrito:

*“O contribuinte foi autuado por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante de saldo credor de caixa; Pela falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na*

*qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 69 a 88; Pela falta de recolhimento do imposto em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto; Por ter deixado de efetuar o recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento e pela falta de registro de entradas de mercadorias tributáveis e não tributáveis.*

*Na Infração 1, o autuado é acusado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante de saldo credor de caixa. É uma presunção admitida por lei, conforme § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, o qual abaixo transcrevo:*

*“Art. 4º ...*

*§ 4º 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 existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.*

*Esclareço que cabe ao fisco estadual e não ao contribuinte, decidir qual o procedimento mais conveniente, considerando para tanto os elementos que dispõe e o objetivo da auditoria. Não procede assim apelo da defesa pela realização de auditoria de estoques ao invés da apuração do Caixa. É uma prerrogativa da fiscalização estadual.*

*O defendente não apresentou prova cabal capaz de legitimar o “Contrato de Abertura de Linha de Crédito Para Aquisição de Mercadorias”, excluindo assim a correção feita pela autuante, com o conseqüente saldo credor em janeiro de R\$177.301,97. Aponta a autuante que o referido contrato não está registrado na Junta Comercial, e que na nota fiscal não consta se a venda foi feita à vista ou à prazo. Observo que a função do registro em Cartório ou Junta Comercial é tornar o contrato oponível a terceiros, se transformando em um instrumento válido e eficaz. A simples falta de registro não é condição para a glosa feita pela autuante, mas sim a junção de uma série de elementos: o fato de não constar na nota a forma de venda – se à vista ou à prazo, a apropriação como pago à vista no Livro Caixa, a falta de apresentação de provas deste contrato ter se efetivado – o registro na contabilidade do Vendedor, a comprovação de pagamento das parcelas e , por fim, o não registro do mesmo.*

*Quanto a duplicidade de lançamento, relativo as vendas efetuadas através de cartão de crédito, observo que o autuado não contestou este item, limitando-se a argumentar que possuía montante suficiente para fazer frente aos custos e despesas incorridos. Do confronto entre o Razão Analítico e o Livro de Saídas, constato que as vendas foram apropriadas como se a vista fossem. Assim, o registro de vendas em cartão como OUTRAS RECEITAS caracteriza a duplicidade de lançamentos.*

*Mantenho a autuação quanto ao item 1.*

*Quanto a alegação defensiva de não ter realizado as aquisições das mercadorias constantes nas notas fiscais acostadas ao PAF, colhidas pelo sistema CFAMT, entendo que não deve ser acolhida, pois o autuado, mais uma vez, não apresentou qualquer elemento de prova. Ademais, o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à admissão como meio de prova das notas obtidas pelo CFAMT. Mantenho assim a autuação quanto ao item 6. Corrijo apenas o dispositivo de multa aplicada, substituindo a aplicada pela autuante pelo inciso XI do art.42 da Lei nº 7014/96.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração para exigir ICMS no importe de R\$87.614,49, além do pagamento da multa no valor de R\$643,68, devendo ser homologado os valores efetivamente pagos”.*

No Recurso Voluntário, ao contestar a infração 1, o contribuinte afirmou, preliminarmente, que a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com base no levantamento feito pelo fisco estadual, depende para a sua subsistência de prova direta e segura da operação que deu causa à presunção. Argumenta que o lançamento, tratando-se de atividade plenamente vinculada, requer prova da ocorrência do fato gerador, cumprindo à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Citou os arts. 3º, 112 e 142 do CTN para fundamentar seu entendimento quanto à indispensabilidade e certeza dos elementos em que se lastreia o ato de lançamento.

Ressaltou que a conduta supostamente praticada na infração 1 foi baseada apenas na análise da conta caixa, através do qual foi apurado saldo credor no dia 11/01/2004, dizendo tratar-se de erro de lançamento contábil, pois uma compra a prazo fora registrada com aquisição à vista. Apresentou, ainda, cópia de um “contrato de abertura de linha de crédito para aquisição de mercadorias” e destacou que fora efetuado correção de lançamento contábil, de acordo com o que dispõe a Norma Brasileira de Contabilidade, de forma que o saldo credor de caixa apurado deixa de existir, não se podendo cogitar de omissão de saídas de mercadorias.

Quanto à infração 6, pertinente à acusação de entradas de mercadorias tributadas sem os devidos registros na escrita, o recorrente aduziu, inicialmente, que após minuciosa verificação em seus registros de pedidos de mercadorias, chegou à conclusão que desconhece tais notas fiscais e respectivas mercadorias, uma vez que não foram pedidas pela empresa. Afirma que enviou correspondências registradas às empresas emitentes das notas fiscais, a fim de que as mesmas confirmassem as operações e após obter as respostas de um dos seus fornecedores, registrou queixa policial para investigação do fato, não obtendo respostas dos demais fornecedores.

Quanto aos aspectos de mérito, da infração 1, destacou, em relação ao contrato de “abertura de crédito”, que o mesmo deve ser considerado instrumento válido e eficaz, não se fazendo necessário o seu registro na Junta Comercial nem tão pouco em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos, pois de acordo com o Cód. Civil, os atos jurídicos provam-se por qualquer meio material. Outrossim, afirmou que a valoração da prova é da competência do Poder Judiciário, se reportando ao princípio da razoabilidade para dizer que não é razoável obstar registro de meio de prova cujo efeito merecerá apreciação judicial futura. Declarou que o registro não altera a natureza das coisas e o meio usado na altera o fato pelo simples registro em títulos e documentos. Em consulta à JUCEB, afirma que este órgão respondeu que não lhe cabia o procedimento de registro de contratos. Fez a juntada, à peça recursal, de fotocópia do livro Diário do vendedor, onde está consignado o lançamento do contrato supracitado, bem como recibos de pagamentos das parcelas emitidas pelo mesmo.

Em relação à infração 6, no que se refere ao mérito, reafirma que discorda da manutenção da exigência fiscal, pois o recorrente não tem conhecimento da aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais colhidas pelo sistema CFAMT, sistema que declara ser passível de erro, bem como apresenta fotocópia do boletim de ocorrência contra um dos fornecedores além de ter providenciado envio de correspondências aos demais. Juntou documentos (fls. 905 a 955) e requereu a reforma da Decisão de 1ª Instância, pugnando pelo provimento do Recurso Voluntário interposto.

A Procuradoria Estadual exarou Parecer nos autos, através do Dr. Fernando Telles, entendendo que a Decisão de 1º grau não merece censura, pois o contrato anexado pelo recorrente não se traduz em elemento justificador da improcedência do item 1 da autuação, por não constar no referido instrumento uma série de elementos, entre eles, o fato de na nota fiscal não ser informada a forma de pagamento, se a vista ou prazo, registros na contabilidade do vendedor etc.

Em suma, coloca em dúvida se efetivamente o contrato mencionado pelo recorrente foi de fato executado. Afirma que o autuado juntou cópia de 10 (dez) recebidos no valor de R\$39.870,62, cópia do Diário Geral e do Razão Analítico da empresa Economia do Lar Supermercado Ltda, mas, em relação aos mesmos, a PGE/PROFIS entende que *“os supostos recibos não dizem a forma com que a quantia que indica foi paga – dinheiro, cheque ou depósito bancário - não merecendo, pois, a credibilidade necessária para desconstituir o lançamento efetuado”*. Em relação à infração 2, argumenta a queixa policial prestada pelo recorrente se deu em 13/10/2005, quatro meses após a lavratura do Auto de Infração e logo depois do julgamento de 1ª Instância. Concluiu, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Passo a apreciar inicialmente a infração 1, pertinente à apuração de saldo credor de caixa, que resultou na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Com referência à retificação de lançamento contábil, convertendo compra à vista para compra a prazo, não há como se dá acolhida à tese recursal, pois a mesma é carente de base documental. Os registros contábeis não se alteram simplesmente por ato de vontade do interessado, devendo esta modificação ter por base documentos e fatos de ordem patrimonial ou financeira que justifiquem a medida. Não existe nos autos elementos probatórios que justifiquem a alteração promovido pelo autuado.

Em relação ao contrato de “abertura de linha de crédito para aquisição de mercadorias”, não há no processo evidências suficientes que demonstrem que o mesmo foi executado na forma relatada pelo recorrente, em especial, os questionamentos pertinentes ao pagamento ou quitação das supostas aquisições, se efetuados em dinheiro, cheque, depósito bancário, ou outra forma de extinção das obrigações. Da mesma forma, com referência às notas fiscais, onde não é indicada a forma de pagamento, se à vista ou a prazo, a especificação das mercadorias adquiridas e a prova do registro das operações na contabilidade do vendedor, esta última prova, de natureza acessória ou secundária. Ressalto ser de maior importância, para se elidir a presunção de omissão de saídas apuradas através de saldo credor de caixa, que o acusado demonstre efetivamente o ingresso e as saídas dos recursos do seu patrimônio, não sendo válido somente a prova escritural das operações. Nesse sentido, vem decidindo o CONSEF, em inúmeros Acórdãos, entre os quais destaco os seguintes: Acórdãos nºs 0080-1103; 0199-12/03 e 0461-11/03.

Nas Decisões acima mencionadas é expresso o raciocínio de que argumentos calcados na mera apresentação de contratos ou de lançamentos contábeis não elidem a presunção a menos que venham acompanhados dos comprovantes de recebimento dos empréstimos ou de execução dos respectivos contratos contraídos com os terceiros. Na esteira dos ensinamentos do Professor Orlando Gomes na sua obra Contratos, 12ª Edição, Editora Forense, páginas 354 e 355, relativamente aos Empréstimos realizados através de Contrato de Mútuo, assim leciona:

*“O mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra coisa fungível, tendo a outra, a obrigação de restituir igual quantidade de bens do mesmo gênero e qualidade.*

*A característica fundamental do mútuo é a transferência da propriedade da coisa emprestada, que sucede necessariamente devido à impossibilidade de ser restituída na sua individualidade. Daí se dizer que é contrato translativo. A propriedade da coisa se transmite com a tradição.*

*{...} Recai em coisas fungíveis. Seu objeto mais comum é o dinheiro. Pode incidir, igualmente, em coisas consumíveis, e em coisas que devem ser restituídas por seu valor.*

*{...} Só se torna perfeito e acabado com a entrega da coisa, isto é, no momento em que o mutuário adquire a sua propriedade. É, portanto, contrato real. {...} O contrato propriamente dito, só se perfaz com a tradição da coisa.”*

*Mutatis, mutantis*, o mesmo se aplica ao contrato anexado pelo recorrente, que objetiva desconstruir o saldo credor de caixa, para indicar que as compras foram efetuadas a prazo e não a vista, pois não apuramos a existência de prova material de que os pagamentos foram consignados nas datas indicadas nos recibos. Além disso, o sujeito passivo tributário também não elidiu a acusação de lançamento em duplicidade nos seus livros contábeis das vendas feitas através de cartão de crédito ou débito.

Logo, nada foi apresentado no processo, a exemplo dos extratos bancários, cheques ou boletos de transferência para a conta do favorecido, de forma que os registros contábeis para merecerem fé, devem estar respaldados por documentos comprobatórios.

Logo, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, apurada através do saldo credor de caixa existente na contabilidade empresarial não foi elidida pelo recorrente, razão pela qual mantemos a autuação, não havendo qualquer motivo que justifique a alegação defensiva de que o roteiro de auditoria fiscal de caixa foi incorretamente aplicado.

No que se refere à infração 2, pertinente à falta de registro de notas fiscais coletadas através do sistema CFAMT, diversas Decisões deste CONSEF admitem a validade desta prova, a exemplo dos Acórdãos nºs 0013-12/06; 0015-12/06; e 0075-12/06, todos originários desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Ademais, conforme foi ressaltado pela Procuradoria Estadual, a queixa policial prestada pelo recorrente, visando incriminar um de seus fornecedores, se deu em 13/10/2005, quatro meses após a lavratura do Auto de Infração e logo depois do julgamento de 1ª Instância. Mantenho a multa aplicada no lançamento de ofício.

Por todo o exposto, mantenho a Decisão recorrida e com base no Parecer da PGE/PROFIS exarado nos autos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, confirmando o entendimento do Acórdão prolatado na 1ª Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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** o Auto de Infração nº **206951.0003/05-0**, lavrado contra **SUPERMERCADO NOVA ECONOMIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$87.614,49**, acrescido das multas de 70% sobre R\$84.500,28 e 60% sobre R\$3.114,21, previstas no art. 42, III, II, “d”, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais correspondentes, além das multas no valor total de **R\$643,68**, previstas nos incisos IX e XI do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS