

A. I. Nº - 278906.0036/06-8  
AUTUADO - BRANDÃO MALHEIROS COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS  
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES  
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS  
INTERNET - 28.12.2006

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0412-01/06**

**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. A exclusão dos valores das aquisições cujos vencimentos ocorreram após o período fiscalizado, reduz o quantum apurado. Não acolhida a argüição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2006, apresenta como infração a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, exigindo ICMS no valor de R\$548.575,31, acrescido da multa de 70%. Na “Descrição dos Fatos” consta que, apesar de intimado, o contribuinte não apresentou o livro Caixa, razão pela qual o caixa foi montado com base nos documentos apresentados, sendo considerado como zero o saldo inicial de caixa, conforme explicitado a seguir.

No exercício de 2001 foram apuradas vendas através da DME no valor de R\$54.163,67; consideradas as compras declaradas no valor de R\$49.258,77, constante da DME; como os pagamentos a fornecedores não foram declarados, foi apurado através do CFAMT o valor de R\$15.913,06; foi feito o levantamento das notas fiscais de entrada apresentadas pelo autuado, no valor de R\$220.858,22, do qual foi abatido o valor de R\$49.258,77 (DME), que resultou no montante de R\$171.599,45 não declarado.

No exercício de 2002 foram apuradas vendas através da DME no valor de R\$51.370,79; consideradas as compras declaradas no valor de R\$592.362,12, constante da DME; como os pagamentos a fornecedores não foram declarados, foi apurado através do CFAMT o valor de R\$21.289,25; foi feito o levantamento das notas fiscais de entrada apresentadas pelo autuado, no valor de R\$606.933,05 do qual abatido o valor de R\$592.362,12 (DME), que resultou no montante de R\$ 14.570,93 não declarado.

No exercício de 2003 foram apuradas vendas através da DME no valor de R\$81.923,55; consideradas as compras declaradas no valor de R\$557.367,11, constante da DME; como os pagamentos a fornecedores não foram declarados, foi apurado através do CFAMT o valor de R\$1.082.061,19; foi feito o levantamento das notas fiscais de entrada apresentadas pelo autuado, no valor de R\$1.072.957,02, do qual abatido o valor de R\$557.367,11 (DME), que resultou no montante de R\$515.589,91 não declarado.

No exercício de 2004 foram apuradas vendas através da DME no valor de R\$285.765,48; consideradas as compras declaradas no valor de R\$201.001,15, constante da DME; como os pagamentos a fornecedores não foram declarados, foi apurado através do CFAMT o valor de R\$677.619,21; foram computados os pagamentos feitos à empresa Cargill, no valor de R\$160.934,33,

apurado através dos arquivos magnéticos dessa empresa, fornecidos pela IFEP-SUL; foi feito o levantamento das notas fiscais de entrada apresentadas pelo autuado, no valor de R\$1.253.133,03, do qual foi abatido o valor de R\$201.001,15 (DME), que resultou no montante de R\$1.052.130,88 não declarado.

No exercício de 2005 foram apuradas vendas através das notas fiscais de saída, apresentadas pelo sujeito passivo no valor de R\$113.642,46, pois a DME estava com valores zerados; foi considerado o valor total das entradas, apuradas através do livro Registro de Entradas, no valor de R\$295.235,41; como os pagamentos a fornecedores não foram declarados, foi apurado através do CFAMT o valor de R\$ 439.495,81 e computados os pagamentos feitos à empresa Cargill, no valor de R\$835.718,56, apurado através dos arquivos magnéticos dessa empresa, fornecidos pela IFEP-SUL.

Como em relação a todos os exercícios não foram apresentados documentos referentes às despesas pagas, estas foram consideradas como zero.

O autuado apresentou defesa às fls. 863 a 871, alegando que no demonstrativo de débito existem diversas irregularidades, que tornam o Auto de Infração inseguro e incerto, por estar lastreado em elementos frágeis e imprestáveis como prova, que geram nulidades insanáveis. Argüiu que o autuante confessou ter feito a “montagem” do caixa, denotando que se valeu de elementos externos à sua contabilidade e aos seus documentos fiscais, mesmo porque o único e exclusivo fundamento para a autuação se refere aos dados fornecidos pelo Sistema CFAMT e aos arquivos magnéticos de terceiros, fontes de prova destituídas de validade, por serem unilaterais.

Enfatizou que tanto o CFAMT como os arquivos da empresa Cargill utilizados, não se constituem em base suficiente e válida para respaldar um lançamento tributário, por externar grande fragilidade quanto a possíveis equívocos de digitação ou mesmo adulteração ou má-fé. Salientou que, deste modo, o Auto de Infração é absolutamente nulo, por se sustentar em elementos insuficientes para uma segura demonstração do montante do débito tributário.

Argumentou que os referidos dados não podem desconstituir ou invalidar a sua escrituração contábil e fiscal, ao ponto do autuante fazer uma “montagem do caixa”. Para convalidar seu entendimento de que os arquivos magnéticos são meros indícios, não se constituindo em prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário, transcreveu algumas anotações do mestre Paulo de Barros Carvalho, que tratam da inaplicabilidade do uso de disquetes reproduzidos *a posteriori* e de arquivos magnéticos, como elementos de prova contra o contribuinte, considerando que para ter validade, uma cópia do arquivo deveria ser editada na presença do contribuinte e este a autenticasse, por reproduzir, em tese, dados que devem ser reconhecidos e explicados pelo autor, já que disquetes podem ser modificados, a propósito ou involuntariamente, por quem o maneja. Transcreveu, também, trecho de decisão prolatada pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, que proveu recurso relativo à leitura de dados pelo fisco, sem o expresso consentimento da interessada e sem ordem judicial que a suprisse.

Contrapôs-se ao levantamento conduzido pela fiscalização, observando que os demonstrativos da base de cálculo não identificam as operações sujeitas à isenção e a não incidência tributária nas saídas, bem como as situações de antecipação tributária. Disse que ao deixar de considerar as situações de antecipação tributária, o autuante não determinou com exatidão o montante do débito tributário, glosando todas as operações informadas pelo CFAMT e pelos arquivos magnéticos, como passíveis de cobrança do ICMS nas saídas, o que configura que o demonstrativo é incerto e duvidoso.

Prossseguiu, dizendo que o autuante não identificou se dentre aquelas operações, não estavam incluídas as operações registradas pelo autuado, havendo lançamentos em duplicidade. Indagou se o autuante incluiu em seu relatório originado do CFAMT as notas fiscais registradas e se as notas fiscais listadas em seu relatório se referem a todas as suas operações. Ressaltou que havendo referências às notas fiscais declaradas, às não declaradas porém apresentadas, às notas

fiscais relacionadas no CFAMT e aos arquivos magnéticos, não é possível assegurar se uma mesma nota fiscal não está referida em mais de um destes relatórios que embasaram a autuação, fato que torna indeterminado e inseguro o montante do débito tributário exigido.

Alegou que o autuante praticou mais um vício, ao identificar notas fiscais de entrada sem registro, quando deveria imputar a infração de falta de registro de operações de entrada e não atribuir a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, pois, desta forma, generalizou a base de cálculo, não distinguindo as operações realmente tributáveis das outras situações (operações com isenção, com redução de base de cálculo, sujeitas à antecipação tributária, devoluções, pagamentos a prazo, etc), o que influiu na determinação do tributo a ser exigido. Asseverou que o caixa montado pelo autuante deveria identificar todos os fatores, para bem mensurar o montante do débito tributário e assim não procedeu. Preferiu presumir que todas as operações de entradas fornecidas pelo CFAMT e pelos arquivos magnéticos gerariam saídas com o pagamento do ICMS, o que não considera razoável.

Observou que o autuante considerou que todas as operações foram pagas a vista, não ponderando que algumas poderiam ter sido a prazo, fator este que considera de real importância num levantamento de caixa. Argüiu que não foi feita nenhuma distinção correspondente nos demonstrativos, havendo diversos equívocos e omissões fundamentais no lançamento tributário.

Enfatizou que a existência de qualquer elemento ou fato que traga a mais tênue dúvida sobre o lançamento implica em sua nulidade. Requeru que o Auto de Infração seja anulado ou julgado improcedente.

O autuante em sua informação fiscal de fl. 875, afirmou que mantinha a autuação, tendo em vista que o autuado não apresentou provas e nem dados da escrituração da conta caixa, que possam ser considerados em sua defesa. Argüiu não proceder a alegação de utilização de arquivos magnéticos, considerando que utilizara apenas a listagem das notas fiscais de venda da empresa Cargill para o autuado, pelo fato deste não ter apresentado as referidas notas fiscais à fiscalização.

Considerando que o Processo Administrativo Fiscal é regido pelos princípios do contraditório e da verdade material, devendo se fazer acompanhar das provas necessárias à demonstração dos fatos argüidos, para que não se configure em cerceamento ao direito de defesa do autuado; considerando que o sujeito passivo alegou a possibilidade de ocorrência de lançamentos em duplicidade, haja vista que o levantamento é lastreado em notas fiscais declaradas, em notas fiscais não declaradas, porém apresentadas, em notas fiscais relacionadas no CFAMT e em arquivos magnéticos de outra empresa, o que não gera segurança em relação à possibilidade de uma mesma nota fiscal estar referida em mais de um dos relatórios que embasaram a autuação, fato que tornaria indeterminado e inseguro o montante do débito tributário exigido; considerando, ainda, que o Auto de Infração é fundamentado em vias de notas fiscais capturadas através do sistema CFAMT e em relatórios extraídos do arquivo magnético de outro contribuinte, não existindo nos autos provas referentes à entrega desses elementos ao autuado.

Esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 879), deliberou que o processo fosse encaminhado à INFRAZ BARREIRAS, para que fossem adotadas as seguintes providências:

- 1) O autuante anexasse ao PAF as cópias reprodutivas das notas fiscais relacionadas às fls. 210 e 542 a 544, correspondentes à empresa Cargill. Também deveriam ser juntadas aos autos as vias das notas fiscais coletadas através do CFAMT, que foram arroladas na autuação e que não foram juntadas ao processo, a exemplo das Notas Fiscais 19.227 e 59.766, não localizadas nos autos;
- 2) A Repartição Fazendária intimasse o autuado, entregando-lhe cópia deste termo de diligência, dos documentos fiscais arrecadados no CFAMT, relacionados às fls. 28/29, 93, 146/147, 205 a 209 e 538 a 541 dos autos, além das notas fiscais constantes às fls. 210 e 542 a 544, correspondentes à

empresa Cargill. No ato deveria ser informado ao autuado quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias para, querendo, se manifestar nos autos. Em seguida o PAF deveria ser encaminhado ao autuante, para que contestasse os todos os pontos abordados pela defesa.

À fl. 883 o autuante informou que em atendimento à diligência, anexara as cópias das notas fiscais solicitadas. Foram acostadas às fls. 885 a 1.057 as cópias reprográficas das notas fiscais referentes às operações de venda da empresa Cargill Agrícola S. A. destinadas ao autuado, enquanto que às fls 1.059 a 1.178, constam as vias do fisco das notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT e, de igual modo, tendo como destinatário o impugnante.

Ainda de acordo com a diligência requerida, o autuado atestou o recebimento das cópias reprográficas das notas fiscais arrecadadas pelo CFAMT e das notas fiscais emitidas pela empresa Cargill a ele destinadas, conforme intimação de fl. 1.179, através da qual foi também reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias. Não consta dos autos manifestação do impugnante a respeito.

## VOTO

O presente Auto de Infração se originou da constatação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da existência de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2001 a 2005.

Ressalto, a princípio, que não vislumbro a existência do cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, uma vez que o procedimento fiscal não violou as regras contidas nos artigos 18, II e IV, “a”, 39, III e 41 do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em demonstrativos elaborados pelo autuante, todos anexados aos autos. Saliento que tendo sido observado que não constavam dos autos a comprovação de que o sujeito passivo houvesse recebido as cópias das notas fiscais coletadas através do CFAMT, assim como daquelas emitidas pelo fornecedor Cargill Agrícola S. A., além do fato do autuado ter aventado a possibilidade de terem ocorrido lançamentos em duplicidade, o PAF foi diligenciado para que fossem fornecidas ao impugnante as cópias reprográficas de todos os documentos fiscais utilizados pela fiscalização. Tal providência objetivou oferecer ao autuado todos os meios possíveis, para que fossem demonstradas as suas alegações contrárias a esses elementos de prova. Ressalto, no entanto, que apesar do atendimento das determinações contidas no termo de diligência, inclusive com a reabertura do seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias, o sujeito passivo não se pronunciou, tornando prejudicadas as arguições defensivas para justificar as diferenças apontadas na autuação.

Este Conselho de Fazenda, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT. Verifico que as notas fiscais em questão foram emitidas por empresas regularmente inscritas nos órgãos de fiscalização, estando provado que os documentos estão revestidos de todas as formalidades legais, tendo como destinatário o sujeito passivo. Além do mais, por serem contratos de fornecimento de mercadorias, são válidas, como prova de circulação no território deste Estado e do respectivo ingresso no estabelecimento destinatário, até que se prove o contrário, o que não foi feito até o momento, pois não foram apresentados elementos que invalidem os documentos fiscais. Ressalto, ademais, que grande parte das compras se referiu a vendas a prazo, em alguns documentos consta indicado o número do pedido e o código do cliente, em vários casos os responsáveis pelo transporte das mercadorias foram os próprios fornecedores, além das mercadorias serem condizentes com o ramo de atividade do autuado.

Observo que os argumentos acima são válidos também em relação às notas fiscais emitidas pela

empresa Cargill Agrícola S. A., acrescentando que neste caso todas as mercadorias foram transportadas pelo próprio fornecedor, todas as vendas foram feitas a prazo e quase a totalidade dos produtos comercializados se referiu a óleo de soja. Diante desses fatos, entendo que as notas fiscais acostadas ao PAF constituem prova bastante da existência de operações de aquisição realizadas pelo contribuinte, ou seja, do vínculo comercial com o emitente dos documentos fiscais em questão.

Em relação às alegações do sujeito passivo de que dentre as notas fiscais arroladas no levantamento, algumas se referiam à aquisição de mercadorias isentas ou não tributadas e que existiam notas fiscais referentes a produtos sujeitos à antecipação tributária, sobre as quais nova cobrança levaria à bi-tributação, ressalto que a exigência tributária no caso da lide se refere à presunção de que o contribuinte, ao efetuar pagamentos com recursos não contabilizados, omitiu saídas de mercadorias tributáveis anteriormente. No caso, independe de qual seja o regime de tributação das mercadorias correspondentes às entradas omitidas, pois o que está a se exigir é o tributo decorrente de saídas precedentes omitidas. Para melhor ilustrar esse entendimento, transcrevo trecho do voto do ilustre relator Cláudio Meirelles Mattos, no Acórdão JJF nº 0046-05-06, quando assim se manifestou sobre o assunto:

*“Quanto a argumentação da defesa que parte das notas fiscais não escriturada era de mercadoria com imposto pago antecipadamente ou sem tributação, entendo que esta não pode prosperar. A presunção que a lei estabelece é quanto a uma série de estágios diferenciados, antecedentes lógicos da omissão de saídas verificadas em momento anterior às entradas não registradas, inter-relacionados entre si, cuja receita lastreou a aquisição de mercadorias não registradas (podendo ser esta tributável ou não). O próprio conceito de presunção é tomar como certo algo que é apenas provável e, sendo provável é porque tem de existir uma infinidade de hipóteses alternativas ao fato presumido. Anoto que toda a presunção não é definitiva, admitindo prova em contrário, e que este ônus é do contribuinte, não do fisco. Como o contribuinte não elidiu a acusação feita, conforme art. 123 do RPAF/99, mantenho a autuação em todos os seus termos.”*

Verifico que o autuante anexou ao PAF os Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos - DOAR, referentes aos exercícios autuados, nos quais adicionou às aplicações, os pagamentos a fornecedores não declarados, apurados mediante confronto entre as notas fiscais colhidas pelo Sistema CFAMT/SEFAZ e o declarado pelo contribuinte. Em relação aos exercícios de 2004 e 2005 foram consideradas, também, notas fiscais de fornecedor, cujos dados foram capturados de arquivos magnéticos fornecidas pela Repartição Fazendária. Tributou o saldo a maior constatado a 17% e, considerando que o sujeito passivo encontrava-se enquadrado no Regime SIMBAHIA, na condição de Empresa de Pequeno Porte, concedeu o crédito presumido de 8%, conforme dispõe o art. 408-S do RICMS/97, apurando o imposto devido.

Os demonstrativos elaborados pelo autuante indicam o acerto da imputação contida no lançamento em lide. Assim, entendo que restou comprovada a ocorrência de saldos credores na conta caixa, significando dizer que os recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo legal, tiveram a sua origem desconhecida. Neste sentido, a regra contida no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, alterada pela Lei 8.542 de 27/12/02, estabelece, dentre outras situações, que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa não comprovado, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo o citado dispositivo legal:

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

*§ 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”.*

Assim, aplico o 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*”.

Entretanto, como verifiquei que as Notas Fiscais 188739, 189011, 189315, 189729, 189730, 190003 e 190279, referentes ao exercício de 2005, todas de emissão da empresa Cargill Agrícola S. A., tiveram seu vencimento em janeiro do ano seguinte, excluo da base de cálculo correspondente os respectivos valores, haja vista que tais recursos somente foram aplicados no exercício seguinte ao lançamento. Deste modo, a base de cálculo fica alterada para R\$1.417.561,48, que resulta no débito para o exercício de 2005 no valor de R\$127.580,54, após deduzido o crédito presumido de 8%.

Dante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **278906.0036/06-8**, lavrado contra **BRANDÃO MALHEIROS COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 545.043,19**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR