

**A. I. N°** - 232185.0009/04-1  
**AUTUADO** - SD MADEIREIRA LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS GOMES LOPES  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 04.06.2007

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0157-01/07

**EMENTA:** ICMS. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Refeitos os cálculos para fim de concessão do crédito presumido de 8% legalmente previsto. Acusação parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/04, imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de recolhimento do imposto constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$97.898,72, acrescido da multa de 70%.

Às fls. 45/66, o contribuinte através de advogados legalmente constituídos, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício, na qual inicialmente rechaça o lançamento, por não ter sido citado regularmente através de preposto com poderes para assinar, bem como pela falta de entrega dos documentos que serviram para fundamentar a autuação.

Sustenta que o Auto de Infração é nulo sob a alegação de que o roteiro adotado pelo autuante não examinou a conta Caixa, significando dizer, que não há como se acusar a existência de saldo credor de Caixa.

Reportando-se ao mérito, afirma que melhor sorte não resta a ação fiscal, tendo em vista que o autuante deixou de considerar que nem todas as entradas saíram no mesmo exercício, como segundo diz, faz prova o livro de inventário do contribuinte. Acrescenta que, se tivesse o autuante procedido uma análise mais acurada, teria identificado que a simples comparação entre as despesas e as receitas não são suficientes para se apurar eventual omissão de saídas de mercadorias tributáveis, considerando que a simples verificação dos livros da empresa, no presente caso, do livro Registro de Inventário, se constata que as entradas permanecem no estoque da empresa, rechaçando assim qualquer presunção de omissão de saídas de mercadorias. Diz, ainda, que deixou o autuante de considerar a entrada de recursos outros não provenientes da venda de mercadorias, o que por si só já elide a infração. Invoca, também, os princípios da legalidade, da isonomia, da não bi-tributação e da vedação do confisco, da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional estadual, por ser o autuado enquadrado no regime Simbahia,

devido o imposto ser recolhido pelo referido regime e não pelo regime normal de apuração do imposto.

Prosseguindo, cita e transcreve o artigo 2º, do RPAF/99, reporta-se ao CTN, a Lei Complementar à Constituição, para afirmar que no julgamento realizado cabe o aprofundamento quanto a real existência do fato gerador.

Referindo-se às preliminares, a defesa suscita a nulidade do procedimento em face do roteiro de auditoria empregado. Frisa que este Conselho já se pronunciou 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, pois, ao contrário, deve-se comprovar, com todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo mais que compõe as escritas fiscal e contábil do contribuinte, haja vista que o ônus da prova é do fisco, de modo que só a partir desse meio probante é que a presunção passa a existir. Argumenta ser imprescindível que as provas do cometimento da irregularidade sejam anexadas aos autos, pois, em Direito Tributário, a prova é de quem alega, e, por conseguinte, é obrigação do fisco provar o que alega. Observa que, neste caso, o fiscal elaborou demonstrativos tentando provar que há saldo credor na conta Caixa, mas se limitou a indicar as vendas dos exercícios, bem como as compras efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício, e, por isso, não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção. Diz que a análise deve ser feita levando em conta o conjunto das escritas, de modo a se checar se houve, ou não, alguma das hipóteses autorizativas da presunção, que, neste caso, diz respeito a saldo credor de Caixa, porém não existe, nos autos, nenhum elemento que indique ou prove que tal análise foi feita de modo amplo, pois o autuante se limitou, tão-somente, a confrontar as compras com as vendas de cada período. Reclama que a escrituração contábil deveria fazer parte dessas provas, mas isso não foi observado.

Afirma que excesso de receita não prova circulação de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas. Menciona a decisão da Câmara Superior através do Acórdão CS 0177-21/02. Cita outras decisões deste Conselho que, a seu ver, dão amparo à sua tese. Alude também a trecho de um acórdão do TFR. Destaca decisões do CONSEF acerca da impropriedade do roteiro de auditoria de Caixa no caso de empresa que comercialize mercadorias sujeitas a antecipação tributária. Observa que neste caso a impropriedade é mais específica, por se tratar de empresa de pequeno porte que comercializa mercadorias cujo imposto é pago antecipadamente.

Na abordagem do que chama do mérito propriamente dito da lide, a defesa nega a existência de saldo credor de caixa. Alega que o autuante não procedeu a uma análise mais depurada da verdade, pois os documentos a serem acostados no decorrer do PAF elidem a presunção, posto que comprovam que a receita obtida pelo autuado não foi originada exclusivamente da venda de mercadorias, mas, também, de empréstimos feitos a pessoas físicas, venda de bens e principalmente prestação de serviços, comprometendo-se a fazer a juntada dos documentos até a data do julgamento. Cita diversos acórdãos deste CONSEF para reforçar o seu entendimento.

Nega, também, a existência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sob a alegação de que o autuante não considerou que grande parte das mercadorias permaneceu em estoque, não havendo, por isso, fato gerador do imposto. Frisa que não foi observado pela fiscalização que muitas das compras são destinadas ao ativo imobilizado da empresa, e por isso permanecem no estabelecimento. Aduz que a maior prova do que é alegado, ou seja, de que nem tudo o que entrou saiu, é o livro de inventário, que demonstra a não circulação dos bens, não tendo, portanto, havido fato gerador de ICMS. Argumenta que, como a ação fiscal se restringiu a apenas alguns roteiros de fiscalização, sem pautar-se em todos os elementos que poderiam apontar uma provável omissão de saídas de mercadorias, se deparou o autuante com tão equivocada conclusão, razão pela qual, ante

as provas trazidas aos autos, deve ser declarada a improcedência do Auto de Infração. Transcreve acórdão de decisão da 1ª Junta.

Questiona a aplicação da alíquota de 17%, alegando ser empresa de pequeno porte, cujo imposto é calculado por outros critérios. Transcreve decisões do CONSEF.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

O autuante à fl. 74, admitindo assistir razão ao autuado quanto à arguição de cerceamento do direito de defesa pela falta de entrega dos documentos que embasaram a ação fiscal, solicita a reabertura do prazo de defesa.

Intimado o contribuinte, este às fls.85/115, reitera a defesa anteriormente apresentada e acrescenta que na autuação não existe prova das despesas apontadas pelo autuante; que não existiram despesas em razão do retorno e devolução de mercadorias; que não foram consideradas receitas decorrentes de muitas notas fiscais apresentadas ao autuante. Insurge-se também contra a aplicação da alíquota de 17%, sustentando que restou interpretada equivocadamente a legislação do ICMS com relação à perda do direito à adoção do Regime Simplificado de Apuração do ICMS - Simbahia, pois não se trata de infração de natureza grave, haja vista a aplicação da multa de 70% uma das menores multas para as infrações, que chegam ao patamar de 150%.

À fl. 118, o autuante afirma que de fato não foram juntadas ao PAF as cópias reprográficas das notas fiscais de entrada, o que faz no momento em que presta a informação pedindo que seja dada vista ao contribuinte, a fim de que possa se manifestar sobre a juntada das provas. A repartição fazendária intimou o contribuinte dando-lhe ciência da informação fiscal, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para manifestação. Cientificado o contribuinte, este permaneceu em silêncio.

Distribuído o PAF para este Relator, a matéria foi submetida à discussão em Pauta Suplementar, tendo a 1ª JJF deliberado pela conversão do processo em diligência, a fim de que o autuante prestasse a informação fiscal, com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação, na forma do artigo 127, §6º, do RPAF/99.

Às fls. 555/557, o autuante prestou informação fiscal esclarecendo que foi efetuada a auditoria do fluxo de Caixa, à vista dos elementos apresentados, que importam embolsos e desembolsos (entradas e saídas de Caixa). Observa que a defesa não provou qualquer outro ingresso de numerário que cobrisse os saldos credores apontados na autuação.

Reportando-se à aplicação da alíquota de 17%, contesta a alegação defensiva dizendo que a sua aplicação está prevista no artigo 408-L, 408-P e 408-S, do RICMS/97. Reconhece que na apuração do valor devido não concedeu o crédito presumido de 8%, conforme previsto no artigo 408-S, § 1º, do RICMS/97, apresentando novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor exigido.

Conclui, opinando pela procedência em parte do Auto de Infração.

#### **VOTO**

O Auto de Infração sob exame atribui ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta recolhimento do imposto constatado pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

Inicialmente, rejeito a nulidade argüida pelo contribuinte, pois considero que a autuação foi levada a efeito atendendo às disposições regulamentares, tanto do RICMS/97 quanto do RPAF/99, inexistindo cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, inclusive, com a reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias.

No que concerne à omissão de saídas de mercadorias apontada nesta infração, vale esclarecer, que esta decorre da presunção de que ocorreram saídas anteriores sem pagamento do imposto,

em função da constatação de existência de saldo credor, estando prevista no artigo 2º, §3º, V do RICMS/97, regra emanada do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispõe:

*“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.”*

Contabilmente falando, a conta Caixa por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldos devedores. A apresentação de saldos credores surge como uma anormalidade, uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados.

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Portanto, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

No presente caso, constato que na peça de defesa o autuado suscita diversas preliminares que, rigorosamente, assim não podem ser consideradas, pois se reportam ao mérito da autuação.

Assim é que, alega a defesa que o autuante não considerou a existência de outros recursos, não resultantes de vendas de mercadorias. Apesar de alegar, não trouxe aos autos qualquer comprovação de suas alegações.

Alega, ainda que, tecnicamente, não houve auditoria de Caixa, pois o fiscal não fez qualquer exame na conta Caixa. Verifico que o autuante contestou esse argumento, sustentando, na informação prestada, que foi efetuada a auditoria do fluxo de Caixa, à vista dos elementos apresentados, que importam recebimento e saídas de valores.

Sustenta também o autuado, que nem todas as mercadorias que entraram no estabelecimento saíram no mesmo exercício, permanecendo boa parte em estoque, havendo, inclusive, compras de bens do ativo imobilizado, que permanecem na empresa, de modo que, não havendo saídas, não se configura o aspecto temporal do fato gerador de ICMS.

No que concerne a esse argumento, conforme disse acima, a acusação fiscal está lastreada numa presunção legal, sendo que esta presunção decorre de uma situação fática, ou seja, a existência de saldos credores de Caixa, sendo irrelevante, no caso, a existência de mercadorias em estoque ou a destinação dada aos bens adquiridos.

Quanto à questão suscitada pela defesa de que o roteiro de auditoria de Caixa seria inadequado porque a empresa realiza operações com mercadorias do regime de substituição tributária, constato que o autuado não trouxe nenhuma comprovação a esse respeito.

A defesa reclama que não foram respeitados os princípios que orientam o tratamento a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte. Questiona a aplicação da alíquota de 17%, alegando ser empresa de pequeno porte, cujo imposto é calculado por outros critérios.

A omissão de saídas apurada através de saldo credor de caixa, enquadra-se no artigo 408-L, do RICMS/97, que estabelece que *perderá o direito a adoção do tratamento tributário previsto no*

*regime simplificado de apuração do ICMS (Simbahia) a empresa que incorrer na prática de infrações de que tratam o inciso IV e a alínea “c” do inciso V do art. 915, a critério do Inspetor Fazendário.*

Assim, como a infração apontada no presente Auto de Infração, constatada nos exercícios de 2002 e 2003, enquadra-se no dispositivo regulamentar acima referido, o imposto foi corretamente apurado com base nos critérios adotados pelo regime normal de apuração, obedecendo, entretanto, as condições estabelecidas através da Lei nº 8.534/02, de 13/12/02, que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98.

Por essa nova redação, o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos, e os créditos fiscais devem ser apurados utilizando-se o percentual de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do artigo 19 da citada Lei).

Noto que o autuante procedeu a devida retificação, tendo apresentado novo demonstrativo de débito concedendo o crédito de 8%, na forma acima referida, reduzindo o valor do ICMS originalmente exigido no Auto de Infração de R\$97.898,72 para R\$51.828,95, conforme demonstrativo abaixo:

Exercício de 2002

Data Ocorrência	ICMS devido	Crédito de 8%	ICMS a recolher
31/01/2002	2.349,58	1.105,68	1.243,90
28/02/2002	1.555,24	731,88	823,36
31/03/2002	1.836,23	864,11	972,12
30/04/2002	6.813,74	3.206,47	3.607,27
31/05/2002	5.329,53	2.508,01	2.821,52
30/06/2002	4.619,21	2.173,75	2.445,46
31/07/2002	4.449,76	2.094,00	2.355,76
31/08/2002	5.580,25	2.626,00	2.954,25
30/09/2002	6.819,49	3.209,17	3.610,32
30/10/2002	7.548,23	3.552,11	3.996,12
30/11/2002	3.000,18	1.411,85	1.588,33
31/12/2002	7.048,82	3.317,09	3.731,73
<b>Total</b>			<b>30.150,14</b>

Exercício de 2003

Data da Ocorrência	ICMS devido	Crédito de 8%	ICMS a recolher
31/01/2003	1.822,99	857,88	965,11
28/02/2003	1.469,75	691,65	778,10
31/03/2003	7.043,19	3.314,44	3.728,75
30/04/2003	5.548,01	2.610,83	2.937,18
31/05/2003	5.131,37	2.414,76	2.716,61
30/06/2003	3.357,76	1.580,12	1.777,64
31/07/2003	1.440,20	677,74	762,46
31/08/2003	608,71	286,45	322,26
30/09/2003	2.517,11	1.184,52	1.332,59
31/10/2003	3.192,89	1.502,54	1.690,35
30/11/2003	3.697,52	1.740,01	1.957,51
31/12/2003	5.119,36	2.409,11	2.710,25
<b>TOTAL</b>			<b>21.678,81</b>

Diante do exposto, considerando que restou comprovada a existência de saldos credores nos exercícios de 2002 e 2003, a autuação é totalmente subsistente.

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 nº **232185.0009/04-1**, lavrado contra **SD MADEIREIRA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$51.828,95**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2006.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR