

A. I. Nº - 206898.0174/07-4  
AUTUADO - SERTÃO FERRO LTDA.  
AUTUANTE - LAURO DOS SANTOS NUNES  
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ  
INTERNET - 21. 08. 2008

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0272-01/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA "CAIXA". SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. São insubstinentes os elementos com os quais o contribuinte pretende provar a origem do suprimento de Caixa. De acordo com a legislação, havendo suprimento de Caixa de origem não comprovada, presume-se a existência de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que ingressos de valores na contabilidade nessas condições são tidos como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas. Essa presunção é prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Infração não elidida. 2. CONTA "CAIXA". SALDO CREDOR. 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 saldo credor de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubstância da presunção. Infração não elidida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Acusação fiscal não elidida. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2007, reclama ICMS no valor de R\$ 237.231,89, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, no exercício de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 65.316,14, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a junho, agosto, setembro e dezembro de 2003, janeiro, abril a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 160.984,65, acrescido da multa de 70%;
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para comercialização, nos

meses de abril, maio, julho, setembro a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.931,10, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 508 a 515, afirmando que o autuante montou uma composição extra contábil com base nos pagamentos das entradas e receitas de saídas num comparativo entre o livro Registro de Saídas e o livro Registro de Entradas, entendendo ser devido o ICMS sobre a diferença encontrada como omissão de saídas de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa ou insuficiência de caixa.

Sustenta que o método utilizado pelo autuante é incoerente, arbitrário e ilegal, não devendo produzir o pretendido efeito legal, por se constituir num mecanismo de arbitramento da base de cálculo não previsto no regulamento do ICMS.

Acrescenta que o excesso de pagamentos em relação aos recursos disponíveis implica no estouro de caixa, saldo credor da conta, insuficiência de caixa e prejuízo no exercício contábil, e que uma das maiores falhas da autuação é não verificar o LALU livro que determina se a empresa teve prejuízo ou lucro como determina a legislação federal.

Diz que no item primeiro da infração 01 do exercício de 2002, o autuante faz o seguinte demonstrativo:

|                                  |                      |
|----------------------------------|----------------------|
| Passivo p/exercício seguinte (-) | R\$ 99.426,07        |
| Compras do exercício.....        | R\$ 1.260.133,77     |
| Água, luz e telefone.....        | R\$ 2.366,27         |
| Fretes e carretos.....           | R\$ 2.454,85         |
| Impostos e Taxas.....            | R\$ 50.689,97        |
| Outras despesas.....             | R\$ 2.219,63         |
| <b>Totais das despesas.....</b>  | <b>R\$ 57.730,72</b> |
|                                  | R\$ 1.245.344,90     |

Diz que efetuou compras no valor de R\$ 1.260.133,77, pagou ICMS no valor de R\$ 50.689,97, salientando que em todas as compras efetuadas fora do Estado efetuou o recolhimento antecipado do imposto, sendo que, o autuante exigiu também 17% dos mesmos R\$ 50.689,97, já pago antecipadamente. Questiona: *“Será correto efetuar o pagamento do imposto antecipado e que antes de você vender a própria mercadoria, o referido fiscal cobrou deste mesmo montante 17% acima deste montante alegando ser de estouro de caixa.”*

RECEITAS:

|  |                         |
|--|-------------------------|
| Receitas de vendas.....                  | R\$ 904.632,30          |
| Saldo de Caixa p/exerc. seguinte (-).... | R\$ 43.500,00           |
| Soma das receitas.....                   | R\$ 869.132,30          |
| Suprimento de caixa (omissão de receita) | R\$.384.212,60          |
| <b>Total das receitas.....</b>           | <b>R\$.1.245.344,90</b> |
| Imposto alíquota de 17%.....             | R\$ 65.316,14           |
| Imposto a pagar.....                     | R\$ 65.316,14           |

Afirma que o autuante não observou se na contabilidade de 2001 teve saldo de caixa, tecendo comentário sobre a existência da empresa ao longo de 25 anos e a sua regularidade escritural. Aduz que o agente do Fisco não realizou levantamento de estoque, bem como não observou o aumento de capital da empresa no valor de R\$ 100.000,00, e os saldos existentes do lucro acumulado.

Referindo-se à infração 02, registra que a empresa possui contabilidade normal com todos os livros e que nos exercícios de 2002, 2003 e 2004 deu prejuízos, que foram compensados no exercício de

2005, quando houve um saldo na sua conta Caixa de R\$ 278.000,00 e no exercício de 2006 quando o saldo foi de R\$ 398.000,00. Cita os Acórdãos nºs CJF 2170-12/01, CJF 0894/01 e CJF 0395/11-02, sendo que, este último reproduz parcialmente, para reforçar as suas alegações.

Continuando diz que descabe a exigência contida no Auto de Infração, por ser ilegítima a exigência de tributo antes da superveniência do fato gerador, fator temporal que dá inicio à obrigação tributária. Cita posição doutrinária de Geraldo Ataliba e F. Barreto nesse sentido.

Quanto à infração 03, afirma que o autuante não verificou a contabilidade da empresa ou o livro Registro de Entradas, para confrontar se as mesmas não foram registradas nos meses subseqüentes. Diz que todas as notas que relaciona foram registradas nos meses de fevereiro de 2005, conforme cópia reprográfica do livro Registro de Entradas, sendo as notas fiscais referentes à 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004 e 31/12/2004.

Tece comentário sobre a existência do “fumus boni júris”, bem como sobre o princípio da legalidade.

Finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração ou, existindo dúvida, que seja realizada revisão fiscal por outro Auditor Fiscal.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1396 a 1398, na qual afirma que o autuado limita-se a tecer comentário de modo geral, sem apresentar qualquer documento ou demonstrativo á titulo de prova, salvo cópias reprográficas de documentos anexados aleatoriamente ao processo.

Registra que os transtornos causados pelo contribuinte não foram poucos, pois este foi intimado por nove vezes, e mesmo assim não apresentou a sua escrita contábil do exercício de 2002, para desenvolvimento dos trabalhos, conforme fls. 08 a 16 dos autos.

Assevera que o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância às disposições do artigo 28 do RPAF/99, sendo concedido ao contribuinte o prazo de 30 dias para apresentação de defesa, bem como foram devolvidos todos os livros e documentos fiscais arrecadados, conforme termos do Auto de Infração e documento à fl. 17.

Quanto às alegações defensivas referentes à infração 01, afirma que muito embora tenha sido solicitada ao contribuinte por várias vezes a escrita contábil referente ao exercício de 2002, este não apresentou o que implicou na composição da conta “Caixa”, através dos documentos entregues, ou seja: notas fiscais de compras; notas fiscais de vendas; livros de escrituração fiscal e demais despesas apresentadas, conforme documentos às fls. 47 a 84. Registra que a sua pretensão era de fazer levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2002, contudo, não foi possível, em virtude das referências e especificações das mercadorias saídas, não foram efetuadas corretamente, em conformidade com as entradas.

Quanto à infração 02, sustenta que ficou comprovada a existência de saldo credor nos exercícios de 2003 e 2004, conforme documentos às fls. 85 a 120. Diz que o livro Caixa nº 001 apresentado pelo contribuinte encontra-se com saldo “CREDOR” no exercício de 2003, no valor de R\$ 247.998,38, conforme documentos às fls. 295 a 320, e o livro Caixa nº. 002, no exercício de 2004, saldo “CREDOR” de R\$ 494.556,39, conforme documentos às fls. 321 a 344. Salienta que os números não mentem, pois os próprios caixas escriturados pelo contribuinte se encontram com saldos credores, que caracterizam “estouro de caixa”. Ressalta que simplesmente fez as devidas correções, registrando os respectivos pagamentos nas datas de vencimentos, fatos estes que o autuado não levou em consideração em seus registros, lançando as notas fiscais pelo valor total das compras a prazo. Esclarece que o lançamento registrado no livro Diário, à página 02, documento acostado aos autos à fl. 346, no valor de R\$ 40.000,00, em 01/01/2003, como Capital referente a abertura da empresa foi estornado, por se tratar de lançamento indevido, haja vista que a empresa foi fundada em 28/06/1990, conforme documento à fl. 22 dos autos.

Com relação à infração 03, diz que se refere a notas fiscais não apresentadas pelo contribuinte que foram solicitadas junto ao sistema CFAMT, e que muito embora o autuado alegue ter efetuado os

registros em fevereiro de 2005, o que está sendo exigido é o imposto devido, não apresentando o recolhimento em momento algum, documentos às fls. 121 a 137.

Nas considerações finais, contesta a alegação defensiva de que não considerou o saldo inicial de Caixa para o exercício de 2002, afirmando que em nenhum momento foi apresentado documento que justificasse qualquer valor inicial. Quanto à alegação de que houve aumento de capital de R\$ 100.000,00, diz que referido valor não consta na própria escrita contábil do autuado. Esclarece que o capital que se encontra registrado em seu balanço é de R\$ 40.000,00, no exercício de 2003, fls. 22 e 370. Contesta também a alegação de que as mercadorias adquiridas estão no regime de substituição tributária, pois, conforme documentos às fls. 51 a 84 e 123 a 136, e pelas próprias relações de DARES às fls. 18 a 20, se trata de mercadorias tributadas normalmente.

Acrescenta que no balanço apresentado no livro Diário de 2003, o saldo de Caixa encontra-se negativo em R\$ 327.998,38, e lucros do exercício de R\$ 1.116.150,33, conforme documentos às fls. 369/370. Já no livro Diário de 2004, não foi apresentado o Balanço obrigatório como exige a legislação específica, conforme documentos às fls. 373 a 396.

Conclui mantendo integralmente o Auto de Infração.

## VOTO

A princípio, com relação à realização de diligência, não vislumbro necessidade ou indispesabilidade de sua realização para solução da lide, haja vista que os documentos que compõem o presente processo, são suficientes para dirimir as dúvidas porventura existentes. Indefiro, portanto, o pedido de realização de diligência, com fulcro no artigo 147, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No respeitante à infração 01, não procede a alegação defensiva de que tivesse havido arbitramento da base de cálculo, haja vista que neste caso o imposto está sendo exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo obteve recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais recursos, efetuou as aquisições das mercadorias não contabilizadas. Trata-se de presunção relativa, prevista no § 4º do artigo 4º, da Lei 7.014/96, alterado pela Lei nº 8.542/02, conforme transcrito abaixo:

“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.”*

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais suprimentos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, cabendo ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

Noto que na peça de defesa o autuado alega não ter o autuante observado na contabilidade de 2001 o saldo de Caixa, bem como o aumento de capital da empresa no valor de R\$ 100.000,00.

Verifico, também, que o autuante alega que intimou o contribuinte por várias vezes a apresentar a escrita contábil referente ao exercício de 2002, contudo, este não apresentou o que implicou na composição da conta “Caixa”, através dos documentos entregues, ou seja: notas fiscais de compras; notas fiscais de vendas; livros de escrituração fiscal e demais despesas apresentadas, conforme documentos às fls. 47 a 84. Quanto à alegação de que houve aumento de capital de R\$ 100.000,00, diz que referido valor não consta na própria escrita contábil do autuado.

Da análise das peças que compõem o presente processo, constato assistir razão ao autuante, haja vista que os documentos acostados aos autos permitem identificar a veracidade da acusação fiscal.

Na realidade, apesar de ter sido intimado em 09 (nove) oportunidades, conforme intimações às fls. 08 a 16, o contribuinte não atendeu as referidas intimações. Também constato que o alegado aumento de capital no valor de R\$ 100.000,00, não se encontra registrado na escrita contábil do autuado.

Ademais, vejo que o autuado limitou-se a tecer comentário de forma genérica, sem apresentar qualquer documento ou demonstrativo a título de prova, à exceção de cópias reprográficas de documentos anexados ao processo, sem estabelecer qualquer identificação ou vinculação com a acusação fiscal, inclusive, sem apresentar qualquer demonstrativo.

Nos termos do artigo 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*”, e “*a recusa de qualquer parte em comprovar fatos alegados com elemento probatório que disponha importa em presunção de veracidade da parte contrária*”, conforme artigo 142 do RPAF/99. Assim, este da autuação é integralmente subsistente.

No respeitante à infração 02 - que trata da falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa -, o imposto está sendo exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo obteve recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais recursos, efetuou as aquisições das mercadorias não contabilizadas. Trata-se de presunção relativa, prevista no § 4º do artigo 4º, da Lei 7.014/96, alterado pela Lei nº 8.542/02, conforme transcrito acima.

Sob o aspecto contábil, a conta Caixa por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor surge como 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.

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

Constatou assistir razão ao autuante quando sustenta que restou comprovada a existência de saldo credor nos exercícios de 2003 e 2004, conforme documentos às fls. 85 a 120.

Noto que o livro Caixa nº 001 apresentado pelo contribuinte encontra-se com saldo “CREDOR” no exercício de 2003, no valor de R\$ 247.998,38, conforme documentos às fls. 295 a 320, e o livro Caixa nº. 002, no exercício de 2004, saldo “CREDOR” de R\$ 494.556,39, conforme documentos às fls. 321 a 344.

Portanto, a escrituração feita pelo próprio contribuinte dos livros Caixas, aponta saldos credores.

Vejo que o autuante efetuou as devidas correções, registrando os respectivos pagamentos nas datas de vencimentos, bem como desconsiderou corretamente o lançamento registrado no livro Diário, à página 02, documento acostado aos autos à fl. 346, no valor de R\$ 40.000,00, em 01/01/2003, como Capital referente a abertura da empresa, por se tratar de lançamento indevido, haja vista que a empresa foi fundada em 28/06/1990, conforme documento à fl. 22 dos autos.

Assim, este item da autuação é integralmente subsistente.

Quanto à infração 03 - falta recolhimento do ICMS por antecipação parcial -, a exigência tem previsão no artigo 352-A, do RICMS/97, abaixo reproduzido:

“*Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de*

*apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”*

Noto que o autuado impugna a exigência fiscal alegando que as notas fiscais arroladas na autuação foram registradas no mês de fevereiro de 2005, contudo, em momento algum se reporta ao não recolhimento apontado no Auto de Infração. Conforme a autuação, a exigência fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, não tendo o autuado apresentado comprovação do efetivo pagamento. Assim, considerando que a exigência fiscal está em conformidade com a legislação do ICMS aplicável à espécie, este item da autuação é integralmente subsistente.

Diante do exposto, as infrações 01, 02 e 03 são integralmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206898.0174/07-4, lavrado contra **SERTÃO FERRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$237.231,89**, acrescido das multas de 70% sobre R\$226.300,79 e 60% sobre R\$10.931,10, previstas no artigo 42, incisos III, II “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR