

**PROCESSO** - A. I. N° 130076.005/06-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ANDRADE FERREIRA CONSTRUÇÃO LTDA. (CASA ANDRADE)  
**RECORRIDOS** - ANDRADE FERREIRA CONSTRUÇÃO LTDA. (CASA ANDRADE) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0347-03/06  
**ORIGEM** - INFRAZ SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 06/03/2009

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACORDÃO CJF N° 0011-12/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A existência no passivo de obrigações já pagas 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 somente em relação ao exercício de 2001. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS. FALTA DE EMISSÃO E LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL. APURAÇÃO MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS ESCRITAS FISCAL E CONTÁBIL. Infração nula. Modificada a Decisão recorrida. 3. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO A “CAIXA” DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não ficou caracterizada nos autos a existência do ilícito tributário. Infração insubstancial. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício, o segundo interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, considerando que o julgamento levado a efeito pela instância originária resultou em sucumbência para a Fazenda Pública, em que se enquadra no mencionado dispositivo regulamentar.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto no valor de R\$36.701,90, acrescido de multas, sendo objeto do Recurso Voluntário as infrações 1 e 2 e do Recurso de Ofício a infração 3, que abaixo transcrevo:

INFRAÇÃO 1: Omissão de saídas tributáveis apuradas através levantamento na Conta de Passivo – fornecedores – tendo esta apresentado divergências entre o saldo constante nos balanços respectivos e o apurado em relação as duplicatas apresentadas, caracterizando passivo fictício e/ou inexistente, indicando pagamentos de obrigações, com receitas de vendas omitidas;

INFRAÇÃO 2: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através do não lançamento na escrita fiscal – livro registro de saídas – de valores a títulos de receita de vendas – lançados nos livros Razão/Diário e caixa;

INFRAÇÃO 3: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de levantamento na

conta caixa, tendo como causa, saldo inicial inexistente ou negativo e suprimento indevido.

A 3<sup>a</sup> JJF, ao analisar a impugnação interposta pelo autuado, manteve a infração 1, aduzindo, em apertada síntese, que o recorrente não apresentou provas suficientes para elidir a imputação fiscal, tendo em vista que o mesmo deveria trazer aos autos as duplicatas quitadas nos exercícios de 2001 a 2003 que constavam do saldo da conta fornecedores do seu balanço patrimonial correspondente aos valores exigidos nesta infração. Diz, ainda que os valores constantes na planilha apresentada pelo sujeito passivo (fl. 373), não coincide com aqueles indicados no saldo do balanço patrimonial em todos os exercícios fiscalizados.

Quanto à infração 2, assevera que não acata as alegações trazidas pelo recorrente, no que se refere ao reconhecimento da divergência entre a escrituração fiscal e contábil no valor de R\$74.146,64, por entender que o autuado não apresentou provas da sua argüição de que se tratava de mercadorias com fase de tributação encerradas, como por exemplo, notas fiscais de venda.

No que concerne a infração 3, julgou a mesma insubstancial, alegando o que segue:

*“verifico que os valores exigidos na infração 02, devem ser incluídos como ingresso de Recursos, tendo em vista que se assim não fosse, estaria se caracterizando um bis-in-idem, pois são relativos ao mesmo período apurado pelo autuante. Também não acato as alegações do autuante quanto à exclusão do saldo inicial do caixa relativo ao exercício de 2001, em face do Auto de Infração nº 2069160009/02-0, indicar a existência de saldo credor em 31.12.1999. Entendo que para se exigir imposto a título de suprimento da caixa de origem não comprovada no exercício fiscalizado e proceder às exclusões que o autuante considerou devida, necessariamente deveria ter sido realizada Auditoria da Conta Caixa em todo o exercício de 2000, que não foi efetivada pelo autuante. Refazendo a referida conta, considerando as inclusões e o saldo inicial constante do caixa à folha 342, no valor de R\$ 29.517,29, constatamos a inexistência de saldo credor, no exercício de 2001, sendo, portanto, improcedente a acusação fiscal relativa a este item”*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância administrativa, o autuado ingressou com o Recurso Voluntário visando reformar o Acórdão no tocante às infração 1 e 2 aduzindo, para tanto que:

No que concerne à infração 1, diz que os números lançados no auto estão sempre maiores que os números escriturados no razão analítico, motivo pelo qual os valores apurados pelo fisco só poderiam apresentar valores a maior, o que lhe leva a afirmar que o Fisco não deu a devida importância as razões trazidas na sua defesa. Diz que o razão analítico dos fornecedores nos períodos de 2000 a 2003 apresentam dentro do próprio exercício ou no exercício seguinte saldos zerados, sendo que esta situação só acontece mediante a quitação de todas as duplicatas, caso contrário apresentaria saldo credores ano após ano e o saldo contábil apresentado pelo autuante não corresponde com a sua realidade contábil. Lista por amostragem as duplicatas dos fornecedores MERKEL IND. METALURGICA LTDA, no qual a lista do autuante consta o saldo em aberto no valor de R\$20.408,94, quando na verdade não possui saldo em aberto, conforme planilha de fls. 578. Aduz que o seu livro razão analítico apresenta todos os fornecedores zerados, situação que aponta a inexistência de passivo de obrigações pagas e não escrituradas, e que os referidos pagamentos foram efetuados nos respectivos vencimentos e escriturados na efetiva data de pagamento, sendo a afirmação fiscal imaginária. Para demonstrar as suas alegações, elabora uma planilha às fls. 574, referente às obrigações contraídas com a empresa AKZO NOVEL LTDA e anexa cópia das duplicatas pagas que serviram de referencial para os demonstrativos elaborados no seu Recurso Voluntário.

Quanto à infração 2, aduz que a mesma não merece subsistir, pois conforme a planilha elaborada pela 3<sup>a</sup> JJF, esta infração não se enquadraria como omissão de saídas já que tais valores estão escriturados, podendo, apenas, caracterizar uma multa formal por falta de apresentação de documentos.

Alega que a ASTEC, através do Parecer nº 05/2002, em caso análogo ao do presente feito, discordou deste tipo de autuação quando asseverou que *“convém ressaltar que o autuante exigiu imposto a título de suprimento de caixa de origem não comprovada, que tipifica um suporte de recurso ingresso no caixa”*. Assevera que o CONSEF possui jurisprudência favorável e inerente a

sua tese defensiva, e que no presente feito não houve estouro de caixa. Afirma que possuía um saldo de caixa em média de R\$58.827,98, não havendo motivos para efetuar lançamentos fictícios, visto que não precisava de aporte de recursos para quitar as suas obrigações. Aduz que a autuação se iniciou com o uso errôneo das premissas básicas do levantamento feito na autuação, e o critério utilizado não guardou qualquer sintonia com a realidade e com os meios técnicos hábeis para tal, distorcendo a verdade fática por não levar em consideração os documentos ora anexados.

Sustenta a tese de que se o fato gerador de mercadorias tributadas na fonte ocorre no momento da saída do produto pelo fornecedor, o autuado também não deve recolher ICMS sobre os valores mencionados na infração 2, uma vez que estes produtos como transcritos nos livros contábeis trata-se de mercadorias com antecipação tributária, e por já ter sido efetuado o pagamento do imposto no momento das entradas. Diz que a infração só poderia persistir se fosse contatado o ingresso de mercadorias sem a sua devida contabilização, o que incorreu no presente caso. Assevera que todas as suas operações de entradas e saídas de mercadorias foram operações lícitas, e que o equívoco e as inconsistências do Fisco ficam claras a partir dos fatos expostos acima, não podendo servir de base, diante da realidade e da documentação que se anexa, para as imputações embasadas em premissas equivocadas.

Ao final pugna pelo Provimento do seu Recurso Voluntário, para reformar a Decisão proferida em primeiro grau e julgar o Auto de Infração totalmente improcedente.

Instado a se manifestar nos autos, a PGE/PROFIS, emitiu Parecer de fls. 894/896, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e pela decretação da nulidade, *ex officio*, dos itens 2 e 3 do demonstrativo de débito da infração 1.

No que concerne ao item 1 da infração 1 do lançamento de ofício, assevera que o mesmo deve prevalecer. Aduz que os argumentos do autuado, no sentido de que os valores apresentados pelo autuante não coincidem com aqueles apontados no livro razão analítico dos fornecedores, uma vez que os valores devidos de ICMS não foram apurados com base no saldo em aberto de cada fornecedor, mas sim pelo cotejo entre o valor total constante do balanço patrimonial do exercício de 2000, com a soma das duplicatas pagas no exercício de 2001. Diz que o autuado para elidir a infração deveria comprovar que efetivamente pagou em 2001 todo o saldo em aberto da conta fornecedores do exercício de 2000, mediante apresentação de novas duplicatas não consideradas pelo autuante ou comprovar que, findo o exercício de 2001, tais duplicatas continuavam pendentes de pagamentos.

No tocante à documentação acostada pelo recorrente extrai as seguintes conclusões:

*“a) aqueles de fls. 597/709 configuraram títulos emitidos no exercício de 2003, e pagos no mesmo exercício, não coincidindo, portanto, com o objeto da autuação, que abrange títulos emitidos nos anos de 2000, 2001 e 2002, e pagos nos exercícios seguintes;*

*“b) os de fls. 732/318 configuraram títulos emitidos no exercício de 2000, e pagos no mesmo exercício, pelo que também não coincidem com o objeto da autuação, que se relaciona com o saldo da conta “fornecedores” indicado nos balanços patrimoniais, vale dizer, títulos quitados no exercício seguinte àquele em que emitidos.”*

Quanto aos itens 2 e 3 da infração 1, asseverou que os mesmos devem ser declarados nulos de ofício, isto porque, conforme se observa nos demonstrativos de fls. 115 e 235, percebe-se que a conta fornecedores apresentou saldo negativo nos exercícios de 2001 e 2002, ou seja, o valor total dos títulos pagos nos exercícios seguintes superou o saldo contido no balanço patrimonial dos exercícios anteriores, não podendo, destarte, se falar em passivo fictício, donde se conclui pela inadequação entre a possível infração cometida pelo contribuinte nesses exercícios e a descrição contida no Auto de Infração.

Referente à infração 2, aduz que o descompasso entre a escrituração contábil e fiscal do autuado, no valor de R\$74.146,64, no qual consta a escrituração das referidas mercadorias apenas no livro contábil de empresa. Quanto à alegação do contribuinte de que tais saídas foram tributadas sob o regime de antecipação tributária, diz que o mesmo não logrou em comprovar tais alegações.

## VOTO

A infração nº 3, objeto do Recurso de Ofício, acusa o recorrente de ter omitido a saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, no exercício de 2001.

Inicialmente é necessário se distinguir o que seja suprimento de caixa de origem não comprovada e saldo credor da conta caixa.

Em linhas gerais, suprimento de caixa (recursos lançados na escrita contábil com o intuito de simular receitas) não pode ser confundido, contabilmente, com saldo credor na conta “Caixa”. Suprimento de caixa deve ser identificado com objetividade, ser quantificado e indicado a data do seu lançamento. Após esta constatação, o contribuinte deve ser intimado para comprovar a origem do recurso, já que a auditoria que está sendo aplicada diz respeito a receitas e despesas da empresa e não somente de suas compras e vendas. Após tal providência, não sendo comprovada a origem do recurso, aí sim, estará provado o suprimento de caixa, mesmo que exista saldo na conta “Caixa” da empresa. Quanto ao saldo credor de caixa, a situação é distinta. Aqui o que se constata é saldo insuficiente na conta caixa da empresa para honrar suas despesas. Ou seja, a existência de “estouro de caixa”, excesso de pagamentos efetuados em relação aos recursos contabilmente disponíveis.

Para a apuração do imposto exigido, não por suprimento de caixa e sim pela constatação de saldo credor de caixa, o autuante entendeu que como houve uma autuação referente ao exercício de 1999 que foi apurada através de saldo credor de caixa, a empresa, automaticamente, não poderia ter saldo inicial de caixa em 1/1/2000, não importando em que dia e mês daquele ano foi apurado este saldo credor já que não houve esta verificação. Assim glosou este saldo final de 31/12/1999 e inicial de 1/1/2000 no valor de R\$63.911,81 (fl. 341), no início do exercício de 2001. Em seguida, somou a esta glosa os valores de R\$42.726,80 e R\$32.419,81 (fl. 326), que apurou como diferença entre os valores lançados no livro Registro de Saída e Diário da empresa no ano de 2001 (que, como já visto não pode subsistir na forma que foram apurados – infração 2), perfazendo um total de R\$138.058,42, conforme se verifica à fl. 326 dos autos. Este valor encontrado foi abatido do caixa da empresa no exercício de 2001. Apurou saldo credor na conta caixa e exigiu o imposto por suprimento de caixa de origem não comprovada.

Afora todos estes equívocos, não consta nos autos que o autuante intimou o contribuinte para apresentar esclarecimentos da existência de suprimento de caixa de origem não comprovada, deixando de demonstrar a acusação imputada ao sujeito passivo.

Os julgadores de Primeira Instância, acertadamente julgaram improcedente esta infração por considerar, que a referida exigência resultaria em *bis-in-idem* em relação à infração 2, isto porque os valores exigidos na infração 2, devem ser inseridos como ingresso de recurso, pois se referem ao mesmo período apurado pelo fiscal autuante.

Observo, ainda, que os julgadores de Primeira Instância ao perceber que o auditor fiscal não fez a auditoria de caixa em todo o exercício de 2000, refez a referida conta, considerando as inclusões e o saldo inicial constante o caixa, indicado à fl. 342, constatou a inexistência de saldo credor no exercício de 2001.

Por tudo que ora se expõe, mesmo que se admitisse, o que não é, de que suprimento e saldo credor de caixa têm a mesma natureza, o saldo credor encontra-se eivado de erros que o inquinam à nulidade, pois não ficou demonstrada, com clareza e precisão, a base de cálculo do imposto exigido.

Assim, estando acertada a Decisão proferida em Primeira Instância, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Passo agora ao exame do Recurso Voluntário. O art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 determina, entre

outras, como presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis sem pagamento do imposto sempre que a escrituração apresentar saldo credor de caixa, suprimento de caixa e manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, salvo se o contribuinte provar o contrário. Na situação, o ônus da prova em desconstituir a presunção é do sujeito passivo, sendo esta uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei.

Isto posto, a infração 1 da presente autuação trata da constatação, pela fiscalização do chamado passivo fictício, ou seja, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, significando dizer que a empresa efetuou pagamentos de duplicatas e não as contabilizou, fazendo com que os valores permanecessem como ainda pendentes.

O autuante para apurá-lo procedeu da seguinte maneira: fez um levantamento de todas as duplicadas apresentadas pelo contribuinte e que foram informadas como não pagas em cada exercício fiscalizado. Em seguida, com base nas contas “Fornecedor” dos balanços de 2001 e 2003, listou todos aqueles fornecedores, com as respectivas dívidas, que deveriam ser pagas no exercício seguinte. Em 2002 não utilizou a conta fornecedor do balanço e sim cada conta existente no livro Diário da empresa que discriminava cada fornecedor com sua respectiva dívida.(fls.190/234). Em seguida, comparou os valores apurados desta listagem de contas a pagar no exercício seguinte com a relação que fez com base nas duplicatas ditas não pagas pela empresa. Em 2001, apurou saldo positivo, ou seja, no balanço constava que existiam dívidas a maior do que as duplicatas apresentadas pela empresa. Nos exercícios de 2002 e 2003, as contas “Fornecedor” dos balanços apresentaram valores negativos, ou seja, menor do que a empresa havia contabilizado no seu balanço.

Diante do conceito do que seja o chamado passivo fictício, acima explicitado, e da auditoria que realizou o fiscal autuante, somente resta provada a existência deste passivo no ano de 2001. Em 2002 e 2003 não foi detectada a manutenção, no passivo, de dívidas já pagas e/ou inexistentes. Ao contrário, o que se constatou foi que no balanço e na conta Fornecedor da empresa não foram contabilizadas dívidas que deveriam ser pagas no exercício seguinte e não passivo fictício. Esta situação poderia ensejar a aplicação de outra auditoria e não da que ora se discute.

Em assim sendo, mantendo a autuação referente ao exercício de 2001, não sendo possível mantê-la quanto aos exercícios de 2002 e 2003.

A infração 2 exige ICMS pela omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros próprios, no mês de janeiro de 2001.

O autuante ao analisar o livro Registro de Saídas da empresa (fl. 316) e seu livro Diário e Razão (fls. 318 e 310/321), verificou que em 5 de janeiro de 2001 o recorrente escriturou no Razão analítico o valor de R\$42.990,90 como vendas de mercadorias através da Nota Fiscal nº 4266. No dia 6/1/2001 o valor de R\$32.708,81 referente a venda através da Nota Fiscal nº 4269. Estes valores e documentos foram escriturados no livro Registro de Saídas com valores de R\$1.264,10 e R\$289,00, respectivamente. Sobre a diferença entre o valor lançado no livro Registro de Saída e aquele contabilizado no Diário e Razão, exigiu o imposto.

Esta infração não pode subsistir. Em primeiro lugar, o fiscal autuante indicou como dispositivo legal infringido o § 3º do art. 2º, do RICMS/97, ou seja, afirmou que a cobrança do imposto foi realizada por presunção. Não existe, no caso específico, presunção legal. Aqui houve, simplesmente, a exigência do imposto por uma diferença de lançamento entre a escrita fiscal e a escrita contábil. No caso, o fulcro da autuação indica uma situação fática e o dispositivo legal outra.

No mais, para que a autuação subsistisse, não como presunção, mas sim, como a exigência do imposto, como descrito, o fiscal autuante deveria ter buscado as provas necessárias e suficientes para caracterizá-la, como exemplo, ter verificado os lançamentos de estorno efetuados pelo

contribuinte nos respectivos livros fiscais e contábeis, conforme determina a norma tributária. Esta situação não foi feita.

Desta forma, como a atividade de fiscalização está vinculada à lei (art. 142, do CTN) ela tem que, necessariamente, estar baseada em provas do ilícito fiscal cometido, bem como na lei vinculada ao fato. No presente caso, o fulcro da autuação é um e o dispositivo legal dito infringido é outro, inclusive sem qualquer vínculo com a autuação. Além do mais, a ação fiscal deixou de demonstrar, de forma inequívoca, de que o fato verificado resultou em falta de recolhimento do imposto.

Assim, com base no art. 18, IV, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) voto pela nulidade da ação fiscal relativa a esta infração, uma vez que neste processo nem cabe pronunciamento a respeito das razões de defesa. Recomendo ao órgão competente que examine se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento, podendo o contribuinte, antes desta renovação, sanar alguma irregularidade porventura existente mediante denúncia espontânea. Assim, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

Em conclusão por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	D. Ocorência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Multa	Vlr. Débito-JJF	Vlr. Débito-CJF
1	3	31/01/2001	09/02/2001	17	7.452,85	70	0,00	0,00
2	3	28/02/2001	09/03/2001	17	5.065,84	70	0,00	0,00
3	3	30/04/2001	09/05/2001	17	5.415,99	70	0,00	0,00
4	3	31/08/2001	09/09/2001	17	1.891,89	70	0,00	0,00
5	1	01/01/2001	09/02/2001	17	900,03	70	900,03	900,03
6	1	01/01/2002	09/02/2002	17	2.319,72	70	2.319,72	0,00
7	1	01/01/2003	09/02/2003	17	1.050,65	70	1.050,65	0,00
8	2	31/01/2001	09/02/2001	17	12.604,93	70	12.604,93	0,00
TOTAL					36.701,90		16.875,33	900,03

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 130076.0005/06-5, lavrado contra ANDRADE FERREIRA CONSTRUÇÃO LTDA. (CASA ANDRADE), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$900,03, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS - RELATOR

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

**SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS**