

PROCESSO - A. I. Nº 232185.0042/05-7
RECORRENTE - IRMÃOS BARBOSA SANTOS LTDA. (BARBOSA SUPERMERCADO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0253-03/09
ORIGEM - INFAS BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 07/10/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0335-11/10

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na 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 na referida conta. Refeitos os cálculos, mediante diligência efetuada por preposto da ASTEC, o débito apurado ficou modificado, com agravamento em relação ao exercício de 2004. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0253-03/09), que concluiu pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no importe de R\$44.046,23, acrescido de multa de 70%, por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

A Decisão impugnada foi proferida nos seguintes termos, *in verbis*:

“Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, sendo o imposto exigido e sua base de cálculo, apurados de acordo com os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado alegou que constatou vício insanável no roteiro de auditoria empregado, entretanto, foram realizadas revisões fiscais, sendo a última, efetuada por preposto da ASTEC, tendo sido apurado o valor do imposto devido, e o autuado foi intimado do PARECER ASTEC Nº 0015/2009, conforme intimação à fl. 3789 do presente PAF.

Assim, observo que não foi constatado cerceamento do direito de defesa, e não estão presentes os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através saldo credor na conta “caixa”, nos exercícios de 2002 a 2004, conforme demonstrativos acostados aos autos.

O saldo credor na conta “caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, estando a irregularidade apurada embasada no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96.

Tendo em vista que o autuado alegou inconsistências no levantamento fiscal, conforme indicou nas razões de defesa, o autuante refez os cálculos e apresentou novo demonstrativo de débito. Entretanto, os novos cálculos não foram acatados pelo contribuinte que alegou que os equívocos foram indicados na impugnação inicial, como exemplos, devido à exigüidade do tempo para apresentação da defesa, e da complexidade da matéria.

*Considerando a existência de controvérsia e a necessidade de exame d
autuado, o presente processo foi convertido em diligência, em duas oportu
tendo sido informado pelo diligente da ASTEC que realizou as necessárias c*

excluindo-se lançamentos em duplicidade, incluindo valores não lançados e aplicando a proporcionalidade. Assim, tomando por base as planilhas apresentadas pelo autuado às fls. 3752/3784, o diligente diz que calculou a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, conforme demonstrativo de fls. 3599/3657, efetuando nova apuração do débito, que originalmente era de R\$44.046,23, tendo sido alterado quando da informação fiscal para R\$78.617,88 (fls. 116/184), reduzido para R\$65.493,74, quando da diligência fiscal anterior (fl. 3571), e após a revisão efetuada nesta diligência o débito ficou reduzido para R\$45.049,89, conforme demonstrativo de débito à fl. 3587.

Considerando que se trata de contribuinte inscrito na condição de empresa de pequeno porte, enquadrado no SIMBAHIA, e sendo apurado o imposto exigido decorrente de saldo credor de caixa, a legislação prevê a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração. Neste caso, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei 7.357/98.

Na sustentação oral realizada pela defensora do autuado, na sessão de julgamento, foi alegado que as notas fiscais obtidas no CFAMT não foram carreadas aos autos, e que os valores das receitas declaradas na DME são superiores às despesas.

Quanto à primeira alegação, o autuante já tinha esclarecido na informação fiscal que em nenhum momento os papéis de trabalho fazem menção ao CFAMT, considerando que o levantamento fiscal foi efetuado a partir dos documentos apresentados pelo contribuinte, sendo utilizada a DME apenas em relação ao saldo inicial de caixa.

Observo que a auditoria da conta caixa tem por objetivo a verificação de regularidade nos lançamentos contábeis, envolve a conciliação de contas, ajustes e outras providências, sendo exigido o imposto com base no levantamento fiscal, considerando as receitas pelas vendas realizadas em confronto com as compras e pagamentos efetuados pelo estabelecimento. Neste tipo de auditoria é realizado o confronto dos Recursos obtidos pelo contribuinte com o volume dos Recursos aplicados, apurando-se os saldos financeiros reais em cada período. São realizados os confrontos entre os valores das receitas provenientes das vendas de mercadorias e outros recebimentos com os montantes relativos aos pagamentos pelas compras de mercadorias, recolhimentos de imposto e despesas realizadas, tudo de acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, ou seja, o volume dos Recursos obtidos em comparação com o volume dos Recursos aplicados evidencia o saldo financeiro real. Neste caso, não se pode considerar como prova de ingresso de Recursos o faturamento informado pelo contribuinte exclusivamente na DME, sem o respaldo da documentação comprobatória dos Recursos obtidos.

De acordo com o demonstrativo de débito elaborado pelo diligente à fl. 3587, foi apurado o débito total de R\$45.049,89, sendo R\$6.802,89 referentes ao exercício de 2002, R\$15.864,15 de 2003 e R\$22.382,85 para 2004, tendo ocorrido agravamento da infração quanto ao exercício de 2004, tendo em vista que o valor originalmente indicado no demonstrativo de débito foi de R\$10.789,87. Assim, mantendo os valores apurados pelo diligente nos exercícios de 2002 e 2003; o débito original de 2004, e represento à autoridade competente para exigir a diferença correspondente a 2004, no valor de R\$11.599,98.

Concluo pela subsistência parcial desta infração, acatando os valores apurados na revisão efetuada pela ASTEC, ficando alterado o imposto exigido para o valor total de R\$33.449,91, conforme demonstrativo de débito à fl. 3587, sendo R\$6.802,89 referentes ao exercício de 2002, R\$15.864,15 para 2003 e R\$10.782,87 correspondentes a 2004.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 3.811/3.824, sustentando que: **a)** inexiste saldo credor de caixa porque, de acordo com as DME's, a receita declarada pelo autuado foi maior do que as despesas realizadas; **b)** as mercadorias objeto desta infração foram lançadas nas DME's e, portanto, deram saída do estabelecimento com ICMS pago; **c)** o autuante, “*ao cometer tais irregularidades*”, praticou o ato administrativo com preterição do direito de defesa do contribuinte; **d)** os valores não declarados, indicados pelo autuante, foram obtidos mediante a inclusão de notas fiscais elencadas na listagem do CFAMT e este Conselho só vem admitindo a inclusão de tais dados quando são apresentadas as vias colhidas nos Postos Fiscais. Pede a exclusão dos valores relativos às notas do CFAMT que não estão nos autos; **e)** o roteiro de auditoria aplicado é inapropriado, tendo em vista que o estabelecimento autuado opera com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Discorre sobre matérias jurídicas e pugna, ao final, pelo Provin ofertado.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 3.834/3.836, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender, dentre outros argumentos, que o autuado não trouxe aos autos provas capazes de elidir a presunção relativa de omissão de saídas tributáveis.

VOTO

Ab initio, rejeita-se a preliminar de nulidade processual por cerceamento de defesa, atecnicamente suscitada pelo contribuinte, seja porque não foi indicado precisamente o ato ou o fato que dá lastro à arguição, muito menos o prejuízo dele decorrente, seja porque não se vislumbra, da análise do processo, qualquer mácula às garantias constitucionais invocadas.

No mérito, a presente autuação trata de presunção de omissão de saídas pela constatação de saldo credor de caixa, cabendo ao autuante o dever de demonstrar a ocorrência do chamado “estouro de caixa”, enquanto compete ao contribuinte demonstrar que o lançamento está incorreto, nos exatos termos da presunção legal contida no parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, com a redação conferida pela Lei nº 8.542/02, *in verbis*:

“§ 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”.

A presunção em comento, além de, como visto, contar com a previsão legal que o princípio da legalidade exige, revela-se inteiramente justificável, porquanto o saldo credor de caixa é signo de riqueza que, se apurado em empresa comercial ou industrial contribuinte do ICMS, permite concluir pela realização de operações de saída de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

Como se vê, compete ao contribuinte a prova em sentido contrário, ou seja, deve demonstrar que não existe saldo credor de caixa, de modo a se afastar a presunção legal de que o numerário decorreu de operações tributáveis que foram feitas à revelia do Fisco. Nas circunstâncias, inteiramente descabida a pretensão do recorrente de impor ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador, tendo em vista a previsão legal que transferiu o dever de provar para o contribuinte.

No caso dos autos, o Fisco desincumbiu-se validamente do ônus que a Lei lhe impôs, trazendo aos autos os documentos comprobatórios do saldo credor de caixa, consoante se observa dos demonstrativos de fls. 12/55, elaborados de acordo com as informações econômico-fiscais do sujeito passivo.

O recorrente, de seu lado, como bem pontuou a PGE/PROFIS, não trouxe aos autos qualquer prova que pudesse desestabilizar o lançamento de ofício, muito menos formulou alegações capazes de infirmar as conclusões a que chegou a Junta de Julgamento Fiscal. Ao revés, seus argumentos recursais estão totalmente dissociados do caso concreto e, como se verá a seguir, não podem ser aceitos por esta Câmara de Julgamento Fiscal:

- I. Os dados lançados nas DME's só foram utilizados pelo autuante para a fixação do saldo inicial do caixa. Logo, os montantes declarados são totalmente irrelevantes para a auditoria de caixa, que analisa o ingresso e a saída de numerários na conta caixa do contribuinte, e não as operações mercantis de entrada e de saída de mercadorias;
- II. Foi devidamente esclarecido pelo autuante que, no levantamento que deu origem ao Auto de Infração em análise, não foram utilizadas notas fiscais colhidas do CFAMT, logo, toda e qualquer argumentação nesse sentido revela-se impertinente;
- III. Não encontra respaldo legal a afirmação de que o roteiro de cobrança do imposto devido por presunção, não se aplica ao

operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Na verdade, segundo a Instrução Normativa nº 56/2007, desta SEFAZ, somente afasta a utilização do roteiro de fiscalização relativo às presunções do §4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, se as operações realizadas habitualmente pelo contribuinte forem **integralmente** isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, *ex vi* do item 2, da referida Instrução, *in verbis*:

“2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

In casu, como o recorrente não opera exclusivamente com mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, agiu corretamente o preposto fiscal ao aplicar o roteiro de fiscalização da presunção legal de omissão de saídas, tendo a ASTEC reduzido a base de cálculo de forma a espelhar a proporcionalidade das operações realizadas, como resultado da diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, *ex vi* do disposto no item 1, da mesma Instrução Normativa nº 56/2007:

“1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão”.

Por derradeiro, verifica-se a existência de equívoco material na conclusão do voto exarado pela Junta de Julgamento Fiscal, pois, apesar de ter reduzido o valor inicialmente lançado para R\$33.449,91, mediante a aplicação dos critérios de proporcionalidade previstos na Instrução Normativa nº 56/07, concluiu pela procedência do Auto de Infração. Assim, louvando-me no §3º, do art. 164, do RPAF, promovo a correção do equívoco material nesta oportunidade, para constar da conclusão da Decisão de primeira instância que o Auto de Infração foi julgado “PROCEDENTE EM PARTE”.

Ante o exposto, na esteira do opinativo da PGE/PROFIS, voto pela rejeição da preliminar suscitada e, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, corrigindo, de ofício, o erro material existente no acórdão de primeira instância, para na sua resolução constar que o presente Auto de Infração foi julgado “PROCEDENTE EM PARTE”.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0042/05-7, lavrado contra **IRMÃOS BARBOSA SANTOS LTDA. (BARBOSA SUPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.449,91**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2010.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS