

**PROCESSO** - A. I. N° 232185.0009/04-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SD MADEIREIRA LTDA.  
**RECORRIDOS** - SD MADEIREIRA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0157-01/07  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 28/07/2011

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF N° 0206-12/11**

**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, mediante diligência da ASTEC. Modificada a Decisão recorrida. Acusação parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, respectivamente, em relação à Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgaram pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/04, que 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. Conclui esta defesa pedindo 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.

O contribuinte, às fls.85/115, se manifestou, reiterando a defesa inicial e contestando ainda outros aspectos. À fl. 118, o autuante asseverou que realmente 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 silente.

O presente PAF foi encaminhado à 1ª JJF, que converteu o processo em diligência, de modo 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. 555/558, 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). Observou, ainda, que a defesa não provou qualquer outro ingresso de numerário que cobrisse os saldos credores apontados na autuação.

Com relação à aplicação da alíquota de 17%, refutou 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.

Por fim, conclui pela procedência em parte do Auto de Infração.

Após retorno da diligência contendo a informação fiscal prestada pelo autuante, o processo retornou à 1ª JFJ que emitiu a seguinte Decisão abaixo transcrita:

*(....) Inicialmente, rejeito a nulidade arguida 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*

<i>Data Ocorrência</i>	<i>ICMS devido</i>	<i>Crédito de 8%</i>	<i>ICMS a recolher</i>
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*

<i>Data da Ocorrência</i>	<i>ICMS devido</i>	<i>Crédito de 8%</i>	<i>ICMS a recolher</i>
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.*

*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”.*

O sujeito passivo, inconformado com esta Decisão, interpôs Recurso Voluntário para impugná-la. Inicia sua peça recursal arguindo que “(..) *seja julgado nulo a ação fiscal, ou se assim não entender o Egrégio Órgão Julgador, requer que seja julgada improcedente (...)*”

Arguiu o que preceitua o art. 112 do CTN, para que seja observado o princípio de *in dubio pro contribuinte*.

Argumenta que na autuação há a ocorrência da BITRIBUTAÇÃO, na medida em que as notas fiscais de entradas (fls. 119/547) de substituição tributária relativa ao período do lançamento de ofício, envolvendo mercadorias como telha, cimento, blocos, etc., contêm em si um crasso equívoco na cobrança de ICMS sobre mercadorias declaradamente já tributadas quando das suas remessas. Segundo o recorrente é cediço que tais mercadorias constam da relação daquelas que estavam sujeitas à tributação por antecipação tributária, por força dos respectivos convênios.

Para o recorrente, não consta na legislação tributária aplicável ao caso, qualquer menção a nova tributação de ICMS quando se trata de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Estaria assim o lançamento fiscal incorrendo em bitributação. Traz na sua peça alguns Acórdãos de JJF do CONSEF relativos à matéria em voga (fls. 582/583). No bojo de sua argumentação traz algumas considerações hipotéticas para demonstrar a bitributação.

Por fim, tal fato macula com o “(..)*vício de nulidade o Auto de Infração, razão pela qual pugna-se pela sua total NULIDADE e se assim não entender este egrégio órgão julgador, decida pela procedência parcial aplicando a multa formal por descumprimento de obrigação acessória, em razão do autuado não ter registrado no livro caixa os pagamento relativos à mercadorias que já tiveram o imposto retido na fonte(..)*”.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em pauta suplementar, resolveu converter o PAF em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 596), com base no Parecer opinativo da PGE/PROFIS (fl.594), que, após análise dos autos, sugeriu que tal processo fosse convertido em diligência para que fiscal estranho ao feito apurasse a proporcionalidade das operações comerciais praticadas pela empresa. Assim sendo, alinhada com este entendimento solicitou que a ASTEC apurasse, à luz da Instrução Normativa 56/2007 (IN 56/2007), qual o real percentual destas mercadorias em relação ao montante total das operações realizadas pelo recorrente.

De acordo com o Parecer ASTEC 131/2010, nos termos constantes às fls. 599/605, o Auditor Diligente concluiu seu Parecer, com base na Instrução Normativa 56/2007, estabelecendo quais os percentuais das mercadorias seriam tributadas, isentas, não tributadas ou tributadas por antecipação, elaborando novo demonstrativo de débito a partir daquele da lavra do autuante (fls. 559/560). Neste Parecer, com base na aplicação do percentual devido de proporcionalidade, de acordo com a IN 56/2007, o valor efetivo do débito é de R\$ 51.442,96. Tal demonstrativo de débito está consignado à fl. 601 dos autos.

Cientificados do resultado da diligência, autuado e autuante não se manifestaram.

O processo foi encaminhado à PGE/PROFIS para seu Parecer conclusivo. A nobre PGE/PROFIS se alinha com o entendimento da ASTEC no sentido de reduzir o valor da Decisão de 1º grau, retificando o valor da autuação para o montante demonstrado pela ASTEC, concluindo pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário. Tal Parecer é corroborado pelo DESPACHO da procuradora assistente da PGE/PROFIS, conforme se constata à fl. 621 dos autos.

Em seguida, o PAF foi redistribuído para julgamento da 2ª CJF.

## VOTO

No que tange ao Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF, entendo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida, que reduziu o valor original da infração de R\$97.898,72 para R\$51.828,95, com base no novo demonstrativo elaborado, contendo os efetivos saldos credores nos exercícios de 2002 e 2003.

Deve-se salientar que o ICMS apurado no lançamento de ofício teve como fulcro os critérios adotados pelo regime normal de apuração, devendo-se, contudo atentar para o que estabelece a Lei nº 8.534/02, de 13/12/02, que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98. Com base na nova redação deste diploma legal, o imposto deve ser cobrado 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, procedimento que não tinha sido obedecido na autuação.

Tal fato impeliu a 1ª JF a designar uma diligência encaminhada ao próprio autuante, de modo a de modo 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. Em resposta à diligência, o autuante em sua informação fiscal reconheceu 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 para o montante exarado na Decisão de 1º grau.

Por conseguinte, me alinho com a Decisão da 1ª JF em relação à desoneração do valor original da infração para o novo valor constante nos 2 demonstrativos, relativos aos anos de 2002 e 2003, já contidos no relatório acima, nos quais consta o crédito de 8% aplicado sobre o ICMS devido mensalmente em todo o período apurado. Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a Decisão recorrida.

No que se refere ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão de 1ª Instância, requerendo a nulidade, ou, em último caso seja deferida a improcedência da autuação com base na tese recursal que tem como fulcro à não observância contida na Decisão prolatada pela 1ª JF referente à aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, culminando, assim, com um vício fiscal, ou seja, a ocorrência da bitributação. Acerca destas alegações, vejo carecem de base legal, vez que no levantamento de Caixa se apurou saldos credores e, neste contexto, o imposto foi lançado por presunção legal de ocorrência de omissão de saídas tributáveis, em momento anterior, onde o levantamento abarca todos os recebimentos e pagamentos, portanto, não há cabimento se falar em bitributação como pretende o recorrente.

Como também entendo ser descabida a discussão sobre a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória como pretende o recorrente, já que o fulcro da autuação e a multa aplicada pela Decisão recorrida não se lastreia em tal tipo de obrigação, mas resulta de não recolhimento de ICMS nos períodos de 2002 e 2003, constatado pela existência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de Caixa, por tanto, a presunção foi aplicada pelo descumprimento da obrigação principal e está lastreada em expressa disposição legal.

Observo que por Decisão desta egrégia 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, foi realizada diligência para a ASTEC/CONSEF, de modo a se checar a questão da proporcionalidade, ou seja, por se tratar de presunção legal de omissão de saídas, faz-se mister atentar para que na apuração do ICMS se verifique a proporção entre as operações sujeitas ao ICMS normal e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária.

Com fulcro no minucioso trabalho da ASTEC/CONSEF, é de meridiana clareza que os demonstrativos consignados na Decisão da 1ª JF careciam de adequação ao que dispõe a Instrução Normativa nº 56/2007, prevalecendo, a meu ver, o novo demonstrativo de débito resultante da diligência realizada pela ASTEC, com base na aplicação do percentual de proporcionalidade constante à fl. 601 dos autos. Neste Parecer fica estabelecido como valor devido de ICMS, o montante de R\$ 51.442,92, relativo ao período de 31/12/2002 a 31/12/2003, o qual acolho.

Por conseguinte, alinhando-me com o Parecer da nobre PGE/PROFIS, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para alterar a Decisão recorrida.

## 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 **232185.0009/04-1**, lavrado contra **SD MADEIREIRA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$51.442,96**, 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, 13 de julho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS