

**A. I. Nº** - 298945.0002/12-8  
**AUTUADO** - MAGALY RAFAEL ALVES  
**AUTUANTE** - JOSERITA MARIA SOUSA BELITARDO DE CARVALHO  
**ORIGEM** - INFAZ SENHOR DO BONFIM  
**INTERNET** - 21.03.2013

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0030-02/13**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Saldo credor da 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. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/05/12, refere-se ao lançamento de ICMS no valor de R\$126.371,96, acrescido da multa de 100%, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa, de janeiro a dezembro de 2011.

Consta na descrição dos fatos que devidamente intimado o contribuinte não apresentou os livros contábeis, alguns comprovantes de despesas e algumas notas fiscais de entradas. O saldo inicial das disponibilidades foi considerado Zero, conforme Declaração Anual do Simples Nacional – DASN, no exercício 2011, e algumas notas fiscais de compras foram capturadas no sistema de notas fiscais eletrônicas da SEFAZ, sendo consideradas também para o cálculo da proporcionalidade.

O autuado apresentou defesa às fls. 181/184. Argui preliminarmente a nulidade por entender que a exigência fiscal não foi fundamentada. Transcreve os arts. 18 e 39 do RPAF/99. Diz ter havido cerceamento de defesa por que em momento algum da ação fiscal, foi intimada a autuada a fazer qualquer comprovação, a qualquer título. Transcreve a infração que lhe foi imputada e diz que a exigência fiscal é improcedente. Afirma que a multa aplicada no demonstrativo de débito é de 100%, no entanto, como se infere dos termos do próprio dispositivo alegado pelo autuante, a multa prevista para a suposta infração é de 70%. Transcreve o art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.

Aduz que a infração reclamada é improcedente, pois, não houve auditoria da conta Caixa como quer fazer crer a fiscalização, já que Caixa é uma conta de ativo e, como tal, jamais poderia ter sido apurado suposto *saldo credor de caixa* se a autuada não tem contabilidade montada, não dispõe de livros contábeis a exemplo de diário, razão, caixa. Sustenta que o procedimento fiscal não se referiu à auditoria da Conta Caixa e sim a um fluxo de caixa onde, com base em supostas entradas e saídas e notas fiscais de compras apresentadas pela própria autuante, segundo o que foi citado no auto de infração, simulando supostos saldos credores mensais, no exercício de 2011.

Assevera que o procedimento utilizado pela autuante está longe de ser uma auditoria da conta Caixa pela constatação de fatos que relaciona: I) não foram considerados os estoques (inicial e final) na simulação denominada fluxo de caixa; II) não foi apurado (através da Conta de Mercadorias) o lucro auferido no exercício; III) não houve confrontações com os saldos das demais contas de ativo (porque efetivamente, não foi desenvolvido qualquer roteiro contábil); IV) a Fiscal considerou todas as compras como sendo à vista, mesmo dizendo que foram à vista e à prazo; V) colocou no fluxo de caixa a conta (fornecedores); VI) não intimou a autuada, em qualquer momento da fiscalização, a comprovar a origem do suprimento de caixa.

Afirma que a rigor, suposto saldo credor de caixa não constitui fato gerador de nenhum imposto. Informa que como se observa nos documentos que anexa, não foram considerados no levantamento fiscal, os empréstimos bancários (capital de giro) junto ao Banco do Brasil no valor de R\$81.859,55, e no Banco Bradesco, no valor de R\$150.000,00, o que, por certo comprovariam a origem dos suprimentos à caixa.

Esclarece que apesar de ter sido qualificada no auto de infração como microempresa, trata-se na verdade, de empresa do regime normal de apuração. Entende que o procedimento fiscal adotado pela autuante, que preferiu realizar um trabalho mais fácil, os dados foram digitados em um programa de computador chamado *fluxo de caixa* simulando valores negativos, supostamente atribuídos como saldo credor de caixa, sem se preocupar se o contribuinte está sendo prejudicado, revelou-se totalmente equivocado, pois deveria ter sido desenvolvido outros procedimentos, normalmente adotados pela fiscalização para contribuinte deste porte.

Frisa que a suposta omissão de saídas tributáveis, apurada através de saldo credor é inexistente, primeiro porque a empresa não omitiu saídas, segundo porque incluiu na simulação compras à prazo como sendo à vista e terceiro porque não foi intimada a comprovar eventuais suprimentos.

Argumenta que no exercício anterior ao fiscalizado era microempresa e recolhia o ICMS antecipadamente. Com a mudança de regime teve os efetivos créditos, não sendo crível que seja devida a suposta omissão de saídas reclamada pelo autuante, e que entende ter ocasionado a bi-tributação.

Requer além da redução da multa aplicada de 100% para 70%, a exclusão das notas fiscais mencionadas e que sejam considerados os empréstimos (capital de giro), além de que sejam acolhidas as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa. Pede a improcedência da autuação.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 205/207, inicialmente descrevendo os argumentos aduzidos pela defesa. Diz que como pode ser provado à fl. 05, a impugnante foi regularmente intimada a apresentar os livros fiscais e o Caixa, além dos documentos que estivessem ali lançados e não o fez. Além disso, tomou ciência do auto de infração, portanto mostra-se descabida a alegação de cerceamento do seu direito de defesa. Sobre a multa afirma que foi corretamente aplicada nos termos do inciso III do art. 42 da Lei 7.014.

Descreve o procedimento realizado para levantar a conta Caixa do contribuinte, tendo em vista que não foi disponibilizada a documentação fiscal e contábil a que estava obrigado, quando da ação fiscal.

Rebate argumento da defesa de que houve simulação por parte da fiscalização sobre a existência de saldos credores, pois o procedimento fiscal teve por base documentos fiscal de entradas e saídas apresentadas pelo autuado e constante da base de dados dos sistemas da SEFAZ. Esclarece que de posse das notas fiscais de compra e vendas de mercadorias, das duplicatas e títulos, folhas de pagamento, contas de água e luz e outros documentos relativos às receitas e despesas realizou a apuração da movimentação financeira da empresa conforme planilhas às fls. 06 a 30.

Frisa que pode ser facilmente verificado que todos os lançamentos realizados tomaram por base documentação da autuada, conforme livro Registro de Saídas, fls.127 a 147, levantamento dos recebimentos de vendas, fls. 25/26, notas fiscais de compras escrituradas no livro Registro de Entradas, fls. 56 a 126, acrescido das notas fiscais eletrônicas, fls. 31/55 extraídas do sistema da SEFAZ, cujas cópias foram devidamente entregues ao autuado, que em nenhum momento contestou as aquisições das mercadorias relacionadas nas referidas notas.

Sobre a alegação de que não foram considerados os estoques (inicial e final) diz entender que o contribuinte estava a referir-se às disponibilidades. Afirma que como não foi apresentado o livro Caixa, considerou como saldo inicial de Caixa/Banco, zero, valor declarado pelo próprio autuado em sua DASN no exercício de 2010.

Sobre a alegação defensiva de que no levantamento do saldo credor do Caixa não foi apurado o lucro do exercício nem houve confrontações com os saldos das demais contas do ativo, observa que o procedimento adotado consistiu na busca da existência de recursos para fazer frente aos desembolsos efetuados pelo autuado, não cabendo, portanto apuração de lucro ou confrontação de outras contas do ativo para se apurar a movimentação financeira da empresa.

Relativamente à alegação de que foram consideradas todas as compras como realizadas a vista frisa que o autuado não conferiu com cuidado os demonstrativos que lhe foram entregues, pois levou em consideração este fato, citando como exemplo a nota fiscal 103951 de 14/01/2011, fl. 33, que tem vencimento dia 07/02/2011 e foi lançada na planilha fl. 30, como compra a prazo, ou seja, afirma ter considerado o lançamento das compras no correspondente vencimento. Ademais, diz não ter conseguido intuir o que o autuado quis dizer na defesa sobre a fiscalização ter incluído no fluxo de Caixa, a conta “fornecedores”. Reitera ter realizado a apuração do movimento financeiro da empresa no exercício 2011 confrontando ingressos com desembolsos, o que resultou em saldo credor em todos os meses do exercício fiscalizado.

Sobre os empréstimos bancários aduzidos pela defesa, afirma que a autuada reconhece, de modo cristalino, que as receitas de vendas por ela declaradas, fls. 127 a 147, não são suficientes para fazer frente aos desembolsos efetuados.

Diz que analisando os documentos acostados a peça defensiva relativamente ao empréstimo tomado junto ao Banco do Brasil, esclarece que a autuada deixou de juntar cópia do extrato bancário que comprove a entrada efetiva dos recursos na conta bancária da empresa. O documento que foi apresentado, fl. 187, é uma cópia não autenticada denominada “cronograma reposição exigível” da linha de crédito BB GIRO EMPRESA FLEX. Afirma que neste documento, pode se verificar que em 10/01/2011 estava previsto e realizado, o pagamento de juros. Chama a atenção que diante da realidade da economia brasileira neste período, não é sensato admitir que um empréstimo feito, no dia 02/01/2011, já exija o pagamento de juros no dia 10/01/2011. Ou seja, tal empréstimo, se foi feito, o foi no exercício de 2010 e nele consumido, já que a própria autuada declara que o saldo da conta caixa/bancos em 2010 é Zero, conforme fl. 28. Diante destes fatos afirma que não tem como acatar a alegação da autuada relativa ao empréstimo tomado junto ao Banco do Brasil.

Com relação ao empréstimo junto ao Banco Bradesco, afirma que o impugnante na tentativa de comprovar a operação, apresenta uma cópia de uma Cédula de Crédito Bancário – Empréstimo – Capital de Giro, emitida em 10/10/2011 fls. 188 a 201, sem a devida autenticação. Observa que o sujeito passivo deixou ainda, de apresentar o extrato bancário que comprovasse a efetiva entrada dos recursos na conta bancária da empresa. Sendo assim, afirma ser impossível acatar a alegação da autuada.

Conclui afirmando ter restado provado que a apuração da movimentação financeira da autuada indicou a existência de pagamentos sem a apresentação de documentação comprobatória da entrada dos recursos, e considerando que a mesma não apresentou documentos capazes de elidir os lançamentos efetuados, mantém o Auto de Infração em sua íntegra.

O presente PAF – processo administrativo fiscal, em pauta suplementar foi convertido em diligência, fl. 210, para que o autuado fosse intimado a apresentar as provas de suas alegações defensivas sobre empréstimos realizados junto aos bancos do Brasil e Bradesco, o que comprovaria a origem de recursos que deram suporte ao seu Caixa.

Cumprida a diligência, fls. 214/280, o contribuinte apensou ao processo os documentos que afirma comprovar suas alegações. A autuante tomou ciência dos citados documentos, fl. 281 e não se manifestou.

#### **VOTO**

Este auto de infração refere-se a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa.

Em sede defensiva, o autuado argui preliminarmente a nulidade por entender que a exigência fiscal não foi fundamentada. Diz ter havido cerceamento de defesa por que em momento algum da ação fiscal, foi intimado a fazer qualquer comprovação, a qualquer título.

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, nele estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Quanto a alegação de que em nenhum momento foi intimado para se manifestar neste feito, observo que consta à fl. 05, intimação à impugnante para apresentar os livros fiscais e o livro Caixa, além dos documentos que estivessem ali lançados e não o fez. Além disso, tomou ciência do auto de infração e teve concedido o prazo legal de trinta dias contados da intimação para apresentação da defesa acompanhada das provas que tivesse em seu poder, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Portanto, a exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes e em demonstrativos e documentos dos quais foram dados cópias ao autuado, de modo a possibilitar-lhe o exercício do contraditório com plena garantia da ampla defesa sem o mínimo cerceio.

O autuado afirma que a multa aplicada no demonstrativo de débito é de 100%, no entanto, diz que a penalidade prevista para a infração de que foi acusado é de 70%. Incorre em erro o contribuinte, visto que a redação atual do inciso III do *caput* do art. 42 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, que alterou a multa tipificada neste dispositivo legal de 70% para 100%, estando, portanto, correto o procedimento fiscal.

No mérito, após analisar os demonstrativos anexados às fls. 06 a 26 dos autos, constato que a autuante, com base na escrita fiscal e documentos apresentados pelo contribuinte, efetuou um levantamento do fluxo financeiro do autuado e detectou a ocorrência de saldos credores na conta “Caixa”, no exercício de 2011.

Vale observar que o roteiro de Auditoria da conta “Caixa”, consiste em se proceder aos lançamentos a débito e a crédito na conta “Caixa”, de acordo com as datas efetivas dos recebimentos e pagamentos efetuados. Sendo esta conta de saldo eminente devedor, a existência de saldo credor indica que houve pagamentos sem os necessários recursos para lhe dar suporte. O montante apurado de saldo credor está sujeito à tributação caracterizando-se como presunção legal de omissão de receitas. Constatado, após o refazimento da conta Caixa, a ocorrência de saldo credor, (também conhecido como “estouro de caixa”), presume-se a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais, conforme determina o §4º do artigo 4º da Lei 7.014/96.

O trabalho fiscal inicialmente consistiu na constatação de várias notas fiscais de compras, capturadas no sistema de notas fiscais eletrônicas da SEFAZ, e não registradas no livro de Entradas do contribuinte. De posse destes documentos fiscais, considerando que o sujeito passivo não apresentou o livro Caixa a que está legalmente obrigado a registrar suas operações mercantis, a autuante fez a recomposição da conta Caixa incluindo as notas fiscais mencionadas, tendo como base os livros fiscais, (Entradas e Saídas), e alguns comprovantes de despesas apresentados, sendo constatado saldo credor em todos os meses do exercício fiscalizado. Observo também, que em cumprimento a Instrução Normativa 56/97, para apuração do débito foi aplicado o cálculo da proporcionalidade, fls. 29/30.

O autuado rebate o levantamento fiscal baseando-se em premissas equivocadas, afirmando que a autuante não realizou uma auditoria da conta Caixa, pois: I) não foram considerados os estoques (inicial e final) na simulação denominada fluxo de caixa; II) não foi apurado (através da Conta de Mercadorias) o lucro auferido no exercício; III) não houve confrontações com os saldos das demais contas de ativo (porque efetivamente, não foi desenvolvido qualquer roteiro contábil); IV)

a Fiscal considerou todas as compras como sendo à vista, mesmo dizendo que foram à vista e à prazo; v) colocou no fluxo de caixa a conta (fornecedores).

Analisando os demonstrativos que serviram de base para a autuação constato que estão equivocadas as alegações do autuado, haja vista que a Demonstração do Fluxo de Caixa, indica num determinado período todo o dinheiro que entrou e que saiu do Caixa, refletindo os saldos iniciais e finais desta conta, todos os recebimentos e pagamentos realizados no período, não havendo qualquer interferência dos valores das mercadorias inventariadas nos estoques ou em qualquer outra conta do ativo como quer o autuado, salvo se forem apresentados os livros contábeis para aferição das disponibilidades, o que no presente caso não ocorreu.

Sobre a alegação defensiva de que no levantamento do saldo credor do Caixa não foi apurado o lucro do exercício nem houve confrontações com os saldos das demais contas do ativo, observo que o procedimento adotado consistiu na busca da existência de recursos para fazer frente aos desembolsos efetuados pelo autuado, não cabendo, portanto apuração de lucro ou confrontação de outras contas do ativo para apurar a movimentação financeira da empresa.

Relativamente à alegação de que foram consideradas todas as compras como realizadas a vista, também não pode ser acolhido. Consta do presente PAF planilhas cujas cópias foram entregues ao autuado, onde se demonstra o levantamento das compras à vista – fls. 07/11, o levantamento das compras a prazo – fls. 12/24 e o levantamento do recebimento das vendas – fls. 25/26. Como exemplo, a nota fiscal nº 103951 de 14/01/2011, fl.33, que tem vencimento dia 07/02/2011 e foi lançada na planilha fl. 30, como compra a prazo, ou seja, o lançamento das compras foi efetivamente lançado no correspondente vencimento.

O contribuinte argumenta que no exercício anterior ao fiscalizado era microempresa e recolhia o ICMS antecipadamente. Com a mudança de regime teria direito aos respectivos créditos, não sendo crível que seja devida a suposta omissão de saídas reclamada pela autuante.

Neste caso, além de supostos créditos fiscais não ter ligações com a movimentação financeira da empresa, caberia ao autuado trazer aos autos os elementos com que pretendia provar sua alegação, o que não ocorreu.

Prosseguindo com as alegações defensivas, o autuado afirma que a rigor, suposto saldo credor de caixa não constitui fato gerador de nenhum imposto. Informa que como se observa nos documentos que anexa, não foram considerados no levantamento fiscal, os empréstimos bancários (capital de giro) junto ao Banco do Brasil no valor de R\$81.859,55, e no Banco Bradesco, no valor de R\$150.000,00, o que, por certo diz que comprovariam a origem dos suprimentos à caixa.

Sobre esta questão, a autuante diz que com relação ao empréstimo junto ao banco Bradesco, o impugnante apresentou cópia de uma Cédula de Crédito Bancário – Empréstimo – Capital de Giro, emitida em 10/10/2011 fls.188 a 201, sem a devida autenticação, deixando ainda, de apresentar o extrato bancário para comprovar a efetiva entrada dos recursos na conta bancária da empresa.

Quanto ao empréstimo tomado junto ao Banco do Brasil, o contribuinte além de não apresentar extrato bancário da conta corrente da empresa com a entrada do numerário, no documento que foi apresentado, fl. 187, pode se verificar que em 10/01/2011 estava lançado valor como realizado além de pagamento de juros. Afirma que tal empréstimo se foi feito, o foi no exercício de 2010 e nele consumido, já que a própria autuada declara que o saldo da conta caixa/bancos em 2010 é Zero.

O presente PAF – processo administrativo fiscal foi convertido em diligência pela 3ª JJF, fl. 210, para que o autuado fosse intimado a apresentar as provas de suas alegações defensivas sobre empréstimos realizados junto aos bancos do Brasil e Bradesco.

Devidamente intimado o autuado acostou os documentos para dar cumprimento ao solicitado pela diligência. Analisando o extrato apresentado da conta corrente mantida pelo autuado no Banco do Brasil, fls. 257/265, vejo lançamento realizado a favor da empresa no valor de

R\$50.000,00, no dia 23.06.2009. Esta conta apresenta saldo em setembro de 2010 no valor de R\$867,53, concluindo-se que no período fiscalizado, exercício de 2011, tais recursos não mais existiam.

Relativamente ao alegado empréstimo tomado junto ao Banco Bradesco, o autuado apresentou cópia do extrato bancário, fls. 276/280, onde se verifica que a entrada do recurso referente a capital de giro no valor de R\$150.000,00 se deu em outubro de 2012, portanto, data posterior ao período fiscalizado.

Logo, entendo que foi constatada a ocorrência de saldo credor na conta caixa, significando dizer, que os recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo, tiveram a sua origem desconhecida. Neste sentido, a regra disposta no §4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, estabelece que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa ou suprimentos a caixa não comprovados autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Trata-se de uma presunção “juris tantum”, ou seja, admite prova contrária, portanto, caberia ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, fato que não ocorreu na presente lide, sendo correto o procedimento da auditora autuante.

Registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento. Assim, entendo que a infração restou caracterizada.

Ante o exposto, considerando a inexistência nos autos de prova capaz de elidir a infração, voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298945.0002/12-8**, lavrado contra **MAGALY RAFAEL ALVES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$126.371,96**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR