

**PROCESSO** - A. I. Nº 278906.0003/04-6  
**RECORRNTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CODIMO - COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE MOTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - CODIMO - COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE MOTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICAESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0304-03/04  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 30/06/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0208-12/05

**EMENTA:** ICMS. CONTA CAIXA. **a)** SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Modificada a Decisão. O suprimento à Caixa, de origem não comprovada, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Entretanto, restou comprovado que as mercadorias comercializadas já estavam com o imposto pago pelo regime de substituição tributária. Neste caso, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequêntes com as mesmas mercadorias. O roteiro de auditoria fiscal empregado é incompatível com o ramo de atividade da empresa, a qual tem mais de 95% das suas saídas com a imposto pago por substituição tributária. Infração Nula. **b)** SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Inobservância de formalidades consideradas essenciais quanto à determinação da base de cálculo. Acatada a preliminar de nulidade. Item Nulo. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (3ª JJF) que decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração em lide, e de Recurso de Ofício em razão de o julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento, consoante determina o art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração exige imposto, no valor total de R\$168.891,41, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada. Foi exigido imposto no valor de R\$119.003,87.
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa. Foi cobrado ICMS no valor de R\$49.887,54.

O autuado apresentou defesa, a informação fiscal foi prestada regularmente e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte, no valor de R\$119.003,87.

A solicitação de diligência foi afastada, por entender o ilustre relator que os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação de sua convicção.

No que tange à infração 1, a 3ª JJF manteve a exigência fiscal, alegando que o autuado, apesar de regularmente intimado, não apresentou a comprovação dos lançamentos efetuados a débito na conta Caixa, deixando, assim, de demonstrar a origem dos recursos.

Quanto à infração 2, a preliminar de nulidade suscitada na defesa foi acatada pela 3ª JJF, sob o argumento de que nos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 13 a 25) foram considerados lançamentos isolados, dentro do mesmo dia, para apurar a existência de saldo credor na conta Caixa. Explicou o ilustre relator que os recebimentos lançados nos dias 31/12/99 e 30/09/00 são suficientes para comprovar os pagamentos, conforme se depreende dos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 19 e 25) e da escrita contábil do autuado (fls. 147 e 246). Ressaltou que o imposto não poderia ser apurado nos moldes como foi elaborado o demonstrativo que lastreou a autuação. Concluiu que a exigência fiscal era nula, por falta de embasamento legal da metodologia adotada, ou seja, por inobservância de formalidades consideradas essenciais quanto à determinação da base de cálculo.

Considerando que o valor da desoneração do sujeito passivo era superior ao previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 3ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário relativamente à infração 1.

No Recurso Voluntário, fls. 310 a 312, o recorrente alega que a infração 1 também deve ser desconstituída, pois não houve sonegação fiscal. Explica que os valores relacionados na autuação são decorrentes de equívocos na sua escrituração contábil, conforme passa a comentar.

Diz que, em razão da sistemática de controle interno adotado, fazia o levantamento das vendas pertinentes ao Consócio Honda e preenchia um documento intitulado de “Aviso de Lançamento”, o qual indicava o valor total das vendas. Esse documento era enviado ao setor de contabilidade para lançamento no livro Caixa, porém a contabilidade efetuava o lançamento das notas fiscais e, posteriormente, relançava o valor global de tais notas indicado no “Aviso de Lançamento”, ocorrendo assim lançamentos em duplicidade, conforme demonstrativos anexos.

Alega que os lançamentos provenientes de débito em conta bancária para pagamento de energia elétrica e água foram efetuados de forma equivocada, confundindo os conceitos de débitos e créditos, consoante documentos anexados ao processo. Afirma que vários lançamentos relacionados na autuação são referentes a cheques devolvidos que só foram contabilizados mais tarde. Diz que, embora esse procedimento não seja regular, tais lançamentos possuem origem comprovada, de acordo com os documentos anexos.

Ressalta que *“da mesma forma que existem lançamentos da conta banco para conta caixa, existem lançamentos da conta caixa para a conta banco nominados ‘Avisos de Lançamentos’ ou ‘transferência para regularização de caixa’, denotando inexistência de conciliação bancária (Doc. 2 e 3), ou seja, observa-se que no livro Caixa lançamentos da mesma natureza dos questionados pelo Auto de Infração são feitos em sentido inverso pelo Caixa (creditando caixa e debitando banco), chegando-se à conclusão que o que realmente ocorreu foram erros de escrituração e não suprimentos de caixa, fato que não exterioriza qualquer espécie de sonegação fiscal, mas tão-somente equívoco contábil não tendo configurado prejuízo para o fisco.”*

Para embasar as suas alegações recursais, o recorrente apresentou o documento denominado de “Relatório de Auditoria” (fls. 313 e 314), bem como os documentos de fls. 315 a 605.

Ao finalizar, solicita a realização de diligência por fiscal estranho ao feito e requer a reforma da Decisão recorrida, para julgar improcedente a infração 1.

Encaminhados os autos à PGE/PROFIS para emissão de Parecer, foi solicitada a realização de diligência para que auditor estranho ao feito lotado na ASTEC atendesse às seguintes solicitações: que fossem verificados os percentuais das operações tributadas pelo regime normal e das tributadas por antecipação tributária; se os documentos acostados às fls. 315 a 605 comprovam as

alegações recursais de fl. 312; que elaborasse novo demonstrativo de débito para a infração 1, caso houvesse mudança de valores.

A diligência foi atendida, conforme o Parecer ASTEC Nº 0300/2004. Segundo o diligenciador, nos exercícios de 1999 e 2000, as operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária equivaleram a, respectivamente, 96,55% e 97,54%, consoante o demonstrativo acostado à fl. 619. Afirmou que os documentos acostados ao processo comprovam parcialmente os argumentos recursais de fls. 312 e os demonstrativos de fls. 313 e 314. Diz que, após efetuar as devidas correções, os débitos referentes aos exercícios de 1999 e 2000 passaram para R\$21.218,20 e R\$82.525,94, respectivamente.

Instado a se pronunciar sobre o resultado da diligência, o recorrente afirmou que a infração em tela não pode prosperar, uma vez que os percentuais de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária mostram a impossibilidade de se determinar o montante do débito tributário, tendo em vista que o imposto já foi recolhido antecipadamente. Afirmou que o demonstrativo elaborado pelo autuante está eivado de nulidade, uma vez que não considerou o fato de que o recorrente opera em sua quase totalidade com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Requer a nulidade do lançamento, por indeterminação do montante do débito tributário, ou improcedente, em razão da inexistência de prejuízo para o Estado.

Cientificado do resultado da diligência, o autuante apenas declara que concorda com o Parecer Técnico nº 0300/2004.

A PGE/PROFIS, ao se pronunciar nos autos, sugere o acolhimento das conclusões da ASTEC, uma vez que restam mantidos valores que não foram comprovados pelo recorrente, o que autoriza a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para julgar parcialmente procedente a autuação, acatando os valores apurados na diligência. Em seguida, o Parecer foi ratificado pelo assistente da PGE/PROFIS.

## VOTO

Ao iniciar o exame do Recurso Voluntário, o qual trata da infração 1, saliento que o recorrente é um estabelecimento comercial do ramo de revenda de motocicletas, mercadoria cujo imposto é pago por substituição tributária, cabendo ao fabricante ou ao importador, conforme o caso, efetuar a retenção do imposto, nos termos do Convênio ICMS Nº 52/93.

Feita a observação acima, ressalto que as alegações recursais referentes a erros existentes na escrituração contábil da empresa foram parcialmente comprovadas mediante diligência realizada por auditor fiscal da ASTEC. Em decorrência da correção desses equívocos, o valor do imposto exigido na infração em tela foi reduzido de R\$119.003,87 para R\$103.744,14. O recorrente e o autuante foram cientificados do resultado da diligência, porém não questionaram o novo valor apurado. Interpreto esse silêncio das partes como um reconhecimento tácito, da correção dos cálculos efetuados pelo diligenciador.

Em atendimento a solicitação desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o auditor fiscal da ASTEC informou que, nos exercícios de 1999 e 2000, as operações de saídas de mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária realizadas pelo recorrente correspondiam a, respectivamente, 96,55% e 97,54%, conforme demonstrativo à fl. 619 dos autos.

O § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 prevê que, quando for apurada a ocorrência de suprimentos de caixa de origem não comprovada, fica autorizada a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Considerando que essa presunção legal não é absoluta, pois ela pode ser elidida, dentre outras hipóteses, com a comprovação de que os suprimentos de caixa apurados no lançamento não foram decorrentes de omissões de saídas de mercadorias tributadas.

A diligência realizada pela ASTEC comprovou que a quase totalidade das operações de saídas realizadas pelo recorrente (96,55%, em 1999; 97,54%, em 2000) é referente a mercadorias com o

imposto já pago por antecipação tributária. Nessa situação, não se pode considerar que as saídas omitidas foram totalmente de mercadorias tributáveis, pois tal entendimento feriria as provas existentes nos autos, o bom-senso e o princípio da razoabilidade. Se a exigência fiscal fosse mantida, estaria sendo exigido imposto sobre as operações com fase de tributação já encerrada. Do mesmo, não adoto a “teoria da proporcionalidade”, acolhida por membros deste CONSEF, pois ela não tem amparo legal e, além disso, não permite que se determine, com segurança, o valor do imposto devido, já que ficaria ao arbítrio do autuante ou do julgador a determinação dos percentuais cabíveis.

Ante a peculiaridade do recorrente (operar, em percentual superior a 95%, com mercadorias com fase de tributação encerrada), passo a compartilhar do entendimento adotado por outros membros deste colegiado, segundo os quais a auditoria de conta Caixa é inadequada quando o estabelecimento fiscalizado opera quase que exclusivamente (mais de 95%) com mercadorias com fase de tributação encerrada e, portanto, a infração é nula.

Por todo exposto acima, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar nula a infração 1.

Quanto ao Recurso de Ofício, o qual trata da infração 2, julgada nula na Decisão recorrida, considero que foi correta a Decisão da Primeira Instância, pois os demonstrativos que embasam a exigência fiscal (fls. 13 a 25) não estão de acordo com a metodologia normalmente utilizada na auditoria de conta Caixa. Como bem explicou o ilustre relator da Decisão recorrida, os recebimentos lançados nos dias 31/12/99 e 30/09/00 são suficientes para cobrir os pagamentos efetuados. A infração em tela é nula por inobservância de formalidades essenciais à determinação da base de cálculo do imposto.

Ressalto que esse vício formal não é passível de saneamento mediante diligência e, além disso, o roteiro de auditoria fiscal empregado é inadequado para o tipo de empresa fiscalizada, uma vez que a quase totalidade das mercadorias vendidas pelo recorrido tem o imposto pago por substituição tributária, conforme já demonstrado no Recurso Voluntário.

Em face do exposto acima, considero que a parte sucumbente do lançamento tributário em exame não cabe nenhum reparo e, portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Nos termos do art. 20 do RPAF/99, represento à autoridade competente, para que seja providenciada nova ação fiscal, com aplicação de roteiro de auditoria fiscal compatível com o ramo de atividade do recorrente.

## 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** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **278906.0003/04-6**, lavrado contra **CODIMO - COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE MOTOS LTDA**. Recomendação para instauração de novo procedimento fiscal, com a aplicação de roteiro de auditoria fiscal compatível com o ramo de atividade do recorrente.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS