

**A. I. N°** - 206898.0152/06-2  
**AUTUADO** - PAULO ROBERTO DE SOUZA BENTO  
**AUTUANTE** - LAURO DOS SANTOS NUNES  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**INTERNET** - 17.10.2006

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0308-01/06

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria. Os fatos apurados demonstraram insegurança do lançamento de ofício. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 22/06/2006, atribui ao sujeito passivo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a dezembro de 2002 e de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 66.831,95, acrescido da multa de 70%.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou defesa à fl. 535 a 556, transcrevendo o art. 2º do RPAF/99, para ressaltar a necessidade de se assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal. Salientando que o art. 112 do CTN – Código Tributário Nacional, ao procurar proteger o direito do contribuinte, estabeleceu o princípio do *in dubio pro contribuinte*, afirmou que no julgamento do Auto de Infração deve ser verificada a real existência do fato gerador.

Afirmou que tratando-se de auditoria de caixa, não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame profundo da conta Caixa, o que significa que não há como se acusar a existência de saldo credor na referida conta. Observou que em desconformidade com as rotinas usuais de fiscalização, o Auto de Infração não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, citando o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Como preliminar de nulidade afirmou ser nulo o presente lançamento, devido à existência de vício insanável no roteiro de auditoria empregado, por falta de indícios da presunção legal. Frisou que este Conselho já se pronunciou no sentido de que o preceito contido no art. 4º da Lei 7.014/96, que autoriza a presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser baseado em simples indícios. Arguiu quanto à necessidade de se comprovar com todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo o mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte e que, segundo o entendimento do CONSEF, o ônus da prova é do fisco, pois somente a partir desse meio probante a presunção passa a existir.

Transcrevendo o art. 28, § 4º, inciso II, do RPAF/99, salientou ser imprescindível que as provas do cometimento das irregularidades estejam anexadas aos autos, sendo que, no presente caso, o autuante elaborou demonstrativos para tentar comprovar a existência de saldo credor na conta Caixa, porém limitou-se a elencar as vendas e as compras efetuadas e pagas dentro dos exercícios fiscalizados, o que resultou na falta dos pressupostos que autorizam a presunção, por se basearem apenas na conclusão de que ocorreram compras sem numerário suficiente, pois as vendas foram

inferiores ao volume de compras, que teriam sido realizadas com recursos de vendas supostamente omitidas.

Frisou que os fatos geradores do ICMS e do IRPJ não se confundem, pois o primeiro incide sobre a saída efetiva ou presumida de mercadorias do estabelecimento, enquanto o segundo incide sobre a aferição de toda e qualquer renda. Disse que o art. 1º, do Decreto-lei nº 406/68, que transcreveu, esclarece sobre as transações realizadas, sobre as quais incide o ICMS.

Ressaltou que a escrituração prescrita no art. 4º da Lei 7.014/96, é aquela feita de modo amplo pelo contribuinte, composta pela escrita fiscal e contábil, que, após analisada pelo fisco, dará subsídios para se concluir ou não pela presunção. Asseverou não existir no PAF nenhuma documentação que indique que tenha sido realizada uma análise completa, já que o autuante limitou-se a confrontar as compras com as vendas.

Acrescentou que, de acordo com a doutrina, um excesso de receita não prova que tenha ocorrido circulação de mercadorias, uma vez que nem toda receita tem origem em vendas. Objetivando provar que a ação fiscal é insubsistente, reproduziu os pontos que levaram a Câmara Superior do CONSEF, através do Acórdão CS nº 0177-21/02, a decidir pela nulidade do Auto de Infração correspondente. Argüiu que contrariando os princípios da segurança jurídica e da moralidade, o autuante lavrou um Auto de Infração totalmente destituído de elementos probatórios, invertendo o ônus da prova para o contribuinte, que se viu obrigado a fazer prova do que não fez.

Alegou que tendo disponibilizado elementos suficientes para que se procedesse à fiscalização, não se pode admitir a presunção, considerando ser esta uma medida que somente deve ser utilizada quando não houver outros meios de se alcançar a verdade material, conforme o Acórdão JF nº 2096/00, que julgou nulo Auto de Infração, por terem sido adotados roteiros não convencionais de fiscalização. Em seguida, o autuado transcreveu ementas referentes ao processo TFR - Ac. Ap. 94.328 - MG e aos Acórdãos CS 0177-21/02 e CJF 0068-11/02, que guardam relação com o caso da lide e resultaram em nulidade das ações fiscais.

Prosseguiu, afirmando que o autuante, ao não proceder a uma análise mais depurada dos fatos, distorceu a sua conta Caixa, ensejando falsas presunções. Disse, ainda, que além de estar ausente a indicação das causas que motivaram a exigência do tributo, não se verifica uma explicitação de seus motivos, para permitirem um adequado direito de defesa, sob pena de invalidação do lançamento tributário.

Como segunda preliminar de nulidade, o autuado argüiu ter sido irregular o roteiro de auditoria empregado, uma vez que o autuante considerou conjuntamente a movimentação da conta Caixa e a movimentação da conta bancária, na denominada “Movimentação de Caixa e Banco”, o que representa uma evidente bitributação e ofensa ao princípio da isonomia, já que as despesas e receitas consideradas na conta Caixa são, normalmente, as mesmas constantes numa movimentação bancária, pois uma fatura pode ser paga com cheque ou o pagamento de uma venda ou serviço prestado pode resultar num depósito em conta corrente.

Frisou que as regras processuais e procedimentais representam a garantia do tratamento isonômico, não podendo este ser ignorado pelo administrador público, em razão de sua ação ser vinculada à lei, além de desprovida de interesses particulares. Ressaltou que a adoção de um determinado tipo de auditoria não representa um ato discricionário do agente fiscal, pois o contrário representaria numa grave ofensa ao referido princípio, o que se configuraria numa verdadeira arbitrariedade.

Citou o professor Hugo de Brito Machado e transcreveu o art. 140, inciso II, da Constituição Federal de 1988, para se referir à necessidade da autoridade tributante dispensar tratamento uniforme aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Invocou, também, o pensamento do tributarista Sacha Calmon a respeito do princípio da igualdade da tributação e

transcreveu as ementas referentes aos Acórdãos JF 2204-04/01 e 0252-01/04, que resultaram em nulidade das ações fiscais, por terem se baseado em métodos não usuais de fiscalização.

Aduziu que, no presente caso, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis se baseou numa presunção sobre outra presunção, haja vista que os depósitos e pagamentos bancários não representam, respectivamente, qualquer receita ou despesa. Acrescentou que a movimentação bancária de uma empresa não mostra com fidelidade as suas receitas ou despesas, caracterizado por um acréscimo ou diminuição patrimonial, já que os números ali existentes são voláteis: o mesmo capital pode sair e entrar na mesma conta corrente.

Destacou, ainda, ser uma prática habitual do comércio, usar a conta corrente da empresa para fazer movimentações financeiras de particulares e terceiros, o que não representa qualquer receita decorrente da atividade empresarial ou civil do correntista. Afirmou ser esse o entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme ementas dos Acórdãos 103 – 11.723 e 103 – 13.877, que transcreveu.

Em seguida, indagou se o Fisco Estadual pode imputar ao contribuinte a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, se nem sequer prova a existência efetiva de receita ou despesa e, ainda, se pode se valer de uma presunção de omissão de receita para prever que houve omissão de saída de mercadoria tributável.

Pugnou pela nulidade do lançamento, em razão da ilegalidade cometida pelo autuante e pela evidente falta de elementos caracterizadores da infração ou, apenas a título de argumentação, pela sua improcedência, de acordo com os motivos que expôs em seguida.

No mérito, observou que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, devido à completa falta de previsão legal para a equivocada cobrança do imposto, por se referir a mercadorias sobre as quais o tributo já fora pago quando de suas remessas. Asseverou que a legislação que rege o ICMS não traz qualquer menção sobre nova incidência do imposto relativo a mercadorias submetidas à substituição ou antecipação tributária, não podendo, deste modo, ser cobrado imposto sobre fato já tributado, por ter sido recolhido pelo substituto tributário, antes da ocorrência do fato gerador.

Para ilustrar seu entendimento, transcreveu as ementas referentes aos Acórdãos JF 0052-04/05 e CJF 0894/01, além da Resolução 1104/97, que versam sobre procedimentos fiscais relacionados a contribuintes que comercializavam quase exclusivamente com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Argumentou que comercializa em sua maioria com mercadorias enquadradas no citado regime (pneumáticos), conforme o transcrito art. 353, inciso II, itens 17 a 17.3, do RICMS/97 e que exigir imposto através de auditoria de caixa significa um evidente *bis in idem*.

Destacou que o roteiro de auditoria utilizado na ação fiscal não se desvia do fato gerador do ICMS, uma vez que o resultado apurado (saldo credor) representa uma presunção de omissão de mercadorias tributáveis. Isto é, o tributo exigido é apurado, presumidamente, na saída de mercadorias tributáveis (regime normal de apuração). Nesse sentido, manifestou o entendimento de que a exigência do ICMS sobre o saldo credor encontrado por meio de entradas de mercadorias cujo tributo já foi recolhido representa uma bitributação, por estar sendo exigido o tributo anteriormente à ocorrência do fato gerador (antecipação ou substituição) e, presumidamente, na ocorrência do fato gerador (saídas de mercadorias tributáveis).

Asseverou que tal exação se caracterizaria em bitributação, constituindo-se em verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte. Requereu a posterior juntada das cópias de notas fiscais de entrada, através das quais comprovará a existência de vício na ação fiscal em lide.

Requereu a total nulidade do Auto de Infração, ou, no mérito, a sua improcedência.

Às fls. 566 a 571 o sujeito passivo peticionou pela juntada aos autos de documentação, tomando por base a prerrogativa emanada do art. 2º do RPAF/99, ressaltando que no desenvolvimento dos procedimentos administrativos devem ser atendidos os princípios da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa.

Anexou cópias reprográficas de notas fiscais de entrada às fls. 573 a 687, com o objetivo de demonstrar que comercializa com venda e reforma de pneumáticos, que estão sujeitos ao regime de substituição tributária. Reprisou as argumentações apresentadas em sua peça defensiva, inclusive com nova transcrição de ementas relativas a acórdãos emanados deste CONSEF, tudo em referência à alegação de que as mercadorias comercializadas já se encontram com sua fase de tributação encerrada.

Requeru que o Auto de Infração seja julgado improcedente, visto que não se pode imputar a omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Na informação fiscal apresentada às fls. 690 a 694, o autuante argumentou que o Auto de Infração foi cuidadosamente elaborado, tendo anexado demonstrativos que pormenorizaram todos os valores, além das cópias dos documentos necessários à comprovação das irregularidades verificadas. Disse ter seguido os estritos parâmetros fixados pelas normas vigentes, na forma dos artigos 28 e 41, incisos I e II, do RPAF/99.

Ressaltou ter enfrentado dificuldades para arrecadação de livros e documentos, tendo sido necessário intimar o sujeito passivo em seis oportunidades (fls. 06 a 11) e que, apesar disso, não lhe foram apresentados todos os documentos solicitados, a exemplo do livro Caixa, das duplicatas, dos talões de notas fiscais de prestação de serviço, assim como outros documentos contábeis, como folhas de pagamento, guias de recolhimento e Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Ressalvou, entretanto, que os trabalhos foram desenvolvidos com os documentos apresentados, não trazendo prejuízo para o autuado, uma vez que se todos os documentos tivessem sido apresentados, iriam onerá-lo ainda mais, pois mais despesas seriam agregadas.

Argüiu que a atividade econômica principal do autuado é o acondicionamento de pneumáticos (fl. 99), tendo observado, ademais, através das notas fiscais de compra apresentadas, bem como nas notas fiscais solicitadas junto ao Sistema CFAMT, que o contribuinte adquiriu e vendeu pneus usados e reformados, mercadorias não contempladas no regime de substituição tributária, prevista no art. 353, inciso II, item 17.1, para o produto “pneumático novo de borracha” (NCM 4011). Asseverou que as vendas efetuadas se referem a pneus usados, conforme cópias de notas fiscais acostadas às fls. 341 a 383.

Enfatizou que as declarações do autuado de que os levantamentos haviam se baseado apenas nas compras e vendas são equivocadas, afirmando ter considerado toda a documentação apresentada, como a movimentação bancária, os pagamentos de duplicatas verificados através das notas fiscais de entrada (fls. 68 a 79), e os empréstimos contraídos junto ao BNB – Banco do Nordeste do Brasil, no valor de R\$ 184.968,70 (fls. 139 a 151) e ao Banco do Brasil, no valor de R\$ 109.217,36 (fls. 152 a 163). Disse que apesar da falta de apresentação das notas fiscais de prestação de serviço, os valores declarados nas DME’s e Certidões de Débito junto à Prefeitura, os valores de R\$ 33.647,20, R\$51.750,00 e R\$171.090,00, foram considerados como receitas (fls. 80 a 89).

Contrapôs-se à alegação defensiva de que a movimentação da conta Caixa e Banco representam uma bitributação, realçando que Caixa e Banco encontram-se no ativo circulante no grupo disponível. Assim, afirmou ter apreciado todos os recebimentos e pagamentos efetuados pelo Banco, constantes nos extratos dos períodos considerados, bem como os recebimentos e pagamentos efetuados pelo Caixa, ou seja, foi levada em consideração a movimentação de dinheiro na composição do fluxo financeiro do autuado (fls. 17 a 48). Observou que de acordo com o art. 408-C, do RICMS/97, as empresas optantes pelo SimBahia estão obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário e, para substituir a apresentação da escrita mercantil, o livro Caixa, com o

registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, no caso de empresas de pequeno porte e microempresas cuja receita bruta ajustada seja superior a R\$ 30.000,00.

Argumentou que devido à falta de comprovação do saldo inicial de Caixa, considerou o valor constante no extrato bancário em 01/01/2001, de R\$ 34,06 (fl. 240), já que não poderia examinar a conta Caixa, desde quando não lhe fora apresentado o livro Caixa devidamente escriturado. Afirmou não proceder a alegação de que não foram consideradas as disponibilidades, pois nos levantamentos foi feita a devida avaliação. Afiançou ter verificado todos os recebimentos e pagamentos apresentados no decorrer da fiscalização e que nos demonstrativos foi observada a composição dos saldos mês a mês (fls. 17 a 29), alegando que se existiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens, não poderia considerar, uma vez que não foram apresentados, o que evidencia que os demonstrativos não deixam dúvidas quanto aos trabalhos realizados.

O autuante refutou a alegação do sujeito passivo concernente à alegação de que mais de 90% das mercadorias por ele comercializadas se encontravam no regime de substituição tributária, afirmando que as notas fiscais coletadas através do CFAMT e colacionadas às fls. 384 a 531 comprovam que a maioria das compras se refere a outras mercadorias, não contemplados pela substituição tributária. Acrescentou que as notas fiscais anexadas às fls. 341 a 383 se referem à venda de pneus usados e reformados e que, inclusive, a maioria das notas fiscais apensadas pelo próprio autuado é relativa a mercadorias diversas e a pneus usados e reformados, também não contemplados na substituição tributária, o que demonstra a insubsistência de seus argumentos.

Aduziu que o procedimento fiscal está amparado na legislação do ICMS, transcrevendo, para tanto, os artigos 2º, § 3º; 60, inciso I; e 50, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97, que tratam do enquadramento da infração, além do art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96, que se refere à tipificação da multa aplicada.

Reiterou todos os termos da ação fiscal.

## **VOTO**

O lançamento em discussão diz respeito a ICMS devido por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa.

Verifico que o sujeito passivo suscitou preliminares de nulidade, sendo a primeira referente à falta de uma análise mais aprofundada de suas escritas fiscal e contábil, o que teria resultado em incerteza quanto aos resultados apresentados. Foi alegado, também, que o roteiro de auditoria utilizado foi empregado de forma irregular, uma vez que o autuante considerou conjuntamente a movimentação da conta Caixa e a movimentação da conta Banco, o que teria resultado na ocorrência de bitributação e ofensa ao princípio da isonomia, desde quando as despesas e receitas consideradas na conta Caixa são, normalmente, as mesmas constantes numa movimentação bancária.

Analisando as preliminares argüidas na autuação, verifico que existem inconsistências no levantamento realizado, o que torna a ação fiscal repleta de falhas insanáveis, quais sejam:

- 1 – O demonstrativo de Caixa e Banco, elaborado pelo autuante, indica pagamentos de duplicatas conforme relação e pagamentos pelo Banco do Brasil conforme extrato, sem, contudo, constar dos autos a que pagamentos se referem, ou seja, se um pagamento não está contido no outro;
- 2 – Na unificação da conta Caixa/Banco, o autuante engloba todos os lançamentos a débito e crédito da conta Banco sem observar os lançamentos, tais como CPMF, taxa Plano Ouro, taxa de extrato, cobrança de juros, cobrança de IOF, além de outros lançamentos a crédito de banco, que não têm nenhuma ligação com a conta Caixa;
- 3 – Os demonstrativos não comprovam a existência de ingressos de numerários originários de outras fontes.

Concluo que nos moldes como foi apurada a infração, a mesma foi feita sem observação dos requisitos essenciais previstos na Auditoria da Conta Caixa, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração imputada.

Para consubstanciar meu voto, transcrevo parte da fundamentação da Súmula nº 1 deste Colegiado.

*“Ao analisar tais lançamentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) tem-se deparado com situações em que essas exigências legais não estão sendo cumpridas, o que tem resultado na decretação da nulidade de inúmeros Autos de Infração. E uma das razões que têm levado à nulidade é a questão que envolve a base de cálculo do imposto, quando ela deixa de ser devidamente demonstrada, dentro do exigido nas normas, tanto na fiscalização em estabelecimentos como na fiscalização exercida no trânsito de mercadorias. As normas estabelecem condições para que se possa determinar a base de cálculo, a salvo de dúvidas ou incompreensões, para que o Estado possa constituir um crédito perfeitamente conhecido, de liquidez e certeza inquestionáveis.*

*Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponible. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material. Os atos dos autuantes devem-se pautar no contido no Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 142, parágrafo único, bem como no RPAF/99, em seu art. 39, e a descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.”*

Assim, a falta de clareza na apuração da base de cálculo dos valores imponíveis, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade do Auto de Infração, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99 ao estabelecer:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Recomendo à autoridade fazendária determine a renovação do procedimento, a saldo de falhas. É evidente que se o interessado na solução do caso, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206898.0152/06-2**, lavrado contra **PAULO ROBERTO DE SOUZA BENTO**, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas, conforme art. 156, do RPAF/99.

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 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR