

**A. I. N°** - 293575.0602/07-5  
**AUTUADO** - EXPRESSO BRASILEIRO LTDA.  
**AUTUANTE** - TELESSON NEVES TELES  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 20/06/2008

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0181-03/08

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA 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. Imputação parcialmente elidida. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Demonstrado, nos autos, tratar-se de erro de escrituração. Imputação elidida. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Demonstrado, nos autos, tratar-se de erro de escrituração. Imputação elidida. Rejeitada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2007 e exige ICMS no valor total de R\$51.700,93, em razão de quatro imputações:

Infração 01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Exercício de 2004 – meses de janeiro a março. ICMS no valor de R\$9.497,01, acrescido da multa de 60%.

Infração 02. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. Exercício de 2004 – meses de janeiro a abril, e setembro; Exercício de 2006 - meses de abril, maio, julho e outubro. ICMS no valor de R\$39.463,18, acrescido da multa de 70%.

Infração 03. Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas prestações de serviço de transporte rodoviário. Mês de setembro/2005. ICMS no valor de R\$1.068,68, acrescido da multa de 60%.

Infração 04. Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. ICMS no valor de R\$1.672,06, acrescido da multa de 60%.

Às fls. 217 a 231, o contribuinte reconhece o débito relativo à infração 01 (documentos de fls. 214 e 215), e apresenta impugnação às infrações 02 a 04, inicialmente descrevendo os termos das imputações e, a seguir, arguindo, quanto à infração 02, que ele, autuado, é empresa que opera exclusivamente com a prestação de serviços de transporte, não comercializando com mercadorias. Argui que a imputação 01 seria nula porque a presunção prevista no inciso I do §3º do artigo 2º do RICMS/BA, que transcreve, deverá estar prevista em Lei. Que o artigo 1º do

Decreto nº 6.284/97, que aprova o mencionado Regulamento, leva à conclusão de que o RICMS/BA deve obediência à Lei nº 7.014/96, não podendo extrapolar, ou diminuir, o seu alcance, nem criar tributos, penalidades, ou novos fatos geradores, o que seria de competência de Lei Complementar. Afirma que o §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que traslada, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Que o artigo 1º do Decreto nº 6.284/97, que aprova o RICMS/BA, em seu §4º, define o conceito de mercadoria, e que este texto normativo transcreve o conceito de mercadoria previsto no §2º do artigo 2º da Lei nº 7.014/96. Que, assim, o termo mercadoria tem definição legal e regulamentar, repetindo que ele, dependente, não comercializa com mercadorias. Que a Lei mencionada não trata de prestação de serviços, e que sua interpretação não pode ser extensiva, devendo ser literal. Que a mencionada Lei nº 7.014/96, em seu artigo 2º, inciso XI, define a incidência de imposto sobre prestação de serviços de transporte tal como os realizados por ele, autuado. Que o legislador não incluiu a prestação de serviços no elenco de ocorrências que autorizam a presunção de omissão. Que o autuante, e o texto do Auto de Infração, descrevem a imputação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Que o agente do Fisco não conseguiu enquadramento para o que não está previsto em Lei, porque tal enquadramento não existe. Que, não tendo encontrado tal enquadramento, o autuante utilizou o dispositivo que trata de saídas de mercadorias, exigiu tributo sem ocorrência de fato gerador, sem hipótese de incidência tributária e sem dispositivo legal que lhe permitisse presumir a ocorrência de prestações de serviços tributados pelo ICMS. O contribuinte formula cinco perguntas, sucessivamente:

- 1- se há dúvida de que o contribuinte opera apenas com transporte rodoviário de passageiros, e que, portanto, a incidência do ICMS está prevista no artigo 2º, inciso VI, da Lei nº 7.014/96;
- 2- se é possível exigir tributo pela presunção, sem autorização legal, de operações de saídas de mercadorias de uma empresa que nunca realizou operações de saídas de mercadorias;
- 3 – se o Fisco tem como provar que a empresa, em algum momento, realizou operações de saídas de mercadorias.
- 4 – se é possível, através de Decreto, estender a abrangência de previsão legal, como se vê no acréscimo da expressão “ou de prestações” contida no RICMS/BA, que não estaria contida no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96;
- 5 – se, ainda que existam dúvidas quanto à aplicação do diploma legal, dever-se-ia exigir tributação sobre matéria duvidosa.

Passa a tecer considerações acerca da definição de fato gerador, e do princípio da legalidade, citando os artigos 97 e 112 do CTN, e ensinamento de Roque Antônio Carrazza. Diz que, no caso presente, pelo que expõe, nem seria necessário avocar o princípio “in dubio pro contribuinte”, na medida em que a exigência tributária não tem previsão legal. Que mesmo no absurdo de alguém ter dúvidas quanto a que dispositivo aplicar, a Lei ou o Regulamento, a dúvida não pode ser invocada a favor do Estado. Cita o artigo 108, §1º, do CTN, quanto a que o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei e, a respeito do uso da analogia, transcreve Ementas deste CONSEF às fls. 225 e 226, Ementa do STJ à fl. 226, e Ementas do STF à fl. 227. Repete que o destinatário do comando legal relativo às presunções está definido na Lei nº 7.014/96, qual seja esta a empresa, ou firma, que comercialize mercadorias, e nunca prestadores de serviços de transporte de passageiros. Copia o artigo 1º e incisos I e II da Lei nº 7.014/96, e volta a requerer a declaração de nulidade da imputação 02, que assevera estar lastreada em disposição regulamentar sem amparo legal. Aduz que, por cautela, pronuncia-se quanto ao mérito da infração 02, dizendo ter havido erro do autuante, porque no demonstrativo denominado “Proporção dos serviços de competência tributária do Estado e do Município” (fl. 16) aquele considerou, regularmente, “Receita serv. Vale – 1.01.01.01.01.0030”, no valor de R\$813.143,39, referente ao mês de abril de 2006, lançado à fl. 001 do livro Razão mas que o autuante, ao elaborar

a planilha denominada “Levantamento de Dados para Auditoria das Disponibilidades 2006” (fl. 15), deixou de transportar o valor referente àquela conta, pelo que o demonstrativo “Auditoria das Disponibilidades” apontou a existência, em abril de 2006, de “estouro de caixa”, o que levou à presunção de omissão de receitas de mercadorias” no valor de R\$654.423,20.

Que, em relação a isto, os cálculos são simples, e que, se fosse possível constatar exigência tributária decorrente de saídas de mercadorias, promovidas por empresas prestadoras de serviços, ainda assim a diferença não existiria. Que, ao se proceder ao correto lançamento da receita suprimida pelo auditor, considerando-se os seus cálculos, sem adentrar o mérito dos mesmos, o Caixa apresentaria saldo devedor de R\$158.720,49, no mês de abril. Que o somatório dos supostos saldos credores apurados pelo Fisco, referentes aos meses de maio, julho e outubro, importariam em R\$144.272,23, valor inferior ao saldo devedor verificado no mês de abril. Que não existiu “estouro de caixa” no mês de abril, e que espera que o autuante reconheça o equívoco.

Em relação à infração 03, o defendente aduz que a planilha apresentada pelo autuante aponta uma base de cálculo devida de R\$646.781,81, e confronta com a base de cálculo escriturada nos livros fiscais, no valor de R\$625.408,21, tendo encontrado uma diferença de R\$21.373,60, gerando ICMS a recolher de R\$1.068,68, mas que esta diferença decorre de falha no lançamento fiscal em seu livro, porque receita tributada tida como omitida foi lançada na coluna “isentas/não tributadas”, o que reduziu, escrituralmente, a base de cálculo do ICMS. Que tal erro não implicou em falta de recolhimento do imposto, porque o contribuinte considerou, para fim de recolhimento, a base de cálculo real, e não a escritural, o que não foi observado pelo autuante. Que o DAE que anexa à fl. 242 tem valor de ICMS recolhido de R\$39.884,37, que decorre da base de cálculo real, de R\$646.781,81, acrescido do ICMS devido por emissão de nota fiscal no valor de R\$220,00, e da diferença de alíquota no valor de R\$7.534,29. Que espera que o autuante requeira a improcedência deste item da autuação, para não ser exigida exação indevida.

No que tange à imputação 04, o defendente diz ser improcedente, porque não houve desencontro entre os valores recolhidos e o escriturado. Que o Fisco exige ICMS no valor de R\$1.672,06, referente ao mês de março de 2005, mas que deixou de considerar, em seus levantamentos, o recolhimento constante de dois DAES (fls. 248 e 249), respectivamente nos valores de R\$694,62 e de R\$977,52, referentes à antecipação tributária no mencionado mês, e que o somatório destes valores equivale ao montante exigido, sendo a diferença de oito centavos decorrente de aproximação aritmética quando da realização dos cálculos, inexistindo a infração apontada, pelo que espera que o autuante também reconheça a improcedência da mesma.

Conclui afirmando que a exigência fiscal contida na autuação é injusta e equivocada, tendo ocorrido procedimentos fiscais que foram, técnica ou legalmente, incorretos, não tendo ocorrido fato gerador que desaguasse na exigência tributária imposta. Pede, sucessivamente, a declaração de nulidade e de improcedência da autuação.

O autuante, em sua informação fiscal às fls 253 e 254, aduz que o contribuinte reconhece o cometimento da infração 01 e que, no que tange às demais:

Infração 02- Quanto à preliminar de nulidade argüida, em relação ao texto que a enquadra e tipifica, informa tratar-se de mero equívoco textual, e que, como fundamenta o autuado, o artigo 2º, §3º, do RICMS/BA, refere-se a presunção de operações ou prestações, de forma que a presunção de ocorrência de saldo credor de caixa também se aplica a prestação de serviços de transporte. Quanto ao mérito desta infração, aduz que, após intimação para que o contribuinte apresentasse documentos e se manifestasse em relação aos mesmos, concluiu que, embora os documentos não se refiram, de fato, à conta em que foram lançados na escrita contábil (vale transporte), deve-se proceder à compensação de valores ali existentes, pelo que acata a argumentação do contribuinte e solicita a declaração de procedência parcial da imputação 02, uma vez que o contribuinte refere-

se, apenas, aos valores de estouro de caixa ocorridos no exercício de 2006, e que os valores relativos ao exercício de 2004 devem ser mantidos integralmente.

Em relação à infração 03, diz que o autuado reconhece o erro de lançamento, porém mostra que o valor recolhido de ICMS refere-se à base de cálculo real, pelo que ele, autuante, pede o julgamento por sua improcedência.

No quanto pertinente à imputação 04, aduz que em decorrência de erro do autuado em sua escrituração, os seus recolhimentos referentes aos DAEs apresentados não foram computados pelo Fisco. Que o ICMS pago antecipadamente, com códigos de receita 1072 e 2183, deveriam ter aparecido na coluna “outros créditos” do seu livro Registro de Apuração do ICMS, reduzindo-se o saldo devedor do imposto, o que não foi feito. Que, embora de fato não exista diferença de ICMS a recolher, a escrita fiscal não reflete a realidade dos fatos. Que o contribuinte deve corrigir o erro em seu livro Registro de Apuração do ICMS, e a imputação deve ser considerada improcedente.

Consta, à fl. 256, extrato SIGAT/SEFAZ indicando o pagamento de débito no valor principal de R\$9.497,01, referente à infração 01 do lançamento de ofício.

## VOTO

Preliminarmente, não acato a arguição de nulidade da autuação, por verificar que encontram-se no processo os seus pressupostos de validade, tendo sido indicados o autuado, o montante e o fato gerador do débito exigido, não estando o Auto de Infração, e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses do artigo 18 do RPAF/99.

Quanto à alegação defensiva de que o texto do §4º do artigo 4º da lei nº 7.014/96 refere-se apenas a contribuintes que promovam a saída de mercadorias, e não àqueles que, tal como o autuado, apenas prestam serviços de transporte de passageiros, observo que este dispositivo trata de operações contábeis com valores oriundos de receitas tributáveis pelo ICMS, estando a prestação de serviços de transporte de passageiros, objeto das operações comerciais promovidas pelo contribuinte, elencada como fato gerador do ICMS. Tal como afirmado pelo sujeito passivo, a Lei nº 7.014/96 dispõe acerca da tributação de operações pelo ICMS, abrangendo todas as situações em que incide este imposto, pelo que a interpretação do mencionado parágrafo, de forma lógica, abriga todas as hipóteses de incidência de tal tributo.

Quanto às indagações proferidas na impugnação, quais sejam, se há dúvida acerca de o contribuinte operar apenas com transporte rodoviário de passageiros, e que, portanto, a incidência do ICMS estaria prevista no artigo 2º, inciso VI, da Lei nº 7.014/96, observo que não existe esta dúvida, e tal fato não foi objeto de questionamento pelo Fisco.

Quanto ao Fisco ter como provar que a empresa, em algum momento, tenha realizado operações de saídas de mercadorias, e quanto a ser possível exigir tributo pela presunção, sem autorização legal, de operações de saídas de mercadorias de uma empresa que nunca realizou tais operações, ressalto que no presente Auto de Infração não se exige tributo em razão de operação de saídas de mercadorias, mas somente sobre omissão de operações de serviços de transporte, apuradas por meio de auditoria da Conta Caixa do sujeito passivo, na qual foi constatada a ocorrência de saldo credor. E que a ocorrência deste saldo credor de caixa indica, em termos contábeis, que existem receitas anteriores não contabilizadas. Não sendo comprovado, pelo sujeito passivo, que tais receitas advieram de operações não tributáveis, o imposto foi exigido com base em presunção prevista na Lei que dispõe quanto ao ICMS, tributo do qual o contribuinte é sujeito passivo. O contribuinte, ao discorrer sobre o mérito da imputação 02, inclusive, demonstrou ter compreendido a imputação, e o conceito e dados utilizados na auditoria utilizada na apuração deste tributo, na presente ação fiscal.

Em relação a ser possível, através de Decreto, estender a abrangência de previsão legal, como se vê no acréscimo da expressão “ou de prestações” contida no RICMS/BA, que não estaria contida no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, assinalo que o RICMS/BA regulamenta a previsão legal em relação aos fatos geradores de ICMS, e que, por conseguinte, não ampliou, mas detalhou que a presunção de que trata se aplica às prestações de serviços sobre os quais incide o mencionado imposto, cujas hipóteses de incidência estão previstas na Lei Complementar nº 87/96.

Quanto a que, se existam dúvidas quanto à aplicação do diploma legal, dever-se-ia exigir tributação sobre matéria duvidosa, observo que inexiste dúvida quanto à aplicabilidade da presunção legal na autuação em lide. Assinalo que, em relação a esta presunção legal relativamente aos serviços de transporte, este CONSEF já se manifestou acerca de lançamentos de ofício anteriores relativos às operações comerciais deste mesmo autuado, nos Acórdãos que transcrevo a seguir, favoravelmente à exigência de imposto em razão da ocorrência de saldo credor de caixa:

Acórdão CJF nº 215-12/04. ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA 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. Modificada a Decisão. Efetuada correção no cálculo do imposto, com a aplicação de alíquota de 7%, nos termos do art. 505-A do RICMS. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

Acórdão CJF nº 111-11/05. ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos para correção de erros do lançamento. Reduzido o valor do débito. 2. REGIME DE APURAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. (...) 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO. (...). Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Portanto, reafirmo que ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo defendente.

No mérito, em referência à imputação 01, falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, o contribuinte reconhece expressamente, e promove o recolhimento do débito à mesma atinente, pelo que a considero procedente, inexistindo controvérsias.

Quanto à materialidade da infração 02, o contribuinte comprovou que inexistiu saldo credor de caixa no mês de abril de 2006, tal como reconhecido pelo autuante, com repercussão nos meses posteriores, objeto da autuação, pelo que a presunção foi parcialmente elidida, em relação a este exercício. Quanto ao exercício de 2004, o contribuinte não se manifesta, no processo, nem traz aos autos documentos que elidam a presunção em relação ao exercício de 2004.

A existência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Tratando-se de presunção, o contribuinte poderia apresentar provas em contrário, o que ocorreu apenas quanto ao exercício de 2006. Pelo exposto, considero procedente em parte a infração 02, em relação ao débito no total de R\$13.552,32, referente ao exercício de 2004.

No que se relaciona à imputação 03, recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na

determinação da base de cálculo nas prestações de serviço de transporte rodoviário, o contribuinte comprovou, com os DAES anexados aos autos quando de sua impugnação, que embora tenha cometido erro em sua escrituração, calculou corretamente e recolheu o imposto devido, fato este verificado também pelo autuante, conforme exposto na informação fiscal. Imputação elidida.

No que tange à infração 04, recolhimento a menos de ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, o contribuinte também comprova, com os DAES de fls. 248 e 249, respectivamente nos valores de R\$694,62 e de R\$977,52, que, apesar de ter escriturado irregularmente o seu livro Registro de Apuração do ICMS, inexistiu prejuízo ao erário, porque o imposto foi devidamente recolhido. Infração elidida.

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, consoante tabela a seguir:

INFRAÇÃO	CONCLUSÃO	VALOR TOTAL
01	PROCEDENTE	9.947,01
02	PROCEDENTE EM PARTE	13.552,32
03	IMPROCEDENTE	-
04	IMPROCEDENTE	-
TOTAL		23.049,33

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293575.0602/07-5**, lavrado contra **EXPRESSO BRASILEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$23.049,33**, acrescido das multas nos percentuais de 60% sobre R\$9.497,01 e de 70% sobre R\$13.552,32, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Esta Junta de julgamento 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 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR