

**A. I. Nº** - 279505.0102/10-0  
**AUTUADO** - GASH INDUSTRIAL DE EPS LTDA.  
**AUTUANTE** - IVANILDO LEONIDAS FERNANDES DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 27.07.2011

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACORDÃO JJF Nº 0216-04/11**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que durante a fiscalização não foram apresentados os livros contábeis. Confronto dos valores financeiros despendidos com as compras de insumos com os das receitas de vendas resultaram em saldos credores. Não comprovada a ocorrência de outras receitas ou inexistência de desembolso por compras consideradas no período fiscalizado que pudessem desconstituir a presunção legal. Em diligência determinada pelo CONSEF foram corrigidas inconsistências no levantamento fiscal que implicou na redução do débito. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhido o pedido de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 17/06/10, para exigir ICMS no valor de R\$537.120,24, acrescido da multa de 70%, em razão da omissão de saída de mercadoria tributáveis apurada através de saldo credor na conta caixa. Consta, na descrição dos fatos que os valores das compras de mercadorias registradas nos livros fiscais próprios, seguida e substancialmente apresenta valor maior que o das vendas, fato que se escriturado no livro caixa denota saldo credor em vários meses dos exercícios de 2005 a 2009. O levantamento foi efetuado através dos livros e das notas fiscais de entrada e saídas de mercadorias. Esclarece que o contribuinte não atendeu às intimações de solicitações dos livros diário, razão e caixa, além de balancetes e documentos comprobatórios de despesas e outras receitas.

O autuado na defesa apresentada (fls. 155/175), inicialmente esclarece que exerce atividade de industrialização de EPS, tem tradição, cumpre suas obrigações fiscais, notadamente do ICMS e foi surpreendida pelo resultado da fiscalização.

Comenta a infração, suscita a nulidade do lançamento alegando não ter infringido os dispositivos legais apontados e a fiscalização ter se equivocado extrapolando a litude do ato administrativo.

Ressalta que a Constituição Federal (art. 5º, LV), prevê aos litigantes em processo administrativo o direito do contraditório e ampla defesa com meios e recursos a ela inerentes. Salienta que o legislador estadual fixou as premissas de formalização de lançamento de acordo com o disposto no art. 28 e o seu desatendimento conduz a sua nulidade nos termos do art. 18, tudo do RPAF/BA.

Afirma que o Auto de Infração em questão “não permite o pleno exercício do direito de defesa” porque “não obedeceu à ordem legal de demonstrar a origem, cálculo e elementos que possibilitem à ora impugnante o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada”.

Alega desconhecer os motivos que levaram o autuante a desconsiderar as operações realizadas, ignorado as informações prestadas, atendendo as normas legais, para imputar a omissão de

“entradas” de mercadorias tributadas, atribuindo “valores totalmente divergentes dos informados pela empresa” produzindo um débito de elevada monta em seu desfavor.

Transcreve a Súmula nº 473 do STF, a qual preconiza que a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Salienta que o Auto de Infração é ato de imposição de débito, devendo ser acompanhado do detalhamento da forma de apuração, expressa e clara, de forma que se compreenda a acusação e não é válido quando demande deduções, suposições ou interpretações dos procedimentos fiscais.

Ressalta que na instauração do processo administrativo, a ampla defesa só pode ser exercida e respeitada se for resguardada a possibilidade de refutar fatos, as infrações e valores imputados.

Transcreve decisão contida no Resp 48.516/SP da 2ª T do STJ para reforçar o amparo dos seus argumentos na jurisprudência da declaração de nulidade do lançamento por ausência de requisitos essenciais. Requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por vício insanável que macula sua validade, pelo não atendimento das formalidades legais.

Manifesta que o agente fiscal esquivou-se do correto conceito de atuação administrativa, incorrendo no artigo 316, § 1º do Código Penal Brasileiro que estabelece “Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza: Pena-detenção, de seis meses a dois anos, ou multa”.

Afirma que não é dado ao autuante desconhecer a lei (RICMS), preenchendo requisitos de enquadramento em crime por reclamar tributo indevido e exposição a constrangimento quando da lavratura da peça punitiva. Afirma inexistir a infração da forma que foi enquadrada “com o fito único de saciar a sanha de arrecadação do Estado”, cabendo à autoridade julgadora determinar a extinção do respectivo crédito tributário.

No mérito, caso ultrapassadas as preliminares argüidas, passa a comentar acerca do lançamento do crédito tributário, ressaltando que o lançamento decorre de auditoria de compras de mercadorias devidamente registradas em livros próprios, identificando vendas em quantidades substancialmente em volume menor, apurando-se uma suposta omissão de saída de mercadorias.

Afirma que o roteiro de auditoria está eivado de equívocos e distante da realidade da empresa, por não ter sido comparado as “quantidades presentes nos estoques com as entradas e as saídas de mercadorias efetivamente realizadas, isto é, estoque inicial + compras - estoque final, que corresponde às saídas reais” para apurar possível saldo credor de caixa.

Argumenta que as saídas reais deveriam ser confrontadas com as saídas efetivas, isto é com notas fiscais e caso configurado menor, materializaria a ocorrência de venda de mercadorias sem a emissão de nota fiscal. Caso as saídas efetivas fossem maiores, configuraria entrada de mercadorias sem documentação fiscal. Atenta que para certificar-se da verdade material dos fatos, deveria considerar a ocorrência de fatos extraordinários, como chuvas, fogo, etc., gerando perdas, além de consideração dos estoques da empresa.

Afirma que segundo as “normas reguladoras da matéria tributária, é nulo o Auto de Infração baseado em PRESUNÇÃO fiscal sem a devida fundamentação”, por converter em ficção, ferindo o princípio do ato vinculado à Lei (arts. 97, 114, 116, 141, 142, 144 do CTN e arts. 5º; 37, 150 da CF).

Aduz que a validade e eficácia do ato administrativo condicionam-se à confrontação prática com fatos reais, idôneos e existentes, o que não restou caracterizada na situação presente, carecendo de demonstrativos para infração praticada, ocorrência de fato gerador, permanecendo no campo das presunções não consubstanciadas.

Ressalta que faltou um levantamento quantitativo de estoque com base nos documentos fiscais, passível de perícia a qualquer tempo para comprovar a veracidade do quanto alegado e que a suposta omissão de saída não corresponde à realidade de acordo com a jurisprudência pátria: “A simples estocagem, para guarda e conservação, não caracteriza a circulação de mercadoria, necessária para que ocorra o fato gerador do ICMS” (STJ–AgRg–REsp 278.843-MG–1ª T).

Argumenta que o roteiro de auditoria aplicado não pode ser generalizado para todos os tipos de contribuintes, com base apenas em documentos fiscais, sem considerar informações do contribuinte sob pena de cometer injustiça, bitributação e enriquecimento ilícito do Estado.

Destaca que são comuns erros no desencadeamento destes tipos de auditoria, às vezes revistos pelos próprios órgãos administrativos a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos JJF Nº 0523/01 e JJF Nº 2016-01/01 cujas ementas que transcreveu às fls. 168/169.

Ressalta ainda que conforme decidido pelos tribunais: “A tributação com base em PRESUNÇÃO somente é cabível quando expressamente prevista em lei. Diante de eventuais indícios de omissão de receita a fiscalização deve aprofundar os trabalhos fiscais de modo a comprovar ou não a ocorrência da irregularidade.” (Ac. 101-78.997/90 ReI. Cons. Cândido Rodrigues Neuber)."

Salienta que por se tratar de uma presunção relativa, admite prova em contrário, e, no caso em questão, não foram considerados os estoques da empresa. Transcreve texto de autoria do professor JAMES MARINS acerca da verdade material e incabível o lançamento tributário.

Discorre sobre os princípios constitucionais da administração pública, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, moralidade e legalidade, transcreve parte de textos de autoria de diversos professores para reforçar o seu posicionamento de que as competências administrativas devem ser exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao atendimento da finalidade do interesse público, fundamentando os fatos e de direito de suas decisões.

Afirma que a autuação perpetrada pelo Fisco é ilegal, desarrazoada, desproporcional, imotivada e imoral. Requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração. Protesta, por todos os meios de prova em direito admitidos, requer a realização de diligência, juntada posterior de documentos e livros fiscais e contábeis com o objetivo de provar a veracidade de tudo que foi alegado.

O autuante presta informação fiscal (fls. 184/185), inicialmente discorre sobre a infração e razões defensivas e afirma que quanto à nulidade suscitada não deve haver provimento, tendo em vista que o Auto de Infração obedece a todas as formalidades legais previstas no RPAF/BA.

Entende que conforme disposto no CTN é de competência da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento, verificando a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do débito com identificação do sujeito passivo e propor a penalidade cabível. Afirma que o Auto de Infração obedece às formalidades legais e é descabida e deselegante o argumento defensivo de excesso de exação.

Informa que ao dar início a ação fiscal, intimou a empresa para apresentar livros e documentos fiscais e contábeis, tendo sido colocado à disposição apenas os documentos e livros fiscais, exceto o livro Registro de Inventário conforme documentos às fls. 8/17 e 180/182.

Esclarece que constatou que nos livros fiscais apresentados o valor total das entradas era frequentemente maior que as saídas mensais, motivo pelo qual elaborou os demonstrativos juntados às fls. 18/22 no sentido de apurar a relação entre compras e vendas mensais efetuadas.

Afirma que de um modo geral as receitas devem ser iguais ou superiores às despesas para dar respaldo financeiro do cumprimento das obrigações. Ressalta que utilizou tal método para apuração do ICMS devido em razão da empresa não colocar a sua disposição de “livros contábeis e seus respectivos documentos” o que no seu entendimento configura embaraço à fiscalização para apurar a situação real da conta caixa. Requer a procedência do Auto de Infração.

A 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência (fl. 789) no sentido de que o autuante refazer os demonstrativos originais considerando o saldo devedor apurado no fim do exercício, conceder o crédito presumido previsto na legislação em relação ao período que esteve como EPP (SimBahia) e corrigir datas de ocorrências.

Em atendimento a diligência o autuante juntou as planilhas refeitas (fls. 192/202) o que reduziu o débito de R\$537.120,24 para R\$461.126,43 conforme demonstrativo de débito à fl.202.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado em 04/05/11 para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 208), inclusive fornecido cópias dos demonstrativos refeitos e reaberto o prazo de defesa de trinta dias para se manifestar caso quisesse, o que não ocorreu no prazo legal.

## VOTO

Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade do lançamento sob alegação de não ter infringido os dispositivos da legislação apontados e por a fiscalização não ter demonstrado como apurou a base de cálculo, impossibilitando exercer o seu direito de defesa.

Constato que a acusação apontada é de omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor da conta caixa, tendo sido indicado como infringido o art. 2º, §3º do RICMS/BA (art. 4º, §4º da Lei 7.014/96) que trata de omissão de saídas de mercadorias a título de presunções, inclusive a de saldo credor da conta caixa. Por sua vez, a base de cálculo foi apurada nos demonstrativos juntados acostados às fls. 18 a 22.

Observe que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99). O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbro inobservâncias formais que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, os dispositivos indicados como infringidos são coerentes com a acusação, bem como os demonstrativos juntados aos autos demonstram como foi apurada a base de cálculo, o que possibilitou ao impugnante exercer o seu direito de defesa, motivo pelo qual não acolho a nulidade suscitada.

Quanto à correção da base de cálculo apurada e enquadramento nos dispositivos indicados como sido infringidos, trata-se do mérito da questão o que será apreciado no momento oportuno.

Relativamente ao entendimento de que o agente fiscal incorreu em crime previsto no Código Penal Brasileiro, deixo de me pronunciar tendo em vista que a apreciação nesta instância se restringe apenas a lide para deslinde de créditos tributários.

Quanto ao pedido de realização de diligência para comprovar fatos narrados na sua defesa, observe que de acordo com o art. 150, I do Dec. 7.629/99 (RPAF/BA), a diligência deve ser realizada para examinar, vistoriar, levantamento dados ou informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Com se trata de pedido para verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que são de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu, fica indeferida nos termos do art. 147, I, “b”.

Ressalto que no sentido de corrigir inconsistências contidas no Auto de Infração, o CONSEF determinou a realização de diligência, cujo resultado foi cientificado ao autuado reabrindo o prazo de defesa (trinta dias), não tendo o mesmo se manifestado no prazo legal concedido.

No mérito, o recorrente argumentou que deveria ter sido desencadeado um roteiro de auditoria de estoques para apurar possíveis omissões de entradas ou de saídas de mercadorias e que a exigência do imposto por meio de presunção é ilegal e inconstitucional.

Cabe esclarecer que o roteiro de auditoria de estoques tem como objetivo aferir a regularidade ou irregularidade na movimentação física dos estoques. O ponto de partida são as quantidades registradas do estoque inicial, adicionando as quantidades que deram entrada no estabelecimento e deduzindo as saídas e o estoque final para apurar as saídas reais que comparado com as quantidades que deram saídas no período fiscalizado mediante a emissão de documento fiscal, pode apurar regularidade na movimentação dos estoques ou omissão de entrada ou de saída de mercadorias.

Não é o caso da situação presente, que foi aplicado o roteiro de auditoria de caixa. A conta caixa é de natureza devedora, logo afere as disponibilidades financeiras da empresa e não dos estoques. Toma-se como base o saldo inicial da conta caixa (ou caixa e bancos), adiciona-se as entradas de recursos financeiros que deram ingresso no estabelecimento e deduz-se os valores financeiros que deram saída do estabelecimento fiscalizado. Caso apurado saldo credor do caixa, é exigido o ICMS correspondente por presunção legal (art. 4º, §4º da Lei 7.014/96) de que o valor do saldo credor apurado representa receitas não contabilizadas, sendo facultado ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

No caso concreto, verifico que conforme dados cadastrais constantes do banco de dados da Secretaria da Fazenda (fl. 152) o estabelecimento fiscalizado esteve na condição de Empresa de Pequeno Porte (SIMBAHIA) até 31/03/05, passando a apurar o ICMS pelo regime normal a partir do dia 01/04/05 até 31/03/10. Logo, em todo o período fiscalizado (2005 a 2009) a empresa estava obrigada a escriturar o livro Caixa (como EPP/SIMBAHIA) e Diário (Regime normal do ICMS – Lucro Presumido ou Real do Imposto de Renda) para comprovar sua movimentação financeira.

Entretanto, a cópia da intimação à fl. 10 e Termos de Arrecadação (fls. 180/182) demonstram que só foram entregues à fiscalização os livros e documentos fiscais (Registro de Entrada, Saída, Apuração de ICMS, Registro de Inventário, Termo de Ocorrência e notas fiscais de entradas e saídas). A troca de email entre o autuante e a empresa fiscalizada (fls. 9 a 16) demonstra que os livros contábeis foram cobrados insistentemente, tendo no dia 26/03/03 a empresa declarado (fl. 12) que “não temos livro de Caixa e nem livro Razão, e, nosso contador informou que precisa de pelo menos [menos] 30 dias para fazer estes livros...”.

Conforme indicado na descrição dos fatos do Auto de Infração, diante da não apresentação dos livros Caixa, Diário/Razão por parte da empresa, a fiscalização identificou que os livros fiscais (Registro de Entrada e Saída) do período fiscalizado denotam valores de vendas substancialmente inferiores aos das compras na maioria dos meses.

Nos demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 18/22) os valores mensais das compras registradas no livro Registro de Entrada e transportados para o livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) foram considerados como saídas financeiras pelo pagamento e os valores das vendas registrados mensalmente no livro Registro de Saída de Mercadorias foram considerados como de ingressos de recursos financeiros decorrente de vendas. Nos meses em que os valores decorrentes das vendas superaram os desembolsos financeiros dos pagamentos das compras, o saldo remanescente foi transportado e somado às vendas do mês seguinte. Logo, os saldos credores apurados na conta caixa configuram omissão de saída de mercadorias tributáveis apurados por meio de presunção legal de acordo com o disposto no art. 2º, §3º do RICMS/BA.

Portanto, não tendo o impugnante apresentado os livros contábeis (Caixa/Diário/Razão) durante a fiscalização, caberia a ele juntar com a defesa livros contábeis (Caixa, Diário ou Razão) fazendo acompanhar-se dos documentos de suporte dos lançamentos que comprovassem a entradas de outros recursos financeiros além dos decorrentes de vendas de mercadorias que foram considerados pela fiscalização (a exemplo de empréstimos bancários, recebimentos de juros, ...) para demonstrar a improcedência da presunção (saldo credor).

Da mesma forma, poderia comprovar por meio de documentos fiscais e contábeis, as datas efetivas de desembolso pelos pagamentos das compras registradas nos livros fiscais que foram considerados pela fiscalização e das receitas de vendas, tudo isso como facultado na lei (art. 4º, §4º da Lei 7.014/96). Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que em conformidade com o disposto no art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Ressalto que os Acórdãos JJF Nº 0523/01 e JJF Nº 2016-01/01 são servem de fundamentos para a situação presente, tendo em vista que a desconstituição dos créditos exigidos a título de presunção naquelas decisões decorreu de comprovação “perdas normais ocorridas em beneficiamentos de mercadorias” e de “contabilização de todos os documentos fiscais” conforme ementas às fls. 168/169, diferente da situação presente em que não foi trazido ao processo qualquer elemento que desconstituisse a acusação da omissão de saída decorrente de saldo credor.

Por fim, embora a defesa não tenha apontado inconsistências no levantamento fiscal, em atendimento à diligência determinada pelo CONSEF, foram refeitos os demonstrativos originais, tendo sido:

- A) concedido o crédito presumido de 8% (art. 408, S §1º do RICMS/BA) no período de janeiro a março/05 quando a empresa apurava o ICMS pelo regime simplificado (SIMBAHIA) na condição de Empresa de Pequeno Porte (fl. 192);
- B) corrigidas as datas de ocorrências de 31/01/05 e 28/02/05 com datas de vencimentos respectivas de 31/01/05 e 28/02/05 e datas de vencimentos de 09/02/05 e 09/03/05 no Auto de Infração e Demonstrativo de débito refeito (fls. 198/201) cujo levantamento fiscal foi feito corretamente no demonstrativo à fl. 18 e transportada de forma errada para o Auto de Infração (fl. 1);
- C) considerado no roteiro da auditoria do caixa refeito à fl. 192 o valor de R\$1.250,00 do saldo inicial da conta caixa informada na DME pelo estabelecimento autuado de acordo com a cópia à fl. 191 Em função da não apresentação do Livro Caixa, Diário/Razão;
- D) inserido no roteiro da auditoria do caixa no exercício de 2009 (fl. 196) o valor de R\$1.024.094,21 do saldo devedor apurado em 31/12/08 (fl. 195), o que resultou na eliminação dos valores exigidos naquele exercício de R\$44.184,18 (vide dd. às fls. 22 e 196).

Como apreciado anteriormente, após feitas as correções determinadas pelo CONSEF, conforme disposto no art. 18, §1º do RPAF/BA, o autuado foi cientificado, o que reduziu o débito de R\$537.120,24 para R\$461.726,43 e não contestou o seu resultado no prazo legal concedido.

Pelo exposto, concluo que não foi aplicado roteiro de auditoria de estoques pela fiscalização para apurar possíveis omissões de saída de mercadorias como alegou o recorrente e sim roteiro de auditoria de caixa. Os saldos credores foram apurados pela fiscalização nos demonstrativos às fls. 18/22, refeito às fls. 192/196, tomando como base os valores despendidos pelas compras que se revelaram muitos superiores ao das receitas das vendas registradas no período fiscalizado. Os saldos credores apurados constituem prova suficiente de omissão de saída de mercadorias e como se fundamentam em valores registrados nos livros fiscais do estabelecimento autuado e não foram apresentados os livros contábeis, nem durante a fiscalização, nem juntado com a defesa, caberia ao impugnante apresentar elementos que comprovasse a improcedência da presunção, fato que não ocorreu, motivo pelo acato o demonstrativo de débito refeito pelo autuante às fls. 200/201, e considero devido o valor de R\$461.726,43.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279505.0102/10-0**, lavrado

contra **GASH INDUSTRIAL DE EPS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$461.726,43** acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR