

**A. I. Nº** - 087016.0021/12-1  
**AUTUADO** - S&M DISTRIBUIDORA LTDA.  
**AUTUANTE** - DIJALMA MOURA DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26/02/2014

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0028-03/14**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO ILÍCITO. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. VÍCIO INSANÁVEL. A autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que a auditoria da conta Caixa não considerou os efetivos ingressos e saídas de numerário, lançando os valores debitados e creditados obtidos no livro Registro de Apuração do ICMS. É nulo o procedimento que não contenha elementos suficientes para determinar, com precisão a infração apontada ou implique cerceamento de defesa. Recomendação do refazimento do feito a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/03/2013, refere-se à exigência de R\$120.789,01 de ICMS, acrescido da multa de 70%, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Consta com complemento “Fluxo de caixa elaborado, conforme demonstrativos, foi constatado saldos credores de caixa.” (Demonstrativos às fls. 05 a 07 e cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, fls. 08 a 32 e 47 a 71 e cópia do relatório Folha de Pagamento, fls. 33 a 46 e 72 a 84).

O autuado apresenta defesa, fls. 87 a 93, por meio de advogado com procuração à fl. 94, depois de demonstrar a tempestividade da impugnação alinha as seguintes ponderações com o fito de refutar a acusação fiscal.

Aduz que o lançamento de ofício é improcedente, tendo em vista que a apuração fiscal se limitou à avaliação de seus registros contábeis de maneira isolada e desvinculada aos registros da empresa como um todo. Diz que foi desconsiderado o importante fato de que o estabelecimento autuado é apenas uma filial e, sequer, possui personalidade jurídica autônoma e independente, de forma que a conclusão da existência de saldo credor de caixa, no período apurado, resta plenamente prejudicada.

Observa que, conforme preceitua o art. 126 do RPAF-BA/99, após a apresentação da defesa relativa ao Auto de Infração, o autuante deverá produzir a informação fiscal a respeito da matéria impugnada. Destaca que nesta oportunidade o autuante poderá rever os termos da autuação, amparado pelos fundamentos constantes da defesa apresentada, exercendo o senso de justiça, com a consciência de quem busca a verdade dos fatos e a legalidade.

Destaca que o art. 2º e parágrafo primeiro do RPAF-BA/99, prestigia a rápida solução do litígio administrativo, com amparo nos princípios do informalismo e da verdade material em detrimento do rigorismo das formas.

Requer, amparada na legislação processual em vigor neste Estado da Bahia, à autoridade lançadora para novamente refletir, não apenas sobre o item da autuação, mas também sobre os fundamentos que apresenta. Diz almejar uma oportunidade para a retratação da presente

autuação, amparada numa nova avaliação dos fatos, a partir dos elementos que ora apresenta, e numa aplicação do Direito conformada à esta nova realidade fática.

Para corroborar sua pretensão transcreve os ensinamentos do jurista Antonio da Silva Cabral, enaltecendo a criação da informação fiscal. Nesse diapasão, solicita que seja utilizado esse expediente processual da informação fiscal, como o instrumento da retratação fundada nos novos elementos apresentados à fiscalização.

Observa que o autuante aponta a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ao longo do período compreendido entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009, se baseando na apuração de saldo credor de caixa, levando em consideração, os seguintes itens: Vendas da filial autuada; Compras da filial autuada; Material de consumo da filial autuada; Despesas com folha de pagamento da filial autuada.

Ressalta que segundo a apuração fiscal realizada, ao se proceder à comparação entre os débitos e créditos da conta caixa, considerando os itens acima indicados, teria sido apurado saldo credor de caixa, motivando, portanto, a autuação ora impugnada, pela omissão de saídas.

Assinala que o autuante, ao proceder à mencionada apuração, deixou de considerar que o estabelecimento autuado não possui personalidade jurídica autônoma, sendo somente uma filial, ignorando os registros contábeis da Empresa como um todo, o que certamente prejudica a presente autuação.

Para reforçar o entendimento faz referência à conceituação de filial construída pela doutrina pátria, a qual pode ser sintetizada da seguinte maneira: Filial é a organização ou estabelecimento que depende de outro e que não goza de autonomia e de personalidade jurídica, sendo mera extensão da organização principal.

Salienta que, conforme quadro abaixo que apensa, fl. 90, a empresa da qual é uma das filiais, obteve geração de caixa, no biênio 2008-2009, objeto da apuração fiscal, que totaliza a quantia de R\$11.505.904,88.

Observa que a S&M Distribuidora Ltda. possui mais duas outras filiais, sendo certo que a geração de caixa registrada no período apurado é plenamente suficiente para suplantear o suposto *deficit* identificado pela fiscalização.

Destaca ainda, que o estabelecimento autuado sequer possui contas bancárias, sendo certo, que as contas bancárias da Empresa são da titularidade da matriz, o que corrobora a tese ora defendida.

Diz restar claro que a apuração que ensejou a presente autuação ao considerar a filial autuada como uma entidade autônoma e isolada, se limitando a considerar os seus registros contábeis de forma desvinculada aos registros da Empresa como um todo, terminou por induzir o autuante em erro, quanto à sua conclusão, acerca da existência de saldo credor de caixa.

Requer a apresentação posterior da documentação contábil que comprovará a geração de caixa apontada, bem como para demonstrar que as despesas da Empresa foram pagas com tais recursos, de forma a descaracterizar a suposta omissão de saídas, pela filial autuada, apurada pelo autuante. Afirma que seu pedido se justifica em função da impossibilidade de apresentação de toda a documentação necessária, neste momento processual, em razão do imenso volume de itens que a compõem. Suscita o princípio da verdade material, que impõe à Administração Pública o dever de utilizar-se de todos os meios de prova na busca de elementos que possam influir na formação do seu juízo de convicção. Acrescenta registrando que em sede de processo administrativo o julgador não fica adstrito às provas produzidas pelas partes, muito pelo contrário, deve sempre seguir em busca da verdade dos fatos, valendo-se até mesmo de outros elementos em adição àqueles trazidos aos autos pelas partes.

Assinala ainda que o princípio da verdade material tem a sua base de fundamento na legislação que rege a matéria e sólido amparo e supedâneo na doutrina autorizada, como se pode perceber

dos ensinamentos da lavra dos administrativistas pátrios, Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, cujos fragmentos reproduz, fl. 91.

Revela que o princípio em voga é também conhecido como princípio da liberdade da prova, na medida em que, como dito, o julgador não pode ficar jungido às provas formadas pelos sujeitos do processo, possuindo plena liberdade (poder-dever) para produzi-las. Pondera que se o julgador pode ordenar a produção de provas que sequer tenham sido suscitadas nos autos para conhecer a verdade dos fatos, muito mais pode acatar o pedido de apresentação posterior de provas, para assegurar a produção plena de provas.

Refuta a aplicação da verdade formal, que segundo seu entendimento, somente pode prevalecer em processos judiciais. Frisa que nestes casos, a preclusão ao direito do defendente opera-se pela falta de apresentação de provas no momento oportuno. Mas esta não é a hipótese legal dispensada para os processos administrativos.

Sustenta que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal deve prevalecer a busca incessante pela realidade verdadeira dos acontecimentos, uma vez que o rigorismo pelas formas, prevalece o intuito de conhecer a verdade. Assevera que a preclusão não se opera quando o julgador verifica que há elementos de prova que ainda podem ser trazidos aos autos, e assim percebendo, deve decidir por conhecê-las, de modo que o seu julgamento seja o mais justo possível.

Invoca também o princípio da ampla defesa assegurado aos litigantes em geral por outorga constitucional. Ressalta que seu direito à ampla defesa, conjugado com o ventilado princípio da verdade material, contempla o dever da autoridade administrativa julgadora de assegurar que todos os elementos de prova sejam deduzidos nestes autos. Arremata assinalando que nenhum meio de prova juridicamente válido deve residir ao largo da análise desta lide administrativa.

Requer a produção de todas as provas admitidas em direito bem como pela juntada posterior de documentos em prova ou contra prova do que vier a ser apresentada pelo Fisco estadual e que seja fixado em tempo razoável para que a mesma possa selecionar e apresentar mais de duas mil folhas de documentos.

Requer, por fim, que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao proceder à informação fiscal, fls. 108 e 109, depois de resumir as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, o autuante assevera que não procedem as alegações de que a fiscalização somente avaliou os registros contábeis da autuante e de que o estabelecimento é uma filial e que se quer possui personalidade jurídica autônoma e independente.

Esclarece que no transcurso da ação fiscal, não só analisou os livros contábeis da autuada, em especial o livro Razão, assim como os seus registros fiscais escriturados nos livros Registros de Entradas, de Saídas e de Registro Apuração do ICMS.

Explica que a movimentação de entradas e de saídas de recursos apontou no sentido de que as obrigações, objeto do levantamento fiscal, foram quitadas pelo autuado e registradas na escrita contábil sem os devido recursos. Assinala que essas mesmas obrigações quitadas pelo autuado também foram regularmente registradas em sua escrita fiscal. Observa que não detectou qualquer tipo de transferência bancária ou outra movimentação de recurso envolvendo a Matriz com o estabelecimento autuado.

Diz que restou comprovada a entrada de recursos sem origem em seu Caixa, regularmente escriturado no livro Razão Contábil, cuja presunção é de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal e sem recolhimento do imposto ter restado.

Frisa que, em sede de defesa, o defendente alega que os pagamentos foram efetuados a partir do Caixa de sua Matriz, fls. 06 e 07.

Arremata sustentando que as razões alegadas pelo impugnante são insuficientes, infundadas e desprovidas de qualquer prova capaz de modificar seu entendimento.

Conclui aduzindo que, em face das frágeis alegações defensivas destituídas de quaisquer provas em direito admitidas, requer a procedência da ação fiscal.

Esta Junta em pauta suplementar, por entender plausível a alegação da defesa de que os pagamentos efetuados pela filial foram providos com recursos de sua matriz, deliberou pela conversão dos autos em diligência para que o impugnante fosse intimado a apresentar os documentos capazes de comprovar o efetivo suprimento de recursos alegados, e assim, na busca da verdade material, concedendo-lhe o prazo de trinta dias, dar ensejo a elidir a presunção legal que embasa a omissão de saídas apuradas através de saldo credor de caixa.

Consta à fl. 116 que o impugnante foi intimado para o atendimento da diligência e no prazo regulamentar não se manifestou nos autos.

## VOTO

Inicialmente, ao examinar detidamente o levantamento fiscal intitulado “Auditoria da Conta Caixa”, fls. 06 e 07, elaborado pelo autuante para lastrear a acusação fiscal de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de saldo credor de caixa”, constato que, apesar da denominação referir-se a auditoria da conta caixa, o seu conteúdo e a fonte das informações nele contida não coadunam com a natureza e a especificidade imprescindíveis a qualquer apuração que envolva a conta contábil Caixa. Verifico que o valor lançado no levantamento fiscal mensalmente a título de débito se origina do livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, a exemplo do lançamento de R\$36.522,06, fl. 06, no mês de janeiro de 2008, é o carreado do registro no RAICMS, fl. 10. Os valores de R\$31.715,00 e R\$10.281,30, lançados a crédito no mesmo mês, se originam, respectivamente, de registro no RAICMS, fl. 09, e de um relatório de controle interno autuado que consta a “Folha de Pagamento”, fl. 33.

A presunção legal de omissão de saídas prevista no art. 4º, §4º, inciso I, da Lei 7.014/96, dispositivo legal que alicerça a acusação fiscal, se reporta nitidamente a saldo credor de caixa. Por óbvio, tudo que se refere contabilmente a “Caixa” cuida exclusivamente de efetivos ingressos e saídas de numerário, ou seja, de dinheiro, inclusive com o imprescindível rigor cronológico de suas efetivas ocorrências. Isto se significa dizer que os valores lançados a débito e a crédito no levantamento fiscal, por se constituírem de fatos contábeis registrados na escrita fiscal e do controle interno do impugnante, portanto, inteiramente divorciados da efetiva movimentação de numerários, eis que, não revelam se as vendas, as compras e as despesas foram pagas a vista ou a prazo. Logo, são inservíveis na apuração do saldo credor de caixa que depende do momento real em que ocorre cada ingresso ou desembolso de numerário na conta caixa da empresa.

Resta patente que o levantamento fiscal, “Auditoria da Conta Caixa”, elaborado com base em lançamentos a débito e a crédito que não correspondem às efetivas saídas e aos ingressos no caixa do autuado não tem o condão de determinar a ocorrência de saldo credor de Caixa. Nestes termos, resta desqualificada a acusação fiscal por afigurar-se destituída de certeza quanto à existência de saldo credor nos períodos apurados pela fiscalização.

Sendo assim, no presente lançamento de ofício, verifica-se a existência de vício insanável que fulmina o Auto de Infração, que é a incerteza quanto à ocorrência de saldo credor de caixa descrita no lançamento, implica nulidade, a teor do art. 18, IV, “a” do RPAF-BA/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração cometida, o que também acarreta prejuízo ao pleno exercício da ampla defesa e do contraditório.

Registre-se que a regra do §1º do art. 18 do RPAF-BA/99 é inaplicável ao caso ora em lide, porquanto tal norma apenas admite o saneamento na hipótese de incorreções, omissões ou inobservância de exigências meramente formais.

Desse modo, impõe-se a decretação da nulidade pela situação de incerteza existente, nesse passo, acarretando o cerceamento do amplo e constitucional direito de defesa do sujeito passivo, não sendo saneável por configurar situação de dúvida em que não se pode determinar, com segurança, a infração porventura verificada na ação fiscal.

Represento à autoridade competente para que determine a renovação da ação fiscal observado o prazo decadencial, haja vista que o equívoco que culminou com a nulidade do lançamento se reveste em erro material.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração **nº 087016.0021/12-1**, lavrado contra **S&M DISTRIBUIDORA LTDA**.

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 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2014.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR