

A. I. N° - 233048.0140/09-1
AUTUADO - CASA DOS VINHOS LTDA.
AUTUANTE - KARIME MANSUR MACHADO
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 15.10.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0165-01/15

EMENTA: ICMS. 1. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Ultrapassada a preliminar de nulidade. Lançamento baseado na presunção legal prevista no § 4º, inciso VI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Não aplicável a redução da base de cálculo por supostas operações passíveis de tributação reduzida. A Instrução Normativa nº 56/07 apenas orienta que se proceda ao cálculo do imposto em função da proporcionalidade das operações tributáveis, nada prevendo quanto à alíquota ou reduções de base de cálculo. Como se trata de presunção, não se sabendo quais as mercadorias objeto da omissão, não há como considerar que se deva reduzir a base de cálculo por se “supor” que se trataria de mercadorias com tributação reduzida, e, pelo mesmo motivo, também não se pode aplicar a alíquota especial, de 27%, e sim a alíquota comum, de 17%. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Feita a conferência, pela assessoria técnica deste Conselho, concluiu-se não haver imposto a ser lançado. Infração inexistente. 3. CONTA CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. a) SALDO CREDOR DE CAIXA. Fez-se o possível, em três diligências, para depurar o lançamento, porém sem resultado. Lançamento nulo, por falta de certeza e liquidez. b) SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Lançamento baseado na presunção legal prevista no § 4º, inciso II, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Não aplicável a redução da base de cálculo por supostas operações passíveis de tributação reduzida. A Instrução Normativa nº 56/07 apenas orienta que se proceda ao cálculo do imposto em função da proporcionalidade das operações tributáveis, nada prevendo quanto à alíquota ou reduções de base de cálculo. Como se trata de presunção, não se sabe quais as mercadorias objeto da omissão, e por conseguinte não há como considerar que se deva reduzir a base de cálculo por se “supor” que se trataria de mercadorias com tributação reduzida, e, pelo mesmo

motivo, também não se pode aplicar a alíquota especial, de 27%, e sim a alíquota comum, de 17%. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10.9.09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 133.827,92, com multa de 70%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na determinação da base de cálculo, sendo lançado imposto no valor de R\$ 352.670,76, com multa de 60%;
3. omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de Caixa, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 154.490,71, com multa de 70%.
4. omissão de saídas de mercadorias apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 9.345,26, com multa de 70%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 702/710) questionando como preliminar o lançamento do item 1º, alegando que o cálculo foi realizado utilizando um método estranho, não podendo ser aceito pela empresa, pelo órgão julgador ou por qualquer pessoa que entenda o mínimo de cálculos, por três razões: *a*) a comparação a ser feita teria de ser entre os valores informados pelas administradoras e os declarados pelo contribuinte; *b*) o abatimento do valor das saídas não tributadas não deve ser feito na apuração das diferenças, e sim na apuração da base de cálculo; e *c*) os números contidos nos diversos demonstrativos não coincidem com os constantes na escrita fiscal, conforme quadro que apresenta. Reclama que no demonstrativo fiscal a receita do mês de dezembro (de 2006) está errada, pois em vez de R\$ 1.459.583,22 o valor correto seria R\$ 1.429.583,22. Em face dessas questões, considera que os demonstrativos são imprestáveis para o fim proposto, pois não permitem determinar com segurança a infração apontada. Pede a nulidade do lançamento com base no art. 18, IV, do RPAF.

No mérito, afirma que todas as vendas efetuadas com cartões de crédito foram submetidas à tributação. Diz que a auditora entregou uma planilha contendo os valores de cada operação, conforme apresentado pelas administradoras de cartão de crédito/débito, para que a empresa fizesse o levantamento e provasse a existência de Cupons ou Notas Fiscais relacionados com os cartões recebidos, porém na atividade comercial às vezes algumas falhas cometidas pelo pessoal operacional pode culminar num erro de registro, sendo comum a venda ser feita no cartão de crédito ou de débito mas ser registrado no Cupom Fiscal como venda a dinheiro, nas empresas que não possuem a ferramenta TEF, e ainda ocorre o contrário, vendas em espécie serem registradas como em cartões, sendo que essa ocorrência não é muito comum. Diz que, atendendo à solicitação da auditora e visando comprovar que a empresa não efetua vendas nos cartões sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, identificou na planilha apresentada o numero dos Cupons ou das Notas Fiscais correspondentes a cada um dos Cupons nos meses de fevereiro, março e abril até determinado dia. Diz que a opção por apresentar o levantamento por amostragem tem por objetivo demonstrar que a autuação, além de nula, também é improcedente, não tendo sido possível apresentar o levantamento de todo o exercício por questão de tempo, para poder cumprir o prazo de defesa. Aduz que a empresa estaria preparando os relatórios relativos aos demais meses do exercício para apresentação ao órgão julgador no momento possível, em adendo à defesa.

O autuado impugna também o lançamento do item 2º, considerando igualmente esdrúxulos os cálculos dos demonstrativos às fls. 751 e 752. Reclama que no demonstrativo à fl. 751, relativo ao exercício de 2005, a auditora encontrou [um valor], não indicando a forma, um determinado percentual para as “entradas substituídas e outras”. Assinala que a auditora retirou os percentuais dos valores das saídas dos três últimos meses de 2005 (outubro a dezembro) e concluiu pelo suposto valor das saídas tributáveis, de acordo com o demonstrativo à fl. 752. Indaga por qual razão a auditora não realizou o mesmo levantamento para os demais meses, no demonstrativo de 2006. Pergunta qual o critério para escolha de apenas três meses.

Quanto ao demonstrativo à fl. 753, o autuado alega que a auditora, criando um estilo próprio, desprezando toda a escrituração fiscal apresentada, apurou uma fantasiosa base de cálculo, encontrando uma também fantasiosa diferença, sobre a qual foi cobrado o imposto. Observa que, para o ano de 2006, o levantamento fiscal aproveitou os valores das saídas tributadas apuradas de forma irregular em demonstrativo utilizado para a infração anterior, realizando novamente a fantasiosa apuração de uma possível diferença, e sobre esta exigiu o pagamento do ICMS, conforme demonstrativo à fl. 754. Reclama que o seu direito de defesa foi cerceado, pois não conseguiu entender o que pretendia a auditora. A seu ver tudo é muito fantasioso, muito esquisito. Fundamenta o pedido de nulidade por cerceamento do direito de defesa no art. 18, II, do RPAF. Aduz que sua escrituração fiscal se encontra regular, foi apresentada à fiscalização e está disponível para qualquer diligência.

Com relação ao item 3º, alega que a auditora desclassificou a escrituração contábil do exercício de 2006 e elaborou 12 demonstrativos, um para cada mês do ano, para apurar a movimentação financeira, utilizando os seguintes critérios: *a*) lançou todas as vendas como sendo a vista; *b*) desconsiderou a movimentação da conta “Cheques a Compensar”; *c*) desconsiderou o ingresso do numerário a título de “Aumento de Capital”; *d*) desconsiderou o saldo anterior (vindo do exercício de 2005) da conta “Duplicatas a Receber”; *e*) lançou a débito do Caixa os saques feitos na conta corrente mantida no Bradesco; *f*) não lançou a débito do Caixa os saques feitos na conta mantida no Banco Mercantil, alegando que pagamentos foram feitos diretamente na conta.

Considera que o levantamento fiscal é impreciso, por estabelecer critérios diferentes para fatos iguais (saques bancários). Reclama que neste item 3º foram consideradas todas as vendas como a vista, porém no item 1º foi feito um levantamento de recebimentos através de cartões de crédito, os quais não foram caracterizados, para fins de ingresso no Caixa, como a vista. Questiona a razão de não ter sido considerado o saldo inicial de duplicatas a receber, argumentando que, se no exercício anterior as vendas não foram consideradas todas como a vista, o que geraria um saldo de Caixa a ser transportado para o exercício seguinte? Põe em questão a realização de um levantamento de Caixa sem conciliação da movimentação bancária. Também questiona o fato de não serem considerados os ingressos de cartões de crédito referentes ao saldo do exercício anterior. Pede a nulidade do item 3º, alegando imprecisão dos levantamentos e da caracterização da infração, tomando por fundamento o art. 18, IV, do RPAF.

Quanto ao item 4º, o autuado diz que no exercício objeto do levantamento fiscal (2005) a empresa não mantinha escrita contábil regular e apresentou o livro Caixa, conforme faculta a legislação. Declara que reconhece os lançamentos como irregulares, porque não os comprovou documentalmente, e agora não conseguirá mais efetuar a comprovação. Discorda, porém, do método utilizado pela auditora para apurar os possíveis valores de omissões de saídas. Argumenta que os empréstimos de origem não comprovada não podem ser, por si sós, considerados como possíveis omissões de saídas ocorridas porque foram registrados como contraídos no mês de maio e pagos no mesmo exercício, em dezembro, e assim sendo seria necessário apurar se os lançamentos causaram ou não “estouros no caixa”. Nesse sentido, elaborou demonstrativo da apuração dos saldos credores do Caixa no exercício de 2005, a fim de demonstrar os efeitos no Caixa (estouros), quando excluídos

da movimentação os lançamentos irregulares (fls. 751/753), conforme livro Caixa do exercício anexo (fls. 754/777). Em quadro sucinto à fl. 708, demonstra que houve estouros de Caixa nos dias 27 de julho, 31 de agosto e 2 de setembro, nos valores, respectivamente, de R\$ 1.474,99, R\$ 9.297,39 e R\$ 11.466,99. Aduz que, comprovados o efeito e a redução do valor da base de cálculo, deve ser observado o disposto na Instrução Normativa 56/07. Apresenta quadro demonstrativo da proporção de suas operações tributáveis em relação às saídas totais, apontando o índice de 28,81%. Com base na proporcionalidade encontrada, conclui que as bases de cálculo, relativamente às operações tributáveis, nos dias em que houve estouros de Caixa, ou seja, nos dias 27 de julho, 31 de agosto e 2 de setembro, são, respectivamente, de R\$ 424,94, R\$ 2.678,58 e R\$ 3.303,64. Por fim, pondera que a base de cálculo deva sofrer a redução de 30%, conforme prevê o art. 87, inciso XXVI, do RICMS, uma vez que a auditora tributou essa possível omissão de saídas à alíquota de 27%, por considerar as saídas como sendo referentes a bebida alcoólica, produto beneficiado com aquela redução. Com isso, nos dias em que houve estouros de Caixa, ou seja, nos dias 27 de julho, 31 de agosto e 2 de setembro, as bases de cálculo reduzidas seriam, respectivamente, de R\$ 297,46, R\$ 1.875,00 e R\$ 2.312,55, sendo o imposto, nos mesmos períodos, de R\$ 80,31, R\$ 506,25 e R\$ 624,39, totalizando R\$ 1.210,95, à alíquota de 27%.

Pede que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte. Juntou documentos.

A auditora responsável pelos lançamentos prestou informação (fls. 788/793) comentando um a um os documentos citados pela defesa, relativos ao item 1º do Auto. Diz que, no cálculo da proporcionalidade a ser aplicada, por equívoco, no documento constaram os valores das saídas, mas apenas os valores, já que o cálculo da proporcionalidade foi encontrado tomando por base as compras de mercadorias para comercialização, e por essa razão anexou novo demonstrativo, que em nada altera os percentuais indicados. Prossegue comentando a estrutura dos demonstrativos fiscais. Diz que o contribuinte foi informado da forma como se realizou o procedimento de fiscalização, e nos autos está demonstrada a forma como foram apurados os valores exigidos, com clareza e precisão, de modo que, a seu ver, a alegação de nulidade não prospera, uma vez que nos autos constam informações e demonstrativos que esclarecem todos os passos do procedimento. Diz que o contribuinte, sem qualquer critério, apresentou quadro demonstrando, inclusive, ter procedido erroneamente à escrituração do Registro de Apuração, uma vez que lança como vendas “isentas e outras” valores totalmente sem base legal, até porque a quase totalidade das operações é tributável pelo regime normal de tributação. Considera que a proporcionalidade pode ser apurada tanto pelas entradas como pelas saídas, e por isso optou pela proporcionalidade das entradas, uma vez que a escrituração fiscal do autuado apresenta incorreções, que foram, inclusive, fruto da autuação objeto do item 2º do Auto.

Quanto à diferença alegada pela defesa, relativa ao mês de dezembro, no valor de R\$ 30.000,00, a auditora diz que isso não altera o resultado apurado na ação fiscal, pois os valores não foram objeto de cálculo da proporcionalidade.

Observa a auditora que a preponderância das mercadorias comercializadas pelo autuado é de bebidas alcoólicas (exceto cervejas e chopes), com alíquota preponderante de 25% mais os 2% do “fundo de pobreza”, sendo que o percentual de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária é em média inferior a 4% do total das aquisições de mercadorias com tributação normal.

Diz que foi apresentada planilha ao contribuinte para que ele comprovasse as alegações de que havia vendas através de cartão que seus funcionários lançaram como sendo vendas em dinheiro, mas o contribuinte nada apresentou até a lavratura do Auto de Infração, e mesmo depois de passados 30 dias da impugnação ainda questiona que só pôde verificar os Cupons dos meses de fevereiro, março e abril, alegando impossibilidade de cumprir o prazo de defesa. Afirma que foram consideradas todas as operações efetuadas através de cartões, de acordo com os dados apurados na redução “Z” dos ECFs nº 1, 2 e 3, além das operações realizadas com emissão de Notas Fiscais, mas mesmo assim

o contribuinte, sem apresentar documentos fiscais correspondentes às suas afirmações, apenas anexou cópia da relação das operações de cartão de crédito e débito relativa aos meses de fevereiro, março e abril de 2006, indicando ao lado o número do Cupom Fiscal. Diz que, antes de prestar a informação, intimou o contribuinte a comprovar a veracidade de tais informações, tendo o autuado respondido que durante a fiscalização havia disponibilizado todos os documentos solicitados, e nesta fase se reservava a somente apresentar documentos para as necessárias instruções do processo de defesa.

A auditora conclui a informação quanto ao item 1º dizendo que, como não havia aplicado a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, elaborou novo demonstrativo, tendo, inclusive, procedido à correção no tocante à proporcionalidade, já que a havia aplicado sobre o total das vendas efetuadas através de cartões, e não sobre a diferença apurada.

Com relação ao item 2º, discorda da alegação de cerceamento de defesa. Observa que em todos os demonstrativos fiscais constam nos rodapés notas esclarecendo como foi apurado o imposto. Observa que o percentual de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária é em média inferior a 4% do total das aquisições de mercadorias com tributação normal, e que a preponderância das mercadorias comercializadas pelo autuado é de bebidas alcoólicas (exceto cervejas e chopes), com alíquota também preponderante de 25% mais os 2% do “fundo de pobreza”. Aduz que o contribuinte trabalha preponderantemente com mercadorias tributadas, cuja alíquota é de 25%. Diz que tanto para o exercício de 2005 (outubro a dezembro) como para o exercício de 2006 (janeiro a dezembro) não foi de forma aleatória que foi apurado o percentual de aquisições das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e sim com base nas Notas Fiscais de aquisição, no Registro de Entradas e no documento emitido pelo contribuinte denominado “Conferência de Lançamentos Entradas”. Afirma que o critério utilizado no procedimento de fiscalização foi uniforme em todo o período fiscalizado, de acordo com o demonstrativo juntado à informação, em substituição ao instrumento originário, relativo ao cálculo da proporcionalidade. Explica como identificou as operações tributáveis, aplicando em seguida a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS. Assinala que o autuado lançou operações tributáveis como sendo “outras”. Conclui dizendo que procedeu ao cálculo da proporcionalidade e aplicou a redução da base de cálculo, de modo que mantém na íntegra os valores lançados no item 2º.

No tocante ao item 3º, a auditora rebate o pedido de nulidade, contrapondo que todos os levantamentos foram realizados com base na escrita do contribuinte, onde existem lançamentos esdrúxulos, a exemplo da conta “Cheques a Compensar”, que a seu ver foi aberta com o intuito “comprovado” de acobertar omissão de receita, uma vez que não foi provada a veracidade dos lançamentos.

Quanto à não aceitação do valor lançado a título de “Aumento de Capital”, a auditora diz que o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos para a integralização do aumento do capital em dinheiro.

Além disso, prossegue a auditora, não consta a contabilização de pagamento aos sócios relativamente às retiradas pró-labore.

No tocante às vendas lançadas a vista, a auditora considera que o contribuinte entra em contradição ao alegar que efetua apenas vendas a prazo, pois na defesa do item 1º, apesar de dizer que os seus funcionários se equivocam ao indicar a condição das vendas, lançando como a dinheiro vendas efetuadas mediante cartão, o que está confirmado é a realização de operações com pagamento a dinheiro e também através de cartões, não havendo nenhum controle na sua contabilidade em relação às administradoras de cartões e instituições financeiras, e por esse motivo na autuação foram consideradas todas as vendas como sendo a vista, e tal posicionamento só trouxe benefício para o contribuinte.

Quanto à alegação de não ter sido considerado o saldo da conta “Duplicatas a Receber”, a auditora considera que o autuado sempre alega, mas nada prova. Afirma que não estava obrigado a escriturar o livro Diário em 2005, mas não provou, mesmo sendo solicitada a comprovação documental do que chama de “Contas a Receber de Clientes”. Diz que o livro Caixa foi apresentado em “espiral”, havendo inclusive lançamento de ingresso de numerário a título de “empréstimos de sócios”, sem que isso fosse comprovado, também não sendo apresentada a origem dos recursos dos sócios para efetuar tais empréstimos. Argumenta que os registros contábeis e fiscais devem estar respaldados em documentos, e, como o contribuinte não apresentou os documentos solicitados, conclui não haver como aceitar os lançamentos em questão.

No que concerne aos documentos de ingresso de numerário relativo a saques efetuados na conta “Bradesco”, a auditora diz que foram mantidos como ingresso de numerário na conta “Caixa” da mesma forma que foram lançados pelo contribuinte, uma vez que os pagamentos correspondentes a tais saques foram também contabilizados pelo contribuinte a crédito da conta Caixa. Já no caso dos saques efetuados na conta “Banco Mercantil”, estes lançamentos não foram transportados para a conta Caixa porque os pagamentos relacionados aos saques foram também creditados diretamente na mesma conta “Banco Mercantil”, não havendo por que se falar em ingresso de numerário no Caixa, até mesmo porque, se tais valores fossem lançados na conta “Caixa”, em nada alterariam o resultado pela entrada do dinheiro através de saques, já que seriam incluídos também os lançamentos de saída do numerário pela inclusão dos pagamentos efetuados com tais saques. Diz que não houve critérios diferentes e não haveria necessidade de efetuar conciliação bancária, já que foi observado todo lançamento bancário e sua repercussão na conta “Caixa”. Observa que o saldo da conta “Caixa” em diversos meses se apresenta bastante alto, o que a seu ver decorre da ausência de contabilização de pagamentos, tais como pró-labore, honorários contábeis, entre outros. Conclui dizendo que, como não havia sido aplicada a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, foi elaborado novo demonstrativo relativamente ao item 3º.

Com relação ao item 4º, a auditora considera que o contribuinte, por não ter interesse em apresentar as provas documentais para confirmar que o lançamento a título de “Empréstimo de Sócios” decorre de omissão de receita, pretende que se refaça o saldo da conta “Caixa” excluindo o lançamento a título de empréstimos. Não aceita a proporcionalidade encontrada pelo autuado, haja vista que a quase totalidade de suas mercadorias é tributada pelo regime normal. Considera que o autuado, ao querer refazer o lançamento de Caixa para justificar não ter havido saldo credor, é o mesmo que achar que pode mudar de situação a seu bel-prazer. Diz a auditora que, com relação à proporcionalidade, foi observada a Instrução Normativa nº 55/2007 [sic]. Declara acolher o argumento do autuado quanto à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, já que a redução é dada em função do produto comercializado. Elaborou novo demonstrativo relativamente ao item 4º.

Dada ciência do teor da informação ao sujeito passivo, este se manifestou (fls. 804-805) assinalando que, com relação à alegação de nulidade do procedimento fiscal, a auditora em sua informação limitou-se a dizer que tal alegação não pode prosperar porque os demonstrativos e informações foram anexados ao processo, porém não apreciou devidamente as razões da impugnação. Pontua que pediu a nulidade porque demonstrou que os cálculos foram realizados de forma esdrúxula, não sendo possível serem aceitos quer por sua empresa, quer por este órgão julgador, quer por qualquer pessoa que entenda o mínimo de cálculos, e sobre esse aspecto a auditora não se manifestou. Reclama que a auditora apresentou novos demonstrativos mantendo as mesmas irregularidades na forma de cálculo do demonstrativo inicial, e referiu-se ao método de apuração de proporcionalidade como sendo possível de ser feita pela entrada, teimando em manter cálculos feitos de forma irregular. Diz que, tendo em vista as confusões promovidas pela auditora, a empresa optou por não mais atendê-la, para evitar mais confusão no processo, declarando isso por escrito em resposta à

última intimação feita por ela. Conclui dizendo que reafirma todos os argumentos de defesa e não reconhece os novos demonstrativos apresentados na informação fiscal.

Ao ter vista dos autos, a auditora refutou o pleito de nulidade do Auto de Infração, contrapondo que, a seu ver, não há erros que se refiram aos sujeitos ativo e passivo, à descrição do fato ou à tipificação da infração (fl. 809). Com referência ao cálculo da proporcionalidade, considera ser perfeitamente normal fazê-lo pelas entradas de mercadorias. Quanto à recusa do contribuinte de atender à intimação, a auditora pondera que o contribuinte não pode deixar, voluntariamente, de atender ao fisco sob qualquer alegação. Conclui reafirmando todos os termos do Auto de Infração e opinando pela sua procedência.

Foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem a fim de que a auditora responsável pelo lançamento prestasse nova informação relativamente ao item 1º, e adotasse determinadas providências, inclusive quanto ao cálculo da proporcionalidade e da redução da base de cálculo alegada pela defesa, visando à depuração do imposto a ser lançado (fls. 814/816). Na mesma diligência, foi solicitado que a autoridade fiscalizadora refizesse a auditoria relativamente ao item 3º levando em conta o levantamento de todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos), e, encontrados os novos valores, apurasse o imposto levando em conta a proporcionalidade e a redução da base de cálculo, na forma recomendada. Foi ainda solicitado que o demonstrativo do débito do item 4º fosse refeito, seguindo a mesma orientação recomendada no tocante aos itens 1º e 3º, no que concerne ao cálculo da proporcionalidade e da redução da base de cálculo.

A auditora, no instrumento às fls. 818-819, informou que, quando da informação fiscal, havia intimado o contribuinte a apresentar o arquivo contendo os Cupons Fiscais, visando a verificar a alegação de falhas cometidas por seus funcionários na indicação da forma de pagamento no ECF, porém o autuado se limitara a declarar que já havia disponibilizado todos os documentos e que se reservava a apresentar os documentos na instrução da defesa, o que não ocorreu. Aduz que o contribuinte escritura o Registro de Apuração lançando nos campos “Isentas” e “Outras” valores de operações tributáveis pelo regime normal, tendo tal irregularidade sido objeto do item 2º do Auto, e por essa razão não se pode acolher o demonstrativo apresentado pela defesa às fls. 703-704, por não corresponder à realidade dos fatos. Diz que discorda do cálculo da proporcionalidade pelas saídas, tendo em vista que a Instrução Normativa 57/2007 (*sic*) não determina que o referido cálculo seja feito obrigatoriamente pelas entradas ou pelas saídas, ficando a critério do auditor a forma que mais se ajuste aos elementos de prova trazidos pelo contribuinte. Diz que elaborou novas planilhas, conforme foi solicitado na diligência, porém, como se trata de multiplicação, não houve nem redução nem majoração dos valores do item 1º do Auto. No tocante ao item 3º, a auditora informa que os valores da movimentação bancária foram devidamente observados e não foram arrolados apenas os valores relativos aos pagamentos diretamente a crédito da conta Bancos, e os demonstrativos às fls. 432/463, juntamente com as cópias reprográficas dos livros Razão e Diário, às fls. 464/669, confirmam que foram levadas em conta todas as disponibilidades. Quanto à proporcionalidade e à redução da base de cálculo, diz que refez os demonstrativos, atendendo ao que foi solicitado na diligência, porém não houve alteração do valor devido, o mesmo ocorrendo no tocante ao item 4º. Conclui dizendo manter integralmente a autuação fiscal.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fl. 830), reabrindo-se o prazo de defesa.

Considerando-se que o autuado não tivesse se manifestado, o processo foi dado por instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 831-verso).

Na sessão de julgamento do dia 4.10.10, a representante da empresa protestou que as intimações feitas pela auditora, conforme consta às fls. 820-821, tinham sido feitas a outra empresa, denominada Via Metal, e solicitou a juntada de documentos, que foram protocolados naquela ocasião (fls. 832/1255), alegando que outros elementos estariam sendo reunidos para instruir o processo.

Diante de tal ocorrência, o processo foi retirado de pauta para nova diligência (fls. 1259/1264), solicitando-se que a repartição de origem designasse fiscal estranho ao feito para a adoção das seguintes providências:

1. item 1º:

- 1.1 – deveria ser intimado o contribuinte para que, no prazo de 30 dias, comprovasse a emissão de documento fiscal (Nota Fiscal ou Cupom Fiscal) relativamente a cada operação listada no Relatório Diário de Operações TEF que lhe foi entregue na conclusão da ação fiscal, frisando-se que a finalidade dos TEFs diários, nos quais é especificada operação por operação, é no sentido de que, diante deles, possa o autuado efetuar a conferência da natureza das operações no que concerne ao modo de pagamento de cada uma (a dinheiro, ou mediante cartão), fazendo o cotejo entre o que consta nos aludidos relatórios TEF e o que foi registrado no equipamento ECF, de modo a detectar valores porventura incluídos indevidamente no levantamento fiscal. Junto com a intimação deveria ser entregue ao contribuinte cópia do despacho (decisão) da diligência;
- 1.2 – de posse dos elementos que viessem a ser fornecidos pelo contribuinte, deveria ser feita a devida conferência e prestada informação, levando em conta também os elementos às fls. 832/1255;
- 1.3 – o cálculo do imposto deveria ser feito seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07;
- 1.4 – sobre os valores tributáveis deverá ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso;

2. item 2º: deveria ser feita a revisão do lançamento, em face dos elementos às fls. 832/1255;

3. item 3º:

- 3.1 – tendo em vista que consta nos autos que a empresa tem movimentação bancária, deveria ser refeita a auditoria levando em conta o levantamento de todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos), levando em conta, também, os elementos às fls. 832/1255;
- 3.2 – apurados os novos valores, o cálculo do imposto porventura devido deveria ser feito seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07;
- 3.3 – sobre os valores tributáveis, deveria ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso;

4. item 4º:

- 4.1 – deveria ser intimado o contribuinte para que no prazo de 30 comprovasse a origem do suprimento de Caixa;
- 4.2 – de posse dos elementos que viessem a ser fornecidos pelo contribuinte, deveria ser feita a devida conferência, de modo a determinar se a documentação porventura apresentada pelo contribuinte descharacteriza o suprimento de Caixa, devendo afinal ser prestada informação, levando em conta inclusive os elementos às fls. 832/1255;
- 4.3 – deveria ser verificado se no Auto de Infração o lançamento foi feito levando em conta a época do ingresso do suprimento de Caixa;
- 4.4 – caso houvesse suprimento de Caixa de origem não comprovada, deveria ser refeito o demonstrativo à fl. 797, calculando-se o imposto de acordo com a orientação da Instrução Normativa nº 56/07;

4.5 – sobre os valores tributáveis deveria ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

Em petição às fls. 1267-1268, a representante do autuado requereu o desentranhamento de todos os documentos que haviam sido acostados à petição apresentada na sessão de julgamento, dizendo que a maioria deles havia sido apresentada no original, para que retornassem às dependências da empresa a fim de propiciar o levantamento a ser realizado, bem como sua oportuna apresentação ao auditor.

Consta à fl. 1269 a entrega dos originais dos documentos às fls. 843/1254, referentes aos livros fiscais originais e extratos bancários.

O fiscal designado para cumprir a diligência prestou informação (fls. 1271/1288) nestes termos:

1. Item 1º:

- o contribuinte foi intimado para apresentar no prazo de 30 dias os documentos necessários ao cumprimento das tarefas, e, como não atendeu ao que foi solicitado naquele prazo, foi feita nova intimação, sendo então entregues alguns livros e documentos, que não contribuíram em nada para mudar a realidade dos fatos, nem para ratificar os argumentos do autuado, nem que permitissem a revisão do lançamento, pois não foram apresentados os elementos solicitados nos tópicos 1º e 4º das intimações às fls. 1289 e 1290, e tendo sido apresentada apenas parte dos documentos solicitados no tópico 3º das referidas intimações, sendo que, deste último, deixaram de ser entregues elementos imprescindíveis à revisão fiscal, tais como, parte dos extratos bancários, cópias de declaração do imposto de renda do ano-calendário de 2005, registros de entradas, de saídas e de apuração, recibos de entrega de declaração do imposto de renda dos sócios do ano calendário de 2006, e também não foram entregues documentos relativos a comprovantes de custos, despesas, retiradas e honorários;
- entre a primeira intimação e o termo de arrecadação decorreram 70 dias, e o contribuinte não apresentou nada de novo, pois tudo o que apresentou para cumprir as intimações já havia sido apresentado por ocasião da fiscalização, e por essas razões não foi possível cumprir a diligência na forma solicitada, tendo de ser prestada a informação com os documentos disponibilizados pelo contribuinte;
- os elementos acostados às fls. 832/1255 consistem numa peça de defesa, parecer de auditores independentes, demonstrativos, livro Razão, extratos bancários, Caixa e Diário;
- o contribuinte, tentando exonerar-se do pagamento do ICMS devido, imputado neste Auto, apensou o parecer de uma empresa de auditoria independente com o objetivo de confundir os usuários de sua contabilidade, visando desqualificar a sua escrituração, de forma tal que desse a impressão de que com isso se pudesse mudar a realidade dos fatos contábeis e assim mudar a obrigação tributária de sua empresa;
- a empresa é ré confessa, apensando parecer de auditoria por ela contratada que afirma categoricamente que ela não registra todos os fatos financeiros e patrimoniais, não justificando, até, a variação patrimonial dos seus bens, inclusive monetários;
- a argumentação de que a movimentação fora feita mediante contas bancárias e que para efeito da fiscalização foi considerada como Caixa não tem nenhum sentido, pois não houve nenhum prejuízo para a empresa;
- os demonstrativos, extratos bancários e livros que o contribuinte apensou “foram todos devidamente analisados pela Auditora Autuante”;

- o autuado pretende desclassificar sua contabilidade para eximir-se de cumprir sua obrigação, mas não provou alteração em seus custos e despesas operacionais, tais como, pró-labore, honorários do contador, imposto de renda, custos diretos e indiretos, etc.;
- é desnecessário calcular-se o imposto seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07, haja vista que “a autuante” procedeu à proporcionalidade;
- no tocante à solicitação do órgão julgador para aplicação da redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, não faz nenhum sentido tal providência, uma vez que não se pode confundir redução de base de cálculo com “saídas outras”, não tendo o órgão julgador percebido a diferença de tipificação ao pedir a redução da base de cálculo, calculando-se afinal o imposto, e por conseguinte não deve prosperar a diligência, pelo fato de os julgadores se equivocarem com a engenharia engendrada pela contribuinte, e por não ser de direito;
- o demonstrativo à fl. 15 foi corrigido pela “auditora autuante”, conforme demonstrativo à fl. 794, com as alterações constantes à fl. 822;
- as reduções de base de cálculo não são “saídas outras”;
- a diligência do órgão julgador, “no que tange a este item, não deve prosperar, visto que as saídas das mercadorias com Redução de Base de Cálculo são consideradas como tributadas”.

2. Item 3º:

- a empresa, embora intimada duas vezes, não apresentou a documentação necessária para a realização da auditoria das disponibilidades;
- pretendia, nesta diligência, proceder à auditoria das disponibilidades considerando todos os ingressos e pagamentos, diariamente, a partir dos saldos finais, envolvendo Caixa e Bancos, dos exercícios anteriores, a fim de fazer o confronto de todas as origens de recursos, diariamente, com todas as aplicações, de modo que, apurados os saldos diários, quando houvesse saldo credor, ficaria constatada a existência de estouro de Caixa, e consequentemente omissão de saídas de mercadorias desacompanhadas de Notas Fiscais;
- o contribuinte, sabendo do propósito da fiscalização, não apresentou a documentação necessária, para que não se procedesse aos exames a contento, deixando de entregar documentos importantes, tais como, parte das declarações do imposto de renda de pessoas físicas e da pessoa jurídica, livros fiscais, notas fiscais, duplicatas e boletos bancários, imprescindíveis para a revisão fiscal que se pretendia fazer;
- a “auditora autuante” beneficiou a empresa ao aplicar a metodologia da auditoria das disponibilidades, considerando os ingressos e os desembolsos de recursos mensalmente, sendo que tal procedimento se justifica pelo fato de que o contribuinte cometeu na sua contabilidade verdadeira química contábil, haja vista que constam lançamentos de ingresso de numerário na conta Caixa de valores não comprovados, tendo como contrapartida as contas Cheques a Compensar e Integralização de Aumento de Capital em dinheiro, sem a devida comprovação;
- o contribuinte apresenta lançamentos de ingresso de numerário na conta Caixa nos meses de março, abril, maio e junho de 2006, nos valores de R\$ 82.500,00, R\$ 166.620,00, R\$ 204.520,00 e R\$ 34.720,00, efetuando lançamentos de débito a Caixa e crédito a Cheques a Compensar, sendo que, no mês seguinte, ao que parece, por um toque de mágica, faz o estorno da operação e ao mesmo tempo repete a operação com maior dosagem de ingredientes, com valor do lançamento superior ao anterior;
- o contribuinte apresentou em sua contabilidade, no início do exercício de 2006, um saldo na conta Duplicatas a Receber no valor de R\$ 378.427,51, que é inexistente, pois não comprovou o saldo;

- a autuante elaborou um papel de trabalho denominado Demonstrativo da conta Caixa – exercício de 2006, relativo ao mês de janeiro, em que constam os valores das vendas correspondentes a R\$ 154.612,99, que foram lançados a débito da conta Caixa, sendo que no referido demonstrativo foi registrado crédito na conta Caixa no valor de R\$ 138.552,00;
- o contribuinte deixou de considerar na contabilidade elementos importantes de despesas nos dois exercícios fiscalizados, tais como, retiradas e honorários de contador, pois consta que em 2006 a empresa só pagou ao contador nos meses de janeiro, fevereiro, abril, novembro e dezembro, nos valores de R\$ 600,00, R\$ 600,00, R\$ 700,00 e R\$ 700,00, e não constam desembolsos a título de retiradas;
- o autuado, tendo em vista a impossibilidade de apresentar a totalidade dos documentos probantes de sua real situação de disponibilidade, apenas pretende procrastinar o pagamento do montante devido a perder de vista;
- pelo que consta nos livros contábeis, a empresa utilizou a prática de pagar as suas duplicatas mediante as contas do Banco do Brasil e do Bradesco, sendo que não sacou dinheiro para o Caixa por intermédio da conta do Banco Mercantil, porém pagou duplicatas por meio desse banco;
- no caso das operações realizadas no mês de janeiro de 2006, conforme foi devidamente apurado “pela auditora autuante”, no saldo inicial da conta Caixa constam os valores relativos às entradas no Caixa, correspondentes a saques no valor de R\$ 126.134,73, que, adicionado aos R\$ 154.612,99 de vendas, perfaz um montante de R\$ 280.747,72, sendo que os pagamentos do mês correspondem a R\$ 388.304,27, que, adicionados ao valor depositado na conta Banco Mercantil, na quantia de R\$ 138.552,00, perfaz o total de R\$ 526.854,27, e, do confronto dos débitos com os créditos atribuídos à conta Caixa, resulta um saldo credor de R\$ 244.876,55;
- os valores depositados no Banco Mercantil foram direcionados para o pagamento a alguns fornecedores, e por essa razão foram excluídos da conta Caixa, na auditoria, os saques e os pagamentos de duplicatas, justificando-se tal critério porque, caso aqueles valores fossem incluídos como entradas de numerários, sob a forma de saques e saídas de dinheiro mediante pagamentos aos fornecedores, lançados a débito do Banco Mercantil, não se alterariam as diferenças apuradas a título de saldos credores, a exemplo dos fatos ocorridos no mês de janeiro de 2006, considerando-se que a quitação das duplicatas não transitou pela conta Caixa, de modo que, englobando-se os ingressos e os pagamentos de numerários lançados na conta Banco Mercantil na conta Caixa, se apuraria o estouro de Caixa, conforme o que foi apurado pela “auditora autuante”, conforme quadro que apresenta, relativo a janeiro de 2006;
- o critério adotado no mês de janeiro foi repetido nos meses seguintes, fato que resultou no que foi apurado “pela autuante” nos demonstrativos e observações descritos nas páginas 438/463, tendo ele, revisor, verificado solidez dos procedimentos.

3. Item 4º:

- o contribuinte foi intimado no sentido de que, a partir da documentação apresentada, se pudesse descharacterizar o suprimento de Caixa, mas não apresentou a documentação probante, capaz de comprovar a operação de empréstimo, uma vez que nas declarações do imposto de renda das sócias Sheila Bulhões de Souza e Flávia Guimarães Oliveira, do exercício de 2006, relativas ao ano-base de 2005, consta que cada uma percebeu durante o ano inteiro a quantia de R\$ 30.000,00, valor este que, dividido por 12 meses, resulta em R\$ 2.500,00, quantia irrisória para justificar empréstimo no montante de R\$ 34.612,07;
- o contribuinte não apresentou os livros Diário e Razão do exercício de 2005, e no livro Caixa não há lançamentos de pagamentos de pró-labore nem de dividendos, apesar de as sócias

terem declarado à receita federal o recebimento de pró-labore e dividendos, e, como foram declarados R\$ 30.000,00 a título de pró-labore e R\$ 15.188,00 a título de dividendos, somando-se os rendimentos, perfaz-se um valor mensal de R\$ 3.750,00 para cada sócia;

- o total, que monta a R\$ 90.000,00, representa majoração comprovada do valor das omissões de saídas apuradas no exercício de 2005, fato que comprova o lançamento fictício a título de empréstimo, que, traduzindo, significa ingresso de recurso de origem não comprovada;
- os recursos recebidos pelas sócias a título de pró-labore e dividendos pagos pela empresa e que não constam no Caixa reforçam a convicção de suprimento de Caixa com recurso de origem não comprovada, não sendo possível explicar o aumento de capital, em 2006, se as sócias apenas perceberam durante o ano de 2005 receitas regulares correspondentes a R\$ 3.750,00 por mês e não apresentaram as declarações do imposto de renda relativas ao ano de 2006;
- de acordo com as declarações do imposto de renda pessoa física apresentadas pelo contribuinte relativas ao ano-calendário de 2005, as sócias da empresa têm como única fonte de renda regular a retirada pró-labore, lucros e dividendos da empresa em apreço;
- na declaração do imposto de renda de pessoa física relativa a 2005 consta um empréstimo à Casa dos Vinhos no valor de R\$ 100.000,00, mas esse numerário não se encontra registrado como ingresso na empresa no seu livro Caixa, fato este que evidencia não serem verídicos os fatos alegados pelo contribuinte;
- no ano de 2006 não constam lançamentos na escrita contábil a título de retirada pró-labore, nem tampouco relativos a distribuição de lucros e dividendos, o que majoraria a diferença apurada;
- o autuado não apresentou as DIRPF [declarações de imposto de renda de pessoa física] relativas ao ano-calendário de 2006, considerando, pelo que se depreende, que com a apresentação das declarações dos sócios da empresa poderia ser apurado aumento do estouro de Caixa;
- o contribuinte não apresentou nenhum contrato ou outro documento capaz de comprovar o ingresso do recurso no Caixa, como, por exemplo, transferência bancária.

O fiscal diligente conclui dizendo que o contribuinte não se manifestou a respeito do item 2º, e, como “a autuante” atendeu à diligência anterior, e tendo em vista que ele, revisor, constatou serem insuficientes os documentos apresentados, opina pela manutenção do débito do Auto de Infração, devendo prevalecer as correções já efetuadas pela “auditora autuante”, nos termos dos demonstrativos relativos às infrações 1ª, 3ª e 4, colacionados às fls. 822/825.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou (fls. 1343/1351) reclamando que o fiscal designado para cumprir a diligência não alcançou aquilo que foi solicitado pelo órgão julgador, deduzindo assertivas, em 18 laudas, que em nada contribuíram para a elucidação dos fatos.

Protesta que o fiscal diligente declinou indevida e acintosamente opiniões pessoais sobre os procedimentos, expondo coisas que deveriam constar no julgamento, extrapolando desmedidamente o múnus que lhe cabia.

Considera que o fiscal revisor não teve isenção de ânimo.

Passa a pontuar algumas observações feitas pelo fiscal diligente que considera incautas. Quanto à afirmação de que a empresa não cumpriu o prazo para apresentação dos livros e documentos, contrapõe que o fiscal acatou os pedidos de alongamento do prazo em face das dificuldades enfrentadas para a reunião de todo o material solicitado. Rebate a afirmação do fiscal de que os

documentos apresentados não contribuiriam para mudar a realidade dos fatos, dizendo que isso comprova que o fiscal sequer conferiu o que já havia sido anexado à defesa, mostrando vícios da autuação.

Quanto à afirmação do fiscal diligente de que a empresa tivesse apresentado um parecer da auditoria tentando exonerar-se do pagamento do ICMS devido com o objetivo de confundir os usuários de sua contabilidade, o autuado contrapõe que não pretende confundir, e sim esclarecer, e não tem intenção de eximir-se de responsabilidades. Frisa que o imposto só se considera devido depois do julgamento, e a juntada de provas constitui um direito conferido por lei àquele que litiga, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, cabendo às autoridades julgadoras emitir juízo de valor sobre as provas colacionadas.

No tocante à afirmação do fiscal diligente de que a empresa pretendia desclassificar a sua contabilidade com o objetivo tão somente de eximir-se de cumprir sua obrigação, o autuado diz que tal afirmação é no mínimo tendenciosa, descabível para um revisor. Considera despropositada, maliciosa e absurda a afirmação do fiscal diligente de que os julgadores se equivocaram com a engenharia engendrada pelo contribuinte.

Conclui dizendo que a seu ver a diligência se tornou inócuia.

Quanto ao mérito, observa que o item 1º do Auto de Infração diz respeito a imposto apurado em função de informações de administradoras de cartões de crédito e débito, tendo a defesa apresentado uma planilha na qual ficaram identificados os números dos Cupons ou das Notas Fiscais correspondentes em valores a cada um dos comprovantes de venda através de cartão de crédito ou débito informados ao fisco pelas administradoras de cartões, correspondentes à amostragem de três meses. Frisa que o dever do revisor, conforme foi solicitado na diligência, seria fazer a conferência, calcular o imposto conforme a Instrução Normativa nº 56/07, aplicar a redução da base de cálculo e calcular o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

Relativamente à afirmação do fiscal diligente de que não foram entregues os demonstrativos vinculando as operações efetuadas, o autuado diz que na sessão de julgamento que originou a determinação da diligência foi apresentado o demonstrativo que o autuante deveria conferir para atender à diligência, sendo que o diligente queria mais, solicitando as Notas Fiscais e os ECFs, porém os ECFs estão à disposição do fisco, nos estabelecimentos dos contribuintes, e o revisor, querendo verificarlos, deveria ter-se dirigido ao estabelecimento, o que não fez.

Aduz que quando os ECFs não possuíam memória fiscal deveriam ser apresentadas ao fisco as fitas-detalhe para conferência, com as gravações das operações feitas pelos equipamentos, porém os equipamentos da empresa já possuem memória de fita-detalhe (MDF), e, assim sendo, para conferência, o fiscal revisor deveria efetuar no estabelecimento as leituras diretamente nos equipamentos, para colher os elementos a fim de realizar o trabalho. Diz que, como o fiscal não se propôs realizar tal procedimento, e a fim de atendê-lo, desde 30.3.11 foi solicitado ao agente credenciado, a empresa Asiemaq Equipamentos e Automação, que realizasse a extração da leitura da memória fiscal, para ser apresentada ao fiscal revisor, e, conforme comprovante de pagamento pelos serviços, anexo, as leituras foram retiradas em meio magnético, cujos arquivos foram colocados à disposição do revisor, que estranhamente não quis recebê-los, para, ao final da diligência, acusar indevidamente a empresa pela não entrega dos documentos necessários à realização do trabalho.

Conclui dizendo que, para comprovação da existência das leituras, além do recibo de pagamento à empresa credenciada, anexou os registros retirados dos ECFs pela empresa credenciada, em meio magnético, haja vista a dificuldade de impressão, pelo seu tamanho.

Considera não haver razão plausível e lógica para a não realização da diligência pelo fiscal revisor, uma vez que tudo quanto seria necessário para a consecução do trabalho já estava colacionado ao processo, à sua disposição.

Quanto ao item 3º, que acusa omissão de saída de mercadoria apurada através de saldo credor de Caixa, o autuado fala das provas apresentadas na defesa, que motivaram a diligência. Comenta o que considera que deveria ter sido feito pelo revisor e assinala as respostas dadas por ele. Argumenta que a falta de apresentação parcial das declarações de rendas dos sócios não pode representar um impedimento à realização do trabalho, porque todos os documentos de receita e despesa foram apresentados. Observa que as declarações do imposto de renda da pessoa jurídica foram entregues, conforme consta no termo de arrecadação, e os demais documentos também foram entregues, conforme comprova o referido termo.

Diz não ter o que comentar acerca da afirmação do fiscal de que a empresa teria sido beneficiada pela autuante, pois tal análise não compete ao revisor.

Quanto aos demais comentários feitos pelo fiscal diligente, o autuado diz que são vagos e não permitem qualquer conclusão, frisando que o valor a que ele chegou no demonstrativo à fl. 1284 não encontra respaldo em qualquer demonstração analítica de documentação.

Relativamente à observação de que no termo de arrecadação consta a falta de apresentação dos extratos bancários referentes aos meses de julho a dezembro de 2006, o autuado justifica-se dizendo que não foi feita a apresentação dos extratos porque o período objeto do levantamento foi limitado aos meses de janeiro a junho de 2006, de modo que era somente a esse período que o fiscal revisor deveria ater-se, pois nenhum lançamento foi feito com relação aos meses seguintes a junho de 2006.

Conclui considerando não haver razão plausível para não ter sido realizada a diligência.

Quanto ao item 4º, que diz respeito a omissão de saída de mercadorias apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada, o autuado diz que na prova apresentada pela defesa foi reconhecida a falha na escrituração do livro Caixa e do lançamento do suprimento sem comprovação, mas foram demonstrados os efeitos do suprimento indevido no Caixa, recompondo os saldos de Caixa com o expurgo do suprimento para apurar os valores dos estouros efetivamente ocorridos, sobre os quais deve incidir o ICMS, tendo sido quantificado o valor reconhecido e devido.

Comenta o que considera que deveria ter sido feito pelo revisor e as respostas deste. Manifesta-se dizendo que não compete ao revisor comprovar o empréstimo, uma vez que ficou reconhecida a sua inexistência, e o que foi dito pela empresa foi comprovado pelo revisor quando concluiu, embora calcado em exercícios matemáticos por ele elaborados, que as sócias não apresentavam capacidade financeira para a realização do empréstimo, de modo que, comprovada a inexistência do empréstimo, fica o suprimento do Caixa sem a devida comprovação que não pode ser considerada tão somente pelo lançamento na escrita mercantil, porque no próprio exercício ocorreu a baixa por pagamento, e, em face disso, restava a apuração do efeito desse lançamento no saldo do Caixa. Considera que, como ficou concluído que o lançamento foi feito em valor menor que o suprimento fictício, o fiscal revisor finalmente conseguiu cumprir, mesmo que parcialmente, um item da diligência, comprovando que não existiu a prova para o suprimento, embora não tenha concluído o seu trabalho, que seria a revisão do cálculo apresentado, e o recálculo do imposto porventura vencido, e em virtude disso a empresa mantém o cálculo apresentado, por entender ser o correto.

Pede que sejam declaradas improcedentes as autuações.

Dada vista dos autos à autuante, esta se manifestou (fl. 1361) dizendo que o contribuinte tenta se eximir da responsabilidade de entregar os documentos fiscais solicitados e transferi-la para o revisor fiscal. A seu ver, ficou demonstrado pelo revisor fiscal que os documentos apresentados pelo contribuinte foram os mesmos recebidos anteriormente pela autuante. Considera que o teor da peça

produzida pelo revisor fiscal, tendo em vista a documentação apresentada pelo contribuinte, só ratifica, na íntegra, os termos da autuação fiscal, e por essa razão ela, auditora, dá por encerrada a sua participação neste processo, uma vez que já foram cumpridos todos os ritos necessários ao deslinde da questão. Diz manter na íntegra os resultados apurados, ratificados pelo revisor fiscal.

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 1363-verso).

Na sessão do dia 24.10.11, o julgamento foi adiado para a sessão do dia 31, ocasião em que a Junta chegou à conclusão de que as diligências anteriormente determinadas não tinham sido cumpridas a contento. O processo foi então retirado de pauta para nova diligência, conforme despacho às fls. 1365/1372. No referido despacho, é feita uma síntese dos fatos processuais até aquele ponto, assinalando-se na justificação da nova diligência uma patente animosidade entre a empresa e a auditora que procedeu ao lançamento, e em virtude disso foi solicitado que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho adotasse as providências assinaladas às fls. 1369/1371, a saber:

- Item 1º: deveria ser intimado o contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 30 dias, para que ele comprovasse a emissão de documento fiscal (Nota Fiscal ou Cupom Fiscal) relativamente a cada operação listada no Relatório Diário de Operações TEF que lhe foi entregue por ocasião da conclusão da ação fiscal. Explicou-se que a finalidade dos TEFs diários, nos quais é especificada operação por operação, é no sentido de que, diante deles, possa o autuado efetuar a conferência da natureza das operações no que concerne ao modo de pagamento de cada uma (a dinheiro, ou mediante cartão), fazendo o cotejo entre o que consta nos aludidos relatórios TEF e o que foi registrado no equipamento ECF, de modo a detectar valores porventura incluídos indevidamente no levantamento fiscal.

Junto com a intimação deveria ser entregue ao contribuinte cópia do despacho da diligência.

De posse dos elementos que viessem a ser fornecidos pelo contribuinte, deveria ser feita a devida conferência e prestada informação, levando em conta, também, os elementos às fls. 716/746 e 832/1255.

Solicitou-se ainda que fosse feito o cálculo do imposto seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.

Sobre os valores tributáveis, deveria ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

- Item 2º: solicitou-se a revisão do lançamento do item 2º, em face das considerações às fls. 705-706 e 836-837 e dos elementos às fls. 832/1255.
- Item 3º: foi observado que na primeira diligência tinha sido solicitado que a auditora refizesse o levantamento levando em conta todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos).

Tendo em vista que as explicações prestadas pela autoridade fiscal não atendiam ao que se pretende, que é o levantamento de todas as disponibilidades da empresa, e considerando-se que consta nos autos que a empresa tem movimentação bancária, foi solicitado que a ASTEC refizesse a auditoria levando em conta o levantamento de todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos), tomando por base, além dos elementos que viessem a ser solicitados, também os elementos às fls. 832/1255. Foi observado que se encontram nos autos extratos bancários da empresa.

Apurados os novos valores, o cálculo do imposto porventura devido deveria ser feito seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.

Sobre os valores tributáveis, deveria ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

- Item 4º: caso o contribuinte não comprovasse a origem do suprimento de Caixa, deveria ser refeito o demonstrativo à fl. 797, calculando-se o imposto de acordo com a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.

Sobre os valores tributáveis, deveria ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

Em cumprimento à diligência, auditor designado pela ASTEC emitiu parecer (fls. 1375/1383) falando inicialmente das providências adotadas visando a fazer o cotejo entre o que consta no Relatório TEF e o que foi registrado no ECF, objeto do item 1º. O revisor informa que o sujeito passivo não conseguiu apresentar qualquer outra movimentação diária de operações de saídas que não as que já se encontravam no banco de dados da Sefaz. Explica que, a partir dos documentos às fls. 15/268, associados às informações extraídas do sistema INC da Sefaz, reconstituiu a planilha comparativa de vendas por meio de cartões (fl. 15), resultando uma omissão de saídas de R\$ 553.794,65 no ano de 2006, conforme quadro que apresenta (fl. 1377), e, feita a adequação dos cálculos em função da orientação da Instrução Normativa nº 56/07 e da redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, apurou o imposto no valor de R\$ 50.069,35.

Com relação ao item 2º, após fazer uma síntese dos fatos procedimentais, o revisor declara que, tendo compulsado todas as páginas dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração relativos ao exercício de 2006, não observou nada que possa desabonar a escrita fiscal apresentada. Informa que o autuado não recolheu imposto, mas não porque tivesse aplicado percentual de redução da base de cálculo superior ao previsto no art. 87, XXVI, do RICMS, mas sim porque, desconsiderando-se outras variáveis, o sujeito passivo tinha em janeiro de 2006 saldo credor de período anterior no valor de R\$ 301.036,96 (fl. 407) e os débitos de todos os meses de 2006 foram menores que o volume dos créditos das entradas, exceto em relação ao mês de dezembro de 2006, quando as operações de saídas com débito do imposto totalizaram R\$ 1.000.267,04 e o total das entradas com crédito foi de R\$ 846.429,29, de modo que, fazendo-se a diferença, obtém-se um saldo de operações tributadas no mês de R\$ 153.837,75, e, aplicando-se a redução de 30% (RICMS, art. 87, XXVI), chega-se à base de cálculo reduzida de R\$ 107.686,41, com imposto no valor de R\$ 29.075,33, sendo que, como o sujeito passivo tem um crédito acumulado de R\$ 301.036,96 (fl. 407), não há imposto a ser recolhido, e em face disso fica prejudicada a revisão solicitada na diligência, mesmo porque as considerações das fls. 705-706 e 836-837 e os elementos às fls. 832/1255 não são suficientes para efetuar tal revisão.

Quanto ao item 3º, informa que, em que pese a negativa, tanto da fiscal autuante quanto do fiscal estranho ao feito, em realizar a diligência na forma solicitada pelo órgão julgador, faz sentido o refazimento dos papéis de trabalho, por conta da redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, que não foi observada pelo autuante, e, levando em conta todas as disponibilidades da empresa relativas a Caixa, Banco Conta Movimento, Aplicações Financeiras e contas transitórias como Em Tesourarias, Cheques a Compensar, etc., além dos aspectos relacionados aos registros e procedimentos contábeis das contas Duplicatas a Receber e Fornecedores, que têm uma relação direta com o roteiro fiscal de apuração do saldo de Caixa, objeto da presente autuação, assim como suprimentos a Caixa não comprovados ou manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias sem pagamento do imposto, nos termos do § 4º, IV, do art. 4º da Lei 7.014/96. Diz o revisor que, embora considere correto e necessário que se proceda ao que foi solicitado na diligência, tal revisão foge ao escopo dos trabalhos da ASTEC, que, dentre outras atividades, cuida de realizar diligências e perícias em que se necessite de opinião técnica sobre um fato controverso, porém, no caso em exame, por conta de ser esta a terceira diligência visando um trabalho de revisão de roteiro de auditoria, tal trabalho

somente poderia ser executado por auditor atuante na unidade fazendária da circunscrição do contribuinte, o que estaria abarcado por suas atividades regimentais constituídas.

Quanto ao item 4º, informa o revisor que, sobre a comprovação da origem dos recursos decorrentes do suprimento de Caixa, o autuado não logrou êxito, e na realidade, à fl. 1349, ele reconheceu a falha na escrituração do livro Caixa, mas não trouxe provas ou qualquer justificativa da origem dos recursos, de modo que, não trazendo aos autos a comprovação da origem dos recursos, há de se considerar como um ingresso de recursos de origem não comprovada. Frisa que, atendendo à solicitação do órgão julgador no sentido de que fosse calculado o imposto de acordo com a orientação da Instrução Normativa nº 56/07, aplicando-se sobre os valores tributáveis a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, refez o demonstrativo da fl. 797, apurando o imposto a ser lançado no item 4º nos seguintes valores: em 19.5.05, R\$ 1.345,49, e em 31.5.05, R\$ 3.311,54.

Conclui dizendo que:

- a) o valor do imposto do item 1º fica reduzido para R\$ 50.069,35;
- b) foi impossível fazer a revisão do lançamento do item 2º, tendo em vista as considerações às fls. 705-706 e 836-837 e os elementos às fls. 832/1255, pois tais elementos não são suficientes para proceder à revisão, associado ao seu entendimento sobre a constituição do próprio lançamento fiscal, haja vista que, salvo melhor juízo, em nenhum momento percebeu que o sujeito passivo tivesse cometido a infração imputada;
- c) quanto ao item 3º, embora a solicitação da diligência feita pelo órgão julgador seja plenamente assertiva e necessária, tal diligência foge ao escopo dos trabalhos da ASTEC, que, dentre outras atividades, consistem em realizar diligências e perícias em que se necessite de opinião técnica sobre um fato controverso, mas no caso em questão se trata de outro roteiro de auditoria, que implica o refazimento da ação fiscal;
- d) com relação ao item 4º, foi refeito o demonstrativo da fl. 797, e o valor da infração deve ser alterado para R\$ 4.657,03, sendo R\$ 1.345,49 para o dia 19.5.05 e R\$ 3.311,54 para o dia 31.5.05.

Dada ciência do resultado da revisão ao sujeito passivo, este se manifestou (fls. 1403/1405) frisando de início que, embora tenha escrito nove páginas, o fiscal diligente não realizou a diligencia solicitada. Considera que o diligente em alguns momentos se equivocou nas conclusões e em outros se esquivou de realizar o trabalho, talvez por entender que a autuação se situa num espaço que vai desde uma grande confusão até, no mínimo, uma boa improcedência e não quis se comprometer em ratificar esse nosso entendimento.

Com relação ao item 1º, diz que apresentou uma planilha na qual são cotejadas todas as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de débito e crédito, que deveria ter sido apreciada pelo revisor. Além disso, apresentou todas as memórias de fita detalhe dos equipamentos, que propiciam a constatação da veracidade das informações contidas na planilha relativamente aos Cupons Fiscais. Pondera que essas informações seriam as necessárias à realização da diligencia, e já se encontravam no processo, tendo no final demonstrado que do total informado, R\$ 1.972.135,88, não foi identificada a quantia de R\$ 212.149,21, que reconhece como base de cálculo. Aduz que o diligente produziu um demonstrativo com valores sintetizados mensalmente, sem informar a forma de coleta dos números que apresenta e sem conferir os lançamentos um a um, como fez defesa, e por isso não pode considerar que a base de cálculo a que o revisor chegou seja válida. Quanto ao cálculo da proporcionalidade de que cuida a Instrução Normativa 56/07, o revisor chegou aos mesmos percentuais a que a defesa chegou, na primeira planilha à folha 1378, acerta na redução da base de cálculo, mas se equivoca na alíquota, que, segundo a instrução normativa citada, deve ser também proporcional, já que a empresa opera com produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas. Em suma, considera que os cálculos do revisor estão equivocados.

No tocante ao item 2º, considera que o diligente chega à conclusão de que se coloca na mesma posição defensiva de que o cálculo é esdrúxulo e que não conseguiu entender a autuação, de que a autuante lançou valores muito superiores aos previstos na legislação e de que nada pôde observar que desabonasse a escrita fiscal, e, para não manifestar opinião e explicitamente ratificar a posição da defesa, concluiu pela impossibilidade de realizar a diligência. A seu ver, fica clara, pela análise feita pelo diligente, a nulidade da infração.

Quanto ao item 3º, diz que, da mesma forma que na infração anterior, a diligência não foi realizada. Considera que a autuação foi feita com base em levantamento irregular e o diligente somente não se manifestou nesse sentido para se isentar de emitir opinativo.

No tocante ao item 4º, diz que, embora tivesse sido reduzido o valor, o cálculo da alíquota proporcional também não foi feito, deixando o revisor de atender à Instrução Normativa nº 56/07, além de ter se esquivado de adentrar no mérito.

Conclui afirmando que a diligência em nada contribuiu para a elucidação dos fatos.

VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de quatro lançamentos.

O lançamento do item 1º diz respeito a omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

O autuado indaga como é que foi feito o cálculo. Reclama que a fiscalização utilizou um método estranho. Protesta que os demonstrativos fiscais são imprestáveis, pois não permitem determinar com segurança a infração apontada. Pede a nulidade do lançamento com base no art. 18, IV, do RPAF.

Ao prestar a informação, a auditora responsável pelo lançamento concluiu suas considerações acerca do item 1º dizendo que, como não havia aplicado a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS, elaborou novo demonstrativo, tendo, inclusive, procedido à correção no tocante à proporcionalidade, já que esta havia sido aplicada sobre o total das vendas efetuadas através de cartões, e não sobre a diferença apurada.

O autuado tem razão quanto à ordem lógica dos cálculos: de fato, apuram-se primeiro as diferenças; em seguida, procede-se ao cálculo da proporcionalidade; depois, calcula-se a redução da base de cálculo – se for o caso; por fim, procede-se à apuração do imposto.

O fato de a auditora, ao prestar a informação, ter informado que aplicou a redução da base de cálculo prevista no inciso XXVI do art. 87 do RICMS/97 (operações com bebidas alcoólicas) na apuração do imposto do item 1º levou o órgão julgador a determinar diligência para que a mesma redução fosse aplicada também nos demais itens. Porém, agora, ao decidir, me apercebo de que no caso do item 1º o lançamento foi feito a partir da presunção legal prevista no § 4º, inciso VI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, sendo que a Instrução Normativa nº 56/07 apenas orienta que se proceda ao cálculo do imposto em função da proporcionalidade das operações tributáveis, nada prevendo quanto à alíquota ou reduções de base de cálculo. Ou seja, a presunção é de que as operações são tributáveis, mas, como se trata de presunção, não se sabe quais as mercadorias objeto da omissão, e por conseguinte não há como considerar que se deva reduzir a base de cálculo por se “supor” que se trataria de bebidas alcoólicas (RICMS/97, art. 87, XXVI). Por outro lado, e seguindo o mesmo raciocínio, como se trata de presunção, não se sabendo quais as mercadorias, também não se pode aplicar a alíquota especial, de 27%, como foi aplicada neste caso, pois, repito, a presunção é somente de que as omissões são tributadas, e sendo assim deve ser aplicada a alíquota comum, de 17%, e não a alíquota especial, de 27%.

Na última revisão, efetuada pela ASTEC, o revisor emitiu parecer (fls. 1375/1383) informando que, com base nos documentos constantes nos autos e nas informações extraídas do sistema INC da Sefaz, reconstituiu a planilha comparativa de vendas por meio de cartões, resultando uma omissão de saídas de R\$ 553.794,65 no ano de 2006, e, feita a adequação dos cálculos em função da orientação da Instrução Normativa nº 56/07 e da redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS/97, apurou o imposto no valor de R\$ 50.069,35. Os cálculos encontram-se às fls. 1377-1378. Com base nos elementos ali demonstrados, farei os cálculos do imposto adotando o seguinte critério: a) calcularei o imposto em função da proporcionalidade de que cuida a IN 56/07; b) não considerarei a redução da base de cálculo; c) aplicarei a alíquota de 17%, e não de 27%.

O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser ajustado com base nos seguintes elementos, extraídos do demonstrativo à fl. 1378:

Mês	Omissão de saídas	BC – IN 56/07	Alíquota	ICMS
Fev/06	10.727,10	2.407,16	17%	409,22
Mar/06	51.785,58	12.904,97	17%	2.193,84
Abr/06	66.736,60	20.574,89	17%	3.497,73
Mai/06	44.708,42	21.030,84	17%	3.575,24
Jun/06	73.111,25	38.186,01	17%	6.491,62
Jul/06	49.733,30	24.344,45	17%	4.138,56
Ago/06	33.253,83	17.345,20	17%	2.948,68
Set/06	47.405,45	24.380,62	17%	4.144,71
Out/06	51.635,79	28.513,28	17%	4.847,26
Nov/06	49.838,10	22.850,77	17%	3.884,63
Dez/06	74.859,23	52.379,00	17%	8.904,43
Totais	553.794,65	264.917,19	17%	45.035,92

O item 2º diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na determinação da base de cálculo.

O autuado reclamou que os cálculos são igualmente esdrúxulos, tendo a fiscalização apurado no exercício de 2005 um valor, não indicando a forma, um determinado percentual para as “entradas substituídas e outras”. Assinala que a auditora retirou os percentuais dos valores das saídas dos três últimos meses de 2005 (outubro a dezembro) e concluiu pelo suposto valor das saídas tributáveis. Indaga por qual razão a auditora não realizou o mesmo levantamento para os demais meses, no demonstrativo de 2006. Pergunta qual o critério para escolha de apenas três meses. Reclama que a auditora criou um estilo próprio, desprezando toda a escrituração fiscal, e apurou uma fantasiosa base de cálculo. Alega que, para o ano de 2006, o levantamento fiscal aproveitou os valores das saídas tributadas apuradas irregularmente em demonstrativo utilizado para a infração anterior. Reclama que o seu direito de defesa foi cerceado, pois não conseguiu entender o que pretendia a auditora..

Em síntese, o autuado reclama que a auditora retirou o percentual das saídas dos 3 últimos meses de 2005, e pergunta:por que não fez o mesmo no caso de 2006. Também pergunta qual foi o critério para escolher 3 meses.

A auditora, embora afirme em sua informação que o percentual de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária (bebidas alcoólicas, exceto cervejas e chopes), com alíquota de 25% mais os 2% do “fundo de pobreza” é em média inferior a 4% do total das aquisições de mercadorias com tributação normal, diz em seguida que o contribuinte trabalha preponderantemente com mercadorias tributadas pela alíquota é de 25%. Não há como compreender que tais operações do regime de substituição tributária sejam “preponderantes”, se em média são inferiores a 4% das operações com mercadorias do regime normal de tributação.

Em diligência a cargo de fiscal estranho ao feito, foi solicitado que se procedesse à revisão do lançamento, em face dos elementos às fls. 832/1255.

Tendo em vista que a diligência não foi cumprida a contento pelo fiscal estranho ao feito, foi determinada nova diligência, a cargo da ASTEC, para que fosse feita a revisão do lançamento do item 2º, em face das considerações às fls. 705-706 e 836-837 e dos elementos às fls. 832/1255.

O auditor designado pela ASTEC, após fazer uma síntese dos fatos procedimentais, declarou que, tendo compulsado todas as páginas dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração relativos ao exercício de 2006, não observou nada que possa desabonar a escrita fiscal apresentada. Informa que o autuado não recolheu imposto, mas não porque tivesse aplicado percentual de redução da base de cálculo superior ao previsto no art. 87, XXVI, do RICMS, mas sim porque, desconsiderando-se outras variáveis, o sujeito passivo tinha em janeiro de 2006 saldo credor de período anterior no valor de R\$ 301.036,96 (fl. 407) e os débitos de todos os meses de 2006 foram menores que o volume dos créditos das entradas, exceto em relação ao mês de dezembro de 2006, quando as operações de saídas com débito do imposto totalizaram R\$ 1.000.267,04 e o total das entradas com crédito foi de R\$ 846.429,29, de modo que, fazendo-se a diferença, obtém-se um saldo de operações tributadas no mês de R\$ 153.837,75, e, aplicando-se a redução de 30% (RICMS/97, art. 87, XXVI), chega-se à base de cálculo reduzida de R\$ 107.686,41, com imposto no valor de R\$ 29.075,33, sendo que, como o sujeito passivo tem um crédito acumulado de R\$ 301.036,96 (fl. 407), não há imposto a ser recolhido, e em face disso fica prejudicada a revisão solicitada na diligência, mesmo porque as considerações das fls. 705-706 e 836-837 e os elementos às fls. 832/1255 não são suficientes para efetuar tal revisão.

Ou seja, feita a conferência, o revisor apurou um saldo devedor de R\$ 29.075,33, porém o sujeito passivo tinha um crédito acumulado de R\$ 301.036,96, e sendo assim não há imposto a ser cobrado.

O lançamento do item 2º é portanto indevido.

O item 3º refere-se a omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de Caixa.

Em face da alegação do autuado de que a auditora havia lançado todas as vendas como sendo à vista e não considerou todas as disponibilidades, sem conciliação da movimentação bancária e sem considerar os ingressos de cartões de crédito referentes ao saldo do exercício anterior, foi determinada diligência a fim de que a auditora refizesse o levantamento levando em conta todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos), e, encontrados os novos valores, apurasse o imposto em função da proporcionalidade e aplicando a redução da base de cálculo, na forma recomendada.

Em resposta, a auditora informou que os valores da movimentação bancária foram devidamente observados e não foram arrolados apenas os valores relativos aos pagamentos diretamente a crédito da conta Bancos. Quanto à proporcionalidade e à redução da base de cálculo, diz que refez os demonstrativos, atendendo ao que foi solicitado na diligência, porém não houve alteração do valor devido. Concluiu dizendo manter integralmente a autuação fiscal.

Tendo em vista essa informação, de que foi aplicada a proporcionalidade mas mesmo assim não houve alteração do valor lançado originariamente, foi determinada nova diligência, por fiscal estranho ao feito, a fim de que fosse refeita a auditoria levando em conta o levantamento de todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos), levando em conta, também, os elementos às fls. 832/1255, e, apurados os novos valores, o cálculo do imposto porventura devido fosse feito seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07, e sobre os valores tributáveis fosse aplicada a redução da base de cálculo (RICMS, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

O fiscal designado para cumprir a diligência faz uma descrição detalhada do trabalho efetuado pela autuante. A seu ver, a auditora autuante beneficiou a empresa ao aplicar a metodologia da auditoria das disponibilidades, considerando os ingressos e os desembolsos de recursos mensalmente. Considera que tal procedimento se justifica pelo fato de que o contribuinte cometeu na sua contabilidade verdadeira química contábil. Tece nesse sentido uma série de considerações. Diz que o contribuinte deixou de considerar na contabilidade elementos importantes de despesas nos dois exercícios fiscalizados, tais como, retiradas e honorários de contador, e não constam desembolsos a título de retiradas. Considera que o autuado, tendo em vista a impossibilidade de apresentar a totalidade dos documentos probantes de sua real situação de disponibilidade, apenas pretende procrastinar o pagamento do montante devido a perder de vista, e, pelo que consta nos livros contábeis, a empresa utilizou a prática de pagar as suas duplicatas mediante as contas do Banco do Brasil e do Bradesco, sendo que não sacou dinheiro para o Caixa por intermédio da conta do Banco Mercantil, porém pagou duplicatas por meio desse banco, sendo que, no caso das operações realizadas no mês de janeiro de 2006, conforme foi devidamente apurado pela auditora autuante, no saldo inicial da conta Caixa constam os valores relativos às entradas no Caixa, correspondentes a saques no valor de R\$ 126.134,73, que, adicionado aos R\$ 154.612,99 de vendas, perfaz um montante de R\$ 280.747,72, sendo que os pagamentos do mês correspondem a R\$ 388.304,27, que, adicionados ao valor depositado na conta Banco Mercantil, na quantia de R\$ 138.552,00, perfaz o total de R\$ 526.854,27, e, do confronto dos débitos com os créditos atribuídos à conta Caixa, resulta um saldo credor de R\$ 244.876,55. Diz que os valores depositados no Banco Mercantil foram direcionados para o pagamento a alguns fornecedores, e por essa razão foram excluídos da conta Caixa, na auditoria, os saques e os pagamentos de duplicatas, justificando-se tal critério porque, caso aqueles valores fossem incluídos como entradas de numerários, sob a forma de saques e saídas de dinheiro mediante pagamentos aos fornecedores, lançados a débito do Banco Mercantil, não se alterariam as diferenças apuradas a título de saldos credores, a exemplo dos fatos ocorridos no mês de janeiro de 2006, considerando-se que a quitação das duplicatas não transitou pela conta Caixa, de modo que, englobando-se os ingressos e os pagamentos de numerários lançados na conta Banco Mercantil na conta Caixa, se apuraria o estouro de Caixa, conforme o que foi apurado pela auditora autuante, conforme quadro que apresenta, relativo a janeiro de 2006. Informa que o critério adotado no mês de janeiro foi repetido nos meses seguintes, fato que resultou no que foi apurado pela autuante nos demonstrativos e observações descritos nas páginas 438/463, tendo ele, revisor, verificado solidez dos procedimentos.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este se manifestou reclamando que o fiscal designado para cumprir a diligência declinou indevida e acintosamente opiniões pessoais sobre os procedimentos, expondo coisas que deveriam constar no julgamento, extrapolando desmedidamente o múnus que lhe cabia. Considera que o fiscal revisor não teve isenção de ânimo. Quanto à afirmação de que a empresa não cumpriu o prazo para apresentação dos livros e documentos, contrapõe que o fiscal acatou os pedidos de alongamento do prazo em face das dificuldades enfrentadas para a reunião de todo o material solicitado. Rebate a afirmação do fiscal de que os documentos apresentados não contribuiriam para mudar a realidade dos fatos, dizendo que isso comprova que o fiscal sequer conferiu o que já havia sido anexado à defesa, mostrando vícios da autuação. Fala das provas apresentadas na defesa, que motivaram a diligência. Comenta o que considera que deveria ter sido feito pelo revisor e assinala as respostas dadas por ele. Argumenta que a falta de apresentação parcial das declarações de rendas dos sócios não pode representar um impedimento à realização do trabalho, porque todos os documentos de receita e despesa foram apresentados. Observa que as declarações do imposto de renda da pessoa jurídica foram entregues, conforme consta no termo de arrecadação, e os demais documentos também foram entregues, conforme comprova o referido termo. Relativamente à observação de que no termo de arrecadação consta a falta de apresentação dos extratos bancários referentes aos meses de julho a dezembro de 2006, o autuado justifica-se dizendo que não foi feita a apresentação dos extratos porque o período

objeto do levantamento foi limitado aos meses de janeiro a junho de 2006, de modo que era somente a esse período que o fiscal revisor deveria ater-se, pois nenhum lançamento foi feito com relação aos meses seguintes a junho de 2006. Conclui considerando não haver razão plausível para não ter sido realizada a diligência.

Foi determinada nova diligência, esta a cargo da ASTEC, a fim de que fosse revisto o levantamento levando em conta todas as disponibilidades da empresa (envolvendo Caixa e Bancos), tomando por base, além dos elementos que viessem a ser solicitados, também os elementos às fls. 832/1255. Foi observado que se encontram nos autos extratos bancários da empresa. Na mesma diligência, foi recomendado que, uma vez apurados os novos valores, o cálculo do imposto porventura devido fosse feito seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07, e sobre os valores tributáveis deveria ser aplicada a redução da base de cálculo (RICMS/97, art. 87, XXVI), calculando-se afinal o imposto a ser lançado, se fosse o caso.

Em cumprimento à diligência, auditor designado pela ASTEC emitiu parecer dizendo que, em que pese a negativa, tanto da fiscal autuante quanto do fiscal estranho ao feito, em realizar a diligência na forma solicitada pelo órgão julgador, faz sentido o refazimento dos papéis de trabalho, por conta da redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS/97, que não foi observada pelo autuante, e, levando em conta todas as disponibilidades da empresa relativas a Caixa, Banco Conta Movimento, Aplicações Financeiras e contas transitórias como Em Tesourarias, Cheques a Compensar, etc., além dos aspectos relacionados aos registros e procedimentos contábeis das contas Duplicatas a Receber e Fornecedores, que têm uma relação direta com o roteiro fiscal de apuração do saldo de Caixa, objeto da presente autuação. Diz o revisor que, embora considere correto e necessário que se proceda ao que foi solicitado na diligência, tal revisão foge ao escopo dos trabalhos da ASTEC, que devem ater-se a diligências e perícias em que se necessite de opinião técnica sobre um fato controverso, porém, no caso em exame, esta terceira diligência visa à realização de um trabalho de revisão de roteiro de auditoria, tal trabalho somente poderia ser executado por auditor atuante na unidade fazendária da circunscrição do contribuinte. Nas conclusões finais do seu parecer, o revisor acentua que o papel da ASTEC é cumprir diligências e perícias quando haja necessidade de opinião técnica sobre um fato controverso, mas no caso em questão se trata de realizar outro roteiro de auditoria, que implica o refazimento da ação fiscal.

O órgão julgador fez o possível para depurar o lançamento do item 3º, mediante três diligências, uma a cargo da auditora responsável pelo lançamento, outra por fiscal estranho ao feito designado pela repartição local, e a terceira pela ASTEC, sem resultado.

O lançamento do item 3º é nulo, por falta de certeza e liquidez. A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

No item 4º o contribuinte é acusado de omissão de saídas de mercadorias apurada através de suprimento de Caixa de origem não comprovada.

O autuado alegou que na época não tinha escrita contábil e por isso apresentou o livro Caixa. Declara que reconhece os lançamentos como irregulares, porém discorda do método utilizado pela auditora, pois os empréstimos de origem não comprovada não podem ser, por si sós, considerados como possíveis omissões de saídas ocorridas porque foram registrados como contraídos no mês de maio e pagos no mesmo exercício, em dezembro, e assim sendo seria necessário apurar se os lançamentos causaram ou não “estouros no caixa”. Elaborou demonstrativo da apuração dos saldos credores do Caixa no exercício de 2005, a fim de demonstrar os efeitos no Caixa (estouros), quando excluídos da movimentação os lançamentos irregulares, conforme livro Caixa. Demonstra que houve estouros de Caixa nos dias 27 de julho, 31 de agosto e 2 de setembro, nos valores, respectivamente, de R\$ 1.474,99, R\$ 9.297,39 e R\$ 11.466,99. Aduz que, comprovados o efeito e a

redução do valor da base de cálculo, deve ser observado o disposto na Instrução Normativa nº 56/07. Com base na proporcionalidade encontrada, conclui que as bases de cálculo, relativamente às operações tributáveis, nos dias em que houve estouros de Caixa, ou seja, nos dias 27 de julho, 31 de agosto e 2 de setembro, são, respectivamente, de R\$ 424,94, R\$ 2.678,58 e R\$ 3.303,64. Por fim, pondera que a base de cálculo deva sofrer a redução de 30%, conforme prevê o art. 87, inciso XXVI, do RICMS/97, uma vez que a auditora tributou essa possível omissão de saídas à alíquota de 27%, por considerar as saídas como sendo referentes a bebida alcoólica, produto beneficiado com aquela redução. Com isso, nos dias em que houve estouros de Caixa, ou seja, nos dias 27 de julho, 31 de agosto e 2 de setembro, as bases de cálculo reduzidas seriam, respectivamente, de R\$ 297,46, R\$ 1.875,00 e R\$ 2.312,55, sendo o imposto, nos mesmos períodos, de R\$ 80,31, R\$ 506,25 e R\$ 624,39, totalizando R\$ 1.210,95, à alíquota de 27%.

Na informação fiscal, a auditora considera que o contribuinte, por não ter interesse em apresentar as provas documentais para confirmar que o lançamento a título de “Empréstimo de Sócios” decorre de omissão de receita, pretende que se refaça o saldo da conta “Caixa” excluindo o lançamento a título de empréstimos. Não aceita a proporcionalidade encontrada pelo autuado, e diz que foi observada a Instrução Normativa nº 55/2007 (*sic*). Declara acolher o argumento do autuado quanto à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS. Elaborou novo demonstrativo.

Como a auditora, ao prestar a informação, declarou acolher o argumento do autuado quanto à redução da base de cálculo prevista no inciso XXVI do art. 87 do RICMS (operações com bebidas alcoólicas), esse posicionamento da auditora levou o órgão julgador a determinar diligência para que a mesma redução fosse aplicada também nos demais itens, inclusive neste item 4º. Porém, agora, ao decidir, me apercebo de que no caso do item 4º o lançamento foi feito a partir da presunção legal prevista no § 4º, inciso II, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, sendo que a Instrução Normativa nº 56/07 apenas orienta que se proceda ao cálculo do imposto em função da proporcionalidade das operações tributáveis, nada prevendo quanto à alíquota ou reduções de base de cálculo. Ou seja, a presunção é de que as operações são tributáveis, mas, como se trata de presunção, não se sabe quais as mercadorias objeto da omissão, e por conseguinte não há como considerar que se deva reduzir a base de cálculo por se “supor” que se trataria de bebidas alcoólicas (RICMS/97, art. 87, XXVI). Por outro lado, e seguindo o mesmo raciocínio, como se trata de presunção, não se sabendo quais as mercadorias, também não se pode aplicar a alíquota especial, de 27%, como foi aplicada neste caso, pois, repito, a presunção é somente de que as omissões são tributadas, e sendo assim deve ser aplicada a alíquota comum, de 17%, e não a alíquota especial, de 27%.

Na última revisão, efetuada pela ASTEC, o revisor emitiu parecer (fls. 1375/1383) informando que, atendendo à solicitação do órgão julgador no sentido de que fosse calculado o imposto de acordo com a orientação da Instrução Normativa nº 56/07, aplicando-se sobre os valores tributáveis a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXVI, do RICMS/97, refez o demonstrativo da fl. 797, apurando o imposto a ser lançado no item 4º nos seguintes valores: em 19.5.05, R\$ 1.345,49, e em 31.5.05, R\$ 3.311,54, totalizando R\$ 4.657,03. Os cálculos encontram-se à fl. 1382. Com base nos elementos ali demonstrados, farei os cálculos do imposto adotando o seguinte critério: a) calcularei o imposto em função da proporcionalidade de que cuida a IN 56/07; b) não considerarei a redução da base de cálculo; c) aplicarei a alíquota de 17%, e não de 27%.

O demonstrativo do débito do item 4º deverá ser ajustado com base nos seguintes elementos, extraídos do demonstrativo à fl. 1382:

Data da ocorrência	Vencimento	Omissão de saídas	BC – IN 56/07	Alíquota	ICMS
31.05.2005	09.06.2005	34.612,10	24.640,35	17%	4.188,86

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233048.0140/09-1, lavrado contra **CASA DOS VINHOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 49.224,78**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR