

A. I. Nº - **- 115305.0006/11-0**  
**AUTUADO - MEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. - ME**  
**AUTUANTE - EDUARDO FERREIRA PORTO**  
**ORIGEM - INFAC ITAPETINGA**  
**PUBLICAÇÃO - INTENRET 28.12.2016**

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0225-02/16**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02. O sujeito passivo não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Presunção legal não elidida. Não acolhida a preliminar de nulidade, nem o pedido para realização de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/03/2012, reclama ICMS, no valor total de R\$12.203,03, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

**01 – 05.03.02** - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, nos meses de abril, julho a setembro de 2009, conforme demonstrativos às fls.06 a 29.

Em 26/03/2012, foi expedida a Intimação Fiscal à fl.33 em nome do autuado no endereço sítio na Rodovia BA 130, nº 267 – Tancredo Neves, no município de Itarantim, CEP 45.780-000, visando a ciência do Auto de Infração, porém, a mesma não foi entregue pelos Correios conforme anotação no campo “mudou-se” do Aviso de Recebimento (AR), fl.35 verso.

Diante disso, em 19/04/2012, foi expedida a Intimação Fiscal à fl.36 visando a ciência do Auto de Infração, em nome da sócia Lorena Silveira Gusmão, no endereço sítio à Avenida Rosa Cruz, 355, aptº 302, Bairro URBIS, Vitoria da Conquista, CEP 45.050-040, sendo a referida intimação recebida em 24/04/2012, conforme Aviso de Recebimento (AR), fl.375.

Em 25/05/2012, através do processo SIPRO nº 092509/2012-7, fls. 38 a 43, o autuado, por seu sócio Administrador Bruno Malheiro Oliveira, apresenta sua defesa administrativa, que foi considerada pela repartição fazendária como intempestiva, sendo a mesma encaminhada ao Gabinete do Inspetor Fazendário de Itapetinga, fl.50.

À fl. 51 foi lavrado o Termo de Revelia, que foi cientificado ao sujeito passivo, conforme Intimação Fiscal à fl.52.

Em 24/06/2012, através do processo SIPRO nº 111855/2012-4, fls. 53 a 54, o autuado apresenta impugnação do arquivamento por intempestividade da defesa apresentada, sob o argumento de

que a ciência foi dada a uma ex-sócia que se retirou da sociedade, pelo que requereu seja acolhida a defesa apresentada através do Processo nº 092.509/2012-1.

O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), em seu parecer de fls.62 e 63, confirmou que de fato o sujeito passivo extrapolou o prazo legal para apresentação de sua defesa. Porém, considerando que sócia que recebeu a intimação, fls.36/37, havia se retirado da sociedade, opinou pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO do recurso de impugnação ao arquivamento da defesa, o que foi dado o de acordo pelo Presidente do CONSEF.

Na defesa de fls.39 a 42, o sujeito passivo impugnou o lançamento consubstanciado no auto de infração invocando a sua nulidade, aduzindo que todas as irregularidades devem ser desconsideradas, ou seja, os saldos credores de Caixa apurados pela fiscalização nos meses de abril, julho, agosto e setembro, com base na preliminar de que é equivocado o conceito de saldo credor de caixa empregado pelo fisco estadual.

Cita a Constituição Federal em seu art. 155, inciso II, que outorgou aos Estados e ao Distrito Federal, competência para instituir imposto sobre: "11 - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Aduz que o autuante alega que a requerente omitiu saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de Caixa, apontando base de cálculo para tributação no ICMS. E que o ICMS é uma mera sigla, dentro da qual se inserem cinco impostos diferentes a saber:

- O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias;
- O imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- O imposto sobre prestações de serviços de comunicação;
- O imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- O imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais;

Questiona onde houve efetivamente fato gerador do ICMS? O que vem a ser "circulação de mercadoria", nos termos da legislação, a ensejar a incidência ICMS? Em que momento o ilustre auditor notificou documentos e não foram apresentados? Como chegou as irregularidades que aponta no referido auto?

Como segunda preliminar, argui falta de clareza do Auto de Infração, em prejuízo ao princípio do contraditório e da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88.

Diz que em razão da importância desse princípio no processo administrativo o contraditório se traduz na faculdade de o autuado (sujeito passivo) manifestar sua posição sobre os fatos ou documentos trazidos ao processo pelo autuante (sujeito ativo).

Além disso, argumenta que o sujeito passivo deve conhecer plenamente, a acusação, sob pena de nulidade do Auto de Infração; e que o Auto de Infração é nulo desde seu início por não atender o disposto nos artigos 18, IV, § 1º e 46 do Decreto 7.629/1999 RPAF, porque não permitiu ao autuado precisar exatamente a infração cometida, vedando o pleno exercício ao seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Como terceira preliminar, considerou errônea a indicação do dispositivo legal infringido, e transcreveu o "§ 3º do artigo 2º - Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

§ 3º - Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração contábil indicar:

II - Saldo credor de caixa;

Sobre esta preliminar, questiona qual o dispositivo legal infringido e penalidade aplicável? E conclui que a falta de clareza e de precisão impedem uma conclusão a respeito.

Anexou à peça defensiva o Razão Conta Caixa do período de 01/04/2009 a 30/09/2009 (docs.fl.44 a 49), visando comprovar que a indicação de saldo credor não é procedente.

Requer e espera seja declarada a nulidade do Auto de Infração com a extinção do processo sem julgamento do mérito.

Tendo em vista que o autuante se aposentou, a informação fiscal às fls. 92 a 97 foi prestada pela Auditora Fiscal Ione Alves Moitinho, a qual foi formulada nos seguintes termos.

*“3.1 - No primeiro item declara que todas as irregularidades devem ser desconsideradas, ou seja, saldo credor de caixa nos meses de abril, julho, agosto e setembro.*

*Não há de prosperar às alegações da recorrente, vez que os métodos utilizados por nós na constituição do crédito tributário sob discussão, encontram-se devidamente demonstrados através das planilhas anexas ao PAF, fls. 6 a 29, respaldado pelo RICMS/BA-Decreto 6.284/97; e em consonância com as prerrogativas constantes do artigo 2º, § 3º, inciso I, do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99, e no parágrafo 4º, do artigo 4º, da Lei 7.014/96.*

*3.2 - No segundo item questiona "Onde houve efetivamente fato gerador do ICMS? O quem vem a ser "Circulação de Mercadoria" nos termos da Legislação, a ensejar a incidência do ICMS?*

*Como o auditor chegou as irregularidades que aponta no referido Auto de Infração?*

*A Infração imputada no Auto de Infração resultou do trabalho de fiscalização, através do Roteiro de Fiscalização (Auditoria da Conta Caixa), cujas planilhas estão inseridas no PAF, fls. 6 a 29, onde foram procedidos os ajustes, conforme documentos apresentados a esta fiscalização: Livros de Entradas, Livros de Saída, Registro de Apuração do ICMS, cópias das Notas Fiscais de Compras, Notas Fiscais de vendas e demais documentos contábeis. Foram considerados todos os créditos e débitos lançados na escrita fiscal, bem como os pagamentos do ICMS respectivo foram acolhidos.*

*O resultado encontrado tem respaldo no Artigo 2º, § 3º do RICMS/97, onde presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; Presume-se já citado anteriormente, no momento da ocorrência do fato gerador.*

*3.3 - No terceiro e quarto itens, o Defensor ressalta "a falta de clareza do Auto de Infração - Prejuízo ao princípio do contraditório e da ampla defesa e que o sujeito passivo deve conhecer plenamente as acusações, sob pena de nulidade do Auto de Infração";*

*• Não obstante o empenho do ilustre Defensor em tentar desautorizar esta face do Auto de Infração em contenda, há que se sublinhar que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, em seu CAPÍTULO V - DAS NULIDADES, no Art. 18, IV, assim versa:*

*• Art. 18. São nulos: · ( ... )*

*• II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

*· ( ... )*

*• IV-*

*• a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a*

*• infração e o infrator;*

• b) em que se configure ilegitimidade passiva.

• § 10 As eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

As alíneas e o parágrafo retro citados afastam qualquer ideia de NULIDADE, posto que TODOS os elementos necessários ao PAF estão, inequivocamente, presentes e satisfazem aos reclamos do Estado.

Em sua defesa, o autuado não comprovou a improcedência da presunção, a partir do resultado apurado, a exemplo do Saldo Credor de Caixa. Portanto, firmo-me na convicção de que a presunção legal exigida neste Auto de Infração admite prova em contrário. É dever do autuado exibir provas do não cometimento da infração, ora imputada. A simples negativa ou afirmação de não reconhecimento do resultado e das operações mercantis aqui presentes, não macula a exigência do imposto rechaçado.

A Autuada apresenta contestação subjetiva, na qual faz juntada de cópias que, em seu juízo, são da Conta Razão, com o intuito de comprovar que tal infração não é procedente. Entretanto, não traz aos autos nenhuma comprovação substancial que afaste a identificação das divergências existentes entre a auditoria e a impugnação. Isso, por si só, não elide o lançamento fiscal. Ademais, tão somente anexou cópias da suposta Conta Razão, do período de 01/04/2009 até 30/09/2009.

Em suma, ao contestar a acusação fiscal, a Autuada não reuniu prova cabal que amparasse a pretensa improcedência e consequente Nulidade do Auto de Infração em comento. O Processo Administrativo Fiscal - PAF está acompanhado de todos os elementos de provas suficientes à sua manutenção.”

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Analisando o auto de infração no campo formal, observo que a acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição dos fatos está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, inclusive constando o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem da infração apurada, permitindo o perfeito entendimento da acusação fiscal. Os demonstrativos elaborados pelo autuante identificam de forma bastante clara a infração, uma vez que estão identificados todos os documentos fiscais e demais elementos objeto do levantamento que geraram a exigência tributária em questão.

Assim, não existe nos autos nenhum vício formal que comprometa a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, na forma solicitada na defesa, foram devidamente observadas na informação fiscal, e serão apreciadas no exame do mérito.

O sujeito passivo alega a nulidade do lançamento por falta de motivação do fato gerador, previsto em lei, requisito essencial para a validação do ato administrativo, por entender que falta clareza do Auto de Infração, por não permitir precisar exatamente a infração cometida, em prejuízo ao princípio do contraditório e da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88.

Nos dizeres do autuado, há vício formal no procedimento e no processo tributário, que autorizam o reconhecimento da procedência do seu pedido em sede de preliminar.

Ressalte-se, no entanto, que o lançamento em apreço foi efetuado com todas as formalidades exigidas pela legislação, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e indicação expressa dos dispositivos legais infringidos e do que comina a penalidade aplicada.

Existe no auto de infração a citação dos dispositivos infringidos e da penalidade. Enfim, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento previstos no RPAF/Bahia foram observados.

Assim, não se justifica a alegada nulidade do AI, nem mesmo se vislumbra qualquer cerceamento do direito de defesa.

Como outra preliminar, alega que não há congruência entre o suporte fático descrito no relatório fiscal com o enquadramento legal, em decorrência da errônea indicação do dispositivo legal infringido, ou seja, que é incorreta, no particular, a capitulação legal da suposta infração no "§ 3º do artigo 2º do RICMS/97, pois segundo o defendant, inexiste saldo credor na conta "Caixa", nos períodos fiscalizados, pelo que entende inaplicável a presunção contida no referido dispositivo legal.

Por outro lado, como dito acima, foram especificadas no Auto de Infração as normas infringidas, após o demonstrativo de débito, o enquadramento legal com a indicação dos dispositivos infringidos, que estão em conformidade com a imputação. Ademais, de acordo com o **Art. 19 do RPAF/99**, "*A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*", e no caso, além da descrição do fato permitir o entendimento da acusação fiscal, o enquadramento legal o torna compreensível.

O defendant questiona qual o dispositivo legal infringido e penalidade aplicável? Onde houve efetivamente fato gerador do ICMS? O que vem a ser "circulação de mercadoria", nos termos da legislação, a ensejar a incidência ICMS? E como o Fisco chegou as irregularidades que aponta no referido auto?

Pelo que se vê, o fundamento desta preliminar diz respeito a erro de procedimento, por entender incorreta a capitulação legal da infração imputada nos autos.

Sobre esta alegação, em verdade, a Defesa busca, em preliminar, discutir a essência do próprio mérito, questão que será devidamente apreciada mais adiante.

Cabe consignar que, a legislação tributária prevê que deve ser declarada a nulidade processual no que tange ao procedimento fiscal que não traz a certeza e liquidez do crédito tributário, em razão da ausência de provas materiais da acusação fiscal, ou quando, restar caracterizado o cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório. Portanto, para ser declarada a nulidade processual no que tange ao procedimento fiscal efetuado pelo Fisco, é necessário que fique evidenciado que este deixou de observar normas que norteiam a legislação tributária e o devido processo legal.

No caso em apreciação, pelo acima comentado, estão presentes nos autos os elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator, não havendo causa para anulação do Auto de Infração. Por sua vez, inocorreu o alegado cerceamento de defesa, posto que não foi identificado nos autos qualquer prejuízo à defesa do contribuinte.

Quanto a pretensão do autuado para realização de diligência/perícia contábil, com base no art. 147, inciso I, alínea "b", do RPAF/99, fica indeferido tal pedido, porque já se encontram nos autos todos os documentos necessários para uma decisão sobre a lide.

No mérito, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em virtude da constatação de saldos credores na conta "Caixa", nos meses de abril, julho a setembro de 2009, levando a conclusão de que ocorreu saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, após recomposição da conta Caixa, caracterizando presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, prevista no § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02.

Cumpre destacar que o Fisco chegou às imputações a partir da análise dos livros fiscais e respectivos documentos da empresa autuada, referente ao exercício de 2009, com documentação apresentada, em resposta a intimação de fl.04 direcionada ao sujeito passivo.

Cabe ressaltar que as contas do ativo na contabilidade têm natureza devedora, isto é, devem

apresentar saldo devedor ao final das apurações (diária, mensal, anual), o que significa mais entradas do que saídas. Toda vez que a equação é invertida, ou seja, a conta ativa tem natureza credora, é motivo de suspeita pelo Fisco, em razão da anomalia contábil. No caso da conta Caixa, este fato é designado por “estouro de Caixa”. Em síntese, tendo em vista que o Caixa, Conta de Natureza devedora destina-se a registrar a movimentação dos recursos, representados por bens numerários, em espécie ou em cheque, jamais deverá ficar credora, se por acaso isto ocorrer deverá ser analisada, localizar o fato e reclassicá-la, haja vista que esta ocorrência – saldo credor de Caixa - representa que referida conta pagou mais despesas do que os recursos nela constantes poderiam pagar – fato impossível.

Para efeitos tributários, o “estouro de Caixa”, autoriza uma presunção *iuris tantum* (relativa) de que houve omissão de receitas. A lógica normativa é no sentido de que, se as despesas efetivamente foram pagas, mas o Caixa não tinha os recursos necessários para tanto, circularam verbas à margem da contabilidade para quitar tais despesas.

Confira-se o teor do § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, que reza *in verbis*:

“Art. 4º (...”).

(...)

§ 4º *O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, ou suprimentos a caixa de origem não comprovada ou manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.*

A metodologia utilizada pelo Fisco nos presentes autos encontra-se minuciosamente descrita na Auditoria da Conta Caixa constante nos demonstrativos às fls. 06 a 29, e refere-se ao exercício de 2009, na qual estão demonstrados, diariamente, como “Débitos” os valores do saldo inicial de Caixa e das vendas; como ‘Créditos’, os valores dos pagamentos referentes compras, impostos, e outros pagamentos, sendo apurado os saldos credores mensalmente, obtendo ao final o débito no valor de R\$12.203,03, objeto do presente lançamento tributário.

Para elidir a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, o autuado acostou à peça defensiva apenas o Razão Conta Caixa do período de 01/04/2009 a 30/09/2009 (docs.fl.44 a 49), visando comprovar que a indicação de saldo credor não é procedente. Ocorre que este documento, por si só, não elide o trabalho fiscal. O autuado não apontou objetivamente no levantamento do autuante a existência de qualquer erro nos números, ou omissão de lançamento.

Em relação aos questionamentos sobre os dispositivos legais infringidos e penalidade aplicável; onde houve efetivamente fato gerador do ICMS, e como o Fisco chegou as irregularidades que aponta no auto de infração, pelo acima alinhado, a autuação encontra amparo no § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, e restando caracterizado no levantamento de Caixa às fls.44 a 49, a ocorrência do fato gerador do imposto lançado, sujeita-se o autuado ao pagamento do imposto e da multa de 100%, pelo descumprimento da obrigação principal, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 115305.0006/11-0, lavrado contra **MEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA. - ME**, devendo ser intimado o

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.203, 03**, acrescido da multa de 70%, prevista nos artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR  
ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR  
MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA