



- **RIO GRANDE DO NORTE**
  - SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
  - CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 0252/2012-CRF  
PAT Nº 0879/2011-3ª URT  
RECORRENTE ATACADÃO VICUNHA LTDA  
(ADV. GLEYDSON KLEBER DE OLIVEIRA E OUTRO)  
RECORRIDA SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
RECURSO RECURSO VOLUNTÁRIO  
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

- **RELATÓRIO**

- Consta que contra a *Recorrente* acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº000879/2011 em 21 de dezembro de 2011, cientificado em 28 de dezembro de 2011, denunciado que *a fiscalizada deixou de recolher o ICMS na forma e prazo regulamentares, proveniente de saída de mercadorias tributáveis em operações internas, constatada através de depósitos bancários efetuados em conta corrente da autuada sem lastro de vendas, devidamente comprovada através de extratos bancários e escrituração contábil regular da empresa, em situação prevista no art. 2º, §1º, inciso IX, alínea “b” combinado com o art. 361, inciso I, todos do RICMS, conforme demonstrativo anexo, infringindo assim o disposto no art. 150, III c/c art. 150, XIII do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, I, “g” do mesmo regulamento, gerando um débito fiscal composto de ICMS R\$590.248,03e Multa de R\$885.372,09 – totalizando R \$1.475.620,12 – tudo em valores originais (fls. 01pp).*
- Consta nos autos ANEXO à inicial, dentre os quais: Ordem de Serviço nº3476 com escopo em *proceder exame na documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes a fiscalização referentes a apuração do ICMS e sua regularidade, inclusive com a detecção de notas fiscais de entrada não escrituradas, a partir do relatório de inconsistência de registro de entrada disponibilizado no SAFIS, sendo que, o procedimento fiscal deverá alcançar o período de 01/01/2008 a 31/12/2009 (...); Termo de Intimação Fiscal, Termo*

de Início de Fiscalização, Termo de Recebimento de Documentos, Extrato Fiscal de 07/12/2011, Consulta a Contribuinte, Notificação nº717/2011- IN 002/2010-CAT, Demonstrativo dos valores dos depósitos bancários e valores de vendas, Demonstrativo analítico da Ocorrência 01, Resumo das ocorrências, Diário Geral nº018 – exercício 2008, Diário Geral nº019 – exercício 2009, Extrato de Conta Corrente BANCO DO NORDESTE – BRADESCO & BANCO DO BRASIL, (fls. 02 a 858pp).

- Consta nos autos TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS dando conta que em 02 de fevereiro de 2012 a recorrente não é reincidente (fls. 859pp).
- Consta nos autos IMPUGNAÇÃO interposta pela recorrente/autuada em 02 de fevereiro de 2012, opondo-se à autuação na seguinte síntese: *Que a quebra do sigilo bancário da autuada sem prévia autorização judicial é inconstitucional e que a utilização dos dados levantados, sem a observância dos requisitos exigidos em norma federal (Lei Complementar nº105/01), aliado à ausência da regulamentação específica na esfera estadual, se apresenta como ilegal. Que não há que se confundir o fato gerador do ICMS, que é circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte e de comunicação, conforme delineado no art. 155, II da Constituição Federal e no art. 2º da Lei Complementar nº87/96, com a movimentação bancária do contribuinte. Que o auto de infração é impreciso quanto à narração da ocorrência, uma vez que não descreve circulação de mercadoria, ou qualquer outro fato gerador do ICMS, como fundamento da autuação, baseando-se apenas na movimentação financeira da empresa. Que a autuação tomou por base um ilegítimo e superficial exame da movimentação financeira, para arbitrar o valor do tributo, sem especificar o fato gerador ou base de cálculo, ou mesmo demonstrar mês a mês, os valores das operações que ensejaram o lançamento de ofício, impedindo que se chegue à forma utilizada para tal ato, ferindo, assim, o princípio do contraditório e da ampla defesa. Que os Tribunais têm se manifestado pela impossibilidade da utilização da presunção, em detrimento da vinculação do valor da autuação ao fato gerador do tributo,*

*como aqui pretendido, inclusive em casos de arbitramento. Que a atividade da empresa é basicamente relacionada ao comércio de açúcar, sujeitando-se ao regime de substituição tributária, sistemática que adota como base de cálculo do imposto a presunção do valor da operação, que pode não coincidir com aquele praticado no momento da circulação da mercadoria. Que em tal situação cabe ao fornecedor da mercadoria a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas operações subsequentes, salvo quando ficar demonstrado que houve operação irregular efetuada diretamente pelo adquirente da mercadoria, sem a participação do remetente, o que não teria ocorrido no presente caso. Que na hipótese de ter havido erro no recolhimento do ICMS, segundo injustificadamente informado no auto de infração, a responsabilidade pelo recolhimento, supostamente realizado de forma indevida, seria do substituto tributário, nunca da autuada. Que há diversos outros valores creditados na conta bancária da impugnante, absolutamente desvinculados de circulação de mercadorias, e, por isso, afastados da incidência do ICMS, tais como: depósitos realizados pelos sócios, reembolso do ICMS incidente sobre transporte de mercadorias, recolhido pela autuada em nome do transportador, depósitos efetuados por fornecedores em decorrência de avarias, bem como aqueles relativos a promoções de vendas de produtos especificados. Que injustificadamente o auto de infração desconsidera o saldo de caixa existente na conta corrente da impugnante, e que é um disparate a pretensão de adotá-lo com base de cálculo de ICMS, cujo fato gerador não se discrimina ou se sabe qual foi. Que a autoridade fiscal equivocou-se quando considerou os valores remanescentes relativos aos ingressos de numerários decorrentes de financiamentos e empréstimos bancários contraídos pela impugnante, para, seguidamente, fazer incidir sobre estes o ICMS. Que em situações especiais, como nos casos de cheques devolvidos, cujo pagamento é feito em dinheiro, o auto de infração teria adotado base para incidência dupla de ICMS. Que não há como enquadrar-se a hipótese dos autos ao disposto do art. 340, I, “g” do Regulamento do ICMS, o que comina a pena de multa de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que não restou demonstrada a ocorrência de dissimulação de receita ou a existência de passivo fictício. Que adverte que*

*uma multa neste patamar transgride os princípios da vedação do confisco e da proporcionalidade, segundo entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal. Requer que o processo tramite em sigilo, e que o auto de infração seja julgado inteiramente improcedente. (fls. 862 a 937pp).*

- Consta nos autos CONTRARRAZÕES interpostas pelos autuantes em 27 de fevereiro de 2012, contrarrazoando os argumentos de defesa na seguinte síntese: *Que é inverídico o argumento da autuada de que o fisco violou o seu sigilo bancário, uma vez que toda documentação constante dos autos foram fornecidos pelo próprio contribuinte, sendo que, os extratos bancários serviram apenas para corroboram os lançamentos existentes nos livros contábeis (Diário e Razão). Que o contribuinte não apresentou elementos capazes de elidir o lançamento efetuado, isto porque não comprovou a origem da receita omitida na sua escrita fiscal, devidamente contabilidade em sua escrita contábil, e que original o auto de infração nº879/2011, ao reverso, solicitou tão somente que o presente processo tramite em sigilo, o que é inócuo, uma vez que o sigilo é ínsito a todos os processos de auditoria, sendo-lhe facultado o acesso apenas aos servidores da SET que tenham que praticar atos nele. Que restou clara a inércia do contribuinte quanto ao mérito do lançamento, o que resultou nas preclusões consumativa e lógica do lançamento de ofício, e que as alegações da impugnante soaram como verdadeira confissão de infringência à legislação pertinente, capitulada no RICMS/RN. Encerram opinando pela manutenção do auto de infração, em sua integralidade. (fls. 938 a 942pp).*
- Consta nos autos DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº115/2012 – COJUP prolatada em 29 de junho de 2012, que em apertada síntese prolata: *Que o fato de a escrituração indicar suprimento de caixa não comprovado, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Que alegações da impugnante são desprovidas de qualquer*

*indício mínimo que seja de prova documental a seu favor. Que o Fisco tomou por base os assentamentos feitos no Livro Diário da autuada, cujas cópias foram acostadas às fls. 17/432 dos autos. Que fica evidenciado que não houve a alegada quebra do sigilo bancário, além disso, não é encontrado no processo qualquer documento indicando que o Fisco tenha requerido as cópias dos extratos bancários que, apresentadas espontaneamente pela autuada, serviram apenas para certificar os lançamentos contábeis supracitados. Que é inaplicável o princípio do não confisco tributário quanto à multa proposta na exordial. Ao final, julga a ação fiscal PROCEDENTE. (fls. 944 a 953pp).*

- Consta nos autos INTIMAÇÃO daquela decisão monocrática, cientificada em 19 de julho de 2012, com prova de entrega de cópia (fls. 954pp).
- Consta nos autos RECURSO VOLUNTÁRIO contra aquela decisão singular interposto em 15 de agosto de 2012, na seguinte síntese: *Que reafirma a ilegalidade pela obtenção da movimentação financeira e por considerá-la como omissão de saída, base de cálculo do ICMS. Que a 1ª Instância desconsiderou a evidência e manteve o auto de infração, sob o fundamento de que o auto de infração foi lavrado com base em presunção de omissão de receita. Que unicamente o auto de infração está fundado em movimentação financeira da recorrente, obtida em processo administrativo, sem observância dos requisitos legais, e como se essa fosse fato gerador do ICMS. Que é inconstitucional a violação do sigilo bancário, sem ordem judicial expressa, específica e motivada, o que inexistente no caso ora sob exame. Que é ilegal a utilização dos dados bancários, sem observância dos requisitos exigidos em lei federal e diante, inclusive, da inexistência de apoio em regulamentação da matéria pela respectiva entidade tributária autuante. Que não há como confundir o fato gerador do ICMS com movimentação bancária. Que o auto de infração é insubsistente o auto de infração por não discriminar nem demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador e respectiva base de*

*cálculo que servem de fundamento para o ato de lançamento, desprezando a contabilidade da Recorrente. Que a sistemática de tributação do contribuinte é basicamente sob o regime da substituição tributária por antecipação, o que, por si só, já obsta a subsistência do auto de infração. Que é inaplicável a multa proposta nos termos do art. 340, I, “g” do RICMS/RN pela inocorrência da conduta infratora, além de ser confiscatória e desproporcional. Requer ao final a improcedência do feito (fls. 957 a 996pp).*

- Consta nos autos DESPACHO exarado em 05 de dezembro de 2012 pelo ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado opinando por oferecer Parecer Oral quando da Sessão de Julgamento do presente feito (fls. 1001pp)

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 09 de abril de 2013.

Emanuel Marcos de Brito Rocha

Relator



**RIO GRANDE DO NORTE**  
**SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**  
**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

<b>PROCESSO Nº</b>	0252/2012-CRF
<b>PAT Nº</b>	0879/2011-3ª URT
<b>RECORRENTE</b>	ATACADÃO VICUNHA LTDA (ADV. GLEYDSON KLEBER DE OLIVEIRA E OUTRO)
<b>RECORRIDA</b>	SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
<b>RECURSO</b>	RECURSO VOLUNTÁRIO
<b>RELATOR</b>	CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

**V O T O**

- Consta que contra a *Recorrente* acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº000879/2011 em 21 de dezembro de 2011, cientificado em 28 de dezembro de 2011, denunciado que *a fiscalizada deixou de recolher o ICMS na forma e prazo regulamentares, proveniente de saída de mercadorias tributáveis em operações internas, constatada através de depósitos bancários efetuados em conta corrente da autuada sem lastro de vendas, devidamente comprovada através de extratos bancários e escrituração contábil regular da empresa, em situação prevista no art. 2º, §1º, inciso IX, alínea “b” combinado com o art. 361, inciso I, todos do RICMS, conforme demonstrativo anexo, infringindo assim o disposto no art. 150, III c/c art. 150, XIII do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, I, “g” do mesmo regulamento, gerando um débito fiscal composto de ICMS R\$590.248,03e Multa de R\$885.372,09 – totalizando R \$1.475.620,12 – tudo em valores originais (fls. 01pp).*
- Entendo que o ilustre autor do feito ao descrever a conduta infracional, elemento nuclear da sua pretensão, fundamentou unicamente nos depósitos bancários efetuados em conta corrente, via extratos bancários, inexistindo nos autos qualquer prova que assevere *como, por quem e quando* tais instrumentos foram obtidos e trazidos ao cabedal.
- Em outras palavras, examinando o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL

(acostado às fls. 04pp) e conciliando com o TERMO DE RECEBIMENTO DE DOCUMENTOS (acostado às fls. 06pp) detectei o rol de instrumentos legitimamente solicitados pelo Fisco para fins de cumprimento do encargo ordenado, ao que atesto não haver qualquer menção aos referidos extratos bancários, denotando a meu ver um caminho VINCULADO a ser rigorosamente cumprido pela fiscalização, em prestígio não só à legalidade, moralidade, eficiência mas à impessoalidade arrimada na objetividade técnica.

Em cumprimento à ordem de serviço nº 3476/2011, no exercício das funções de auditor(a) fiscal do tesouro estadual, e na forma do art. 36, I, do regulamento do processo administrativo tributário aprovado pelo decreto nº 13.796/98, fica a empresa ATACADÃO VICUNHA LTDA com Inscrição Estadual nº 20.033.188-4, INTIMADA a apresentar no prazo máximo de 72 (setenta e duas) horas, nos termos do art. 344, § 1º, do regulamento do ICMS aprovado pelo decreto nº 13.640/97, os seguintes documentos:

1. Comprovante de encargos financeiros pagos (Exercícios: 2008, 2009)
2. Comprovante de pagamento da conta de água, energia elétrica, telefone, condomínio, aluguel (Exercícios: 2008, 2009)
3. Comprovante de pagamento da folha de pessoal com os devidos encargos sociais (Exercícios: 2008, 2009)
4. Comprovante de pagamento do pró-labore (Exercícios: 2008, 2009)
5. Comprovante de pagamento dos fornecedores (Exercícios: 2008, 2009)
6. Comprovante de pagamento por serviços de transporte, (Exercícios: 2008, 2009)
7. Comprovante de pagamento por serviços prestados de assessoria jurídica e contábil (Exercícios: 2008, 2009)
8. Comprovante de recolhimentos de tributos federais, estaduais e municipais (Exercícios: 2008, 2009)
9. Contratos de Leasing, empréstimos (Exercícios: 2008, 2009)
10. Declarações de Imposto de Renda da PJ (Exercícios: 2008, 2009)
11. Livro de Registro de Apuração do ICMS (Exercícios: 2008, 2009)
12. Livro de Registro de Entradas (Exercícios: 2008, 2009)
13. Livro de Registro de Inventário (Exercícios: 2008, 2009)
14. Livro de Registro de Saídas (Exercícios: 2008, 2009)
15. Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Exercícios: 2008, 2009)
16. Livro Diário ou Livro Caixa (Exercícios: 2008, 2009)
17. Livro Razão (Exercícios: 2008, 2009)
18. Notas Fiscais de aquisição de mercadorias (Exercícios: 2008, 2009)
19. Notas Fiscais de saídas de mercadorias (Exercícios: 2008, 2009)
20. Comprovação dos Saldos das contas constantes no Passivo Circulante do Balanço Patrimonial dos anos-calendários de 2008 e 2009.

Nesta data, recebemos do(a) Senhor(a) MARILIA MAMEDE GALVAO CUNHA, CPF nº 664.197.604-10, SOCIO responsável pela empresa/pessoa ATACADAO VICUNHA LTDA, com 20.033.188-4 os livros e/ou documentos fiscais conforme relação a seguir:

1. Comprovante de encargos financeiros pagos (Exercícios: 2008, 2009)
  2. Comprovante de pagamento da conta de água, energia elétrica, telefone, condomínio, aluguel (Exercícios: 2008, 2009)
  3. Comprovante de pagamento da folha de pessoal com os devidos encargos sociais (Exercícios: 2008, 2009)
  4. Comprovante de pagamento do pró-labore (Exercícios: 2008, 2009)
  5. Comprovante de pagamento dos fornecedores (Exercícios: 2008, 2009)
  6. Comprovante de pagamento por serviços de transporte, fretes e locação de veículos (Exercícios: 2008, 2009)
  7. Comprovante de pagamento por serviços prestados de assessoria jurídica e contábil (Exercícios: 2008, 2009)
  8. Comprovante de recolhimentos de tributos federais, estaduais e municipais (Exercícios: 2008, 2009)
  9. Contratos de Leasing, empréstimos e mútuo (Exercícios: 2008, 2009)
  10. Declarações de Imposto de Renda (Exercícios: 2008, 2009)
  11. Livro de Registro de Apuração do ICMS (Exercícios: 2008, 2009)
  12. Livro de Registro de Entradas (Exercícios: 2008, 2009)
  13. Livro de Registro de Inventário (Exercícios: 2008, 2009)
  14. Livro de Registro de Saídas (Exercícios: 2008, 2009)
  15. Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (Exercícios: 2008, 2009)
  16. Livro Diário ou Livro Caixa (Exercícios: 2008, 2009)
  17. Livro Razão (Exercícios: 2008, 2009)
  18. Notas Fiscais de aquisição de mercadorias (Exercícios: 2008, 2009)
  19. Notas Fiscais de saídas de mercadorias (Exercícios: 2008, 2009)
- com exceção do Livro Diário que encontra-se na JUCERN em procedimento de autenticação.

- Logicamente, sendo expressamente proibido à fiscalização fazer uso de meios, instrumentos, mecanismos, ou o que quer que seja - a não ser aquilo permitido expressamente em norma, dado o caráter vinculante do lançamento tributário ora debatido – e sendo a ordem de serviço (e seus atos sucessivos como a intimação fiscal, por exemplo) o verdadeiro instrumento basilar da ação fiscal, traduzindo-se em mandamento normativo inarredável, entendo que a unção dos referidos “extratos bancários”, apócrifos, à categoria de prova, em arrepio àquela previsão, mostra-se diametralmente equivocada, ilegítima, afrontosa à lealdade processual e ao devido processo legal, exigindo-me de logo o seu afastamento, via obediência ao princípio da *“fruits of the poisonous tree”* (Teoria dos Frutos de Árvore Envenenada), tudo conforme esposada pela Jurisprudência pátria, conforme abaixo:

*Habeas corpus. Inquérito policial baseado em elementos objeto de*

*busca e apreensão, considerada ilegal em sede de mandado de segurança. Decisão que determinou a restituição dos documentos apreendidos. Pretensão de subordinar os elementos colhidos posteriormente à busca e apreensão a este ato, considerando-os ilícitos com base na teoria dos frutos da árvore envenenada (**fruits of the poisonous tree**). Pretensão afastada, diante da não demonstração inequívoca de que todos os elementos que lastreiam o inquérito policial são derivados da busca e apreensão. Necessidade de exame acurado de prova, inviável no âmbito restrito e expedito do writ. Habeas corpus indeferido.*

*(81993 MT , Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 17/06/2002, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 02-08-2002 PP-00084 EMENT VOL-02076-05 PP-00898)*

*PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. DOSSIÊ APÓCRIFO E ESCUTA CLANDESTINA.1.Somente se autoriza a utilização de dossiê apócrifo, para justificar a instauração de inquérito policial, se a autoridade policial logra reunir outros elementos, que demonstrem a verossimilhança do conteúdo do dossiê.2.A doutrina e a jurisprudência não admitem a utilização das chamadas "**provas ilícitas por derivação**", consagrando a teoria dos **frutos da árvore envenenada**.3.Ordem concedida.*

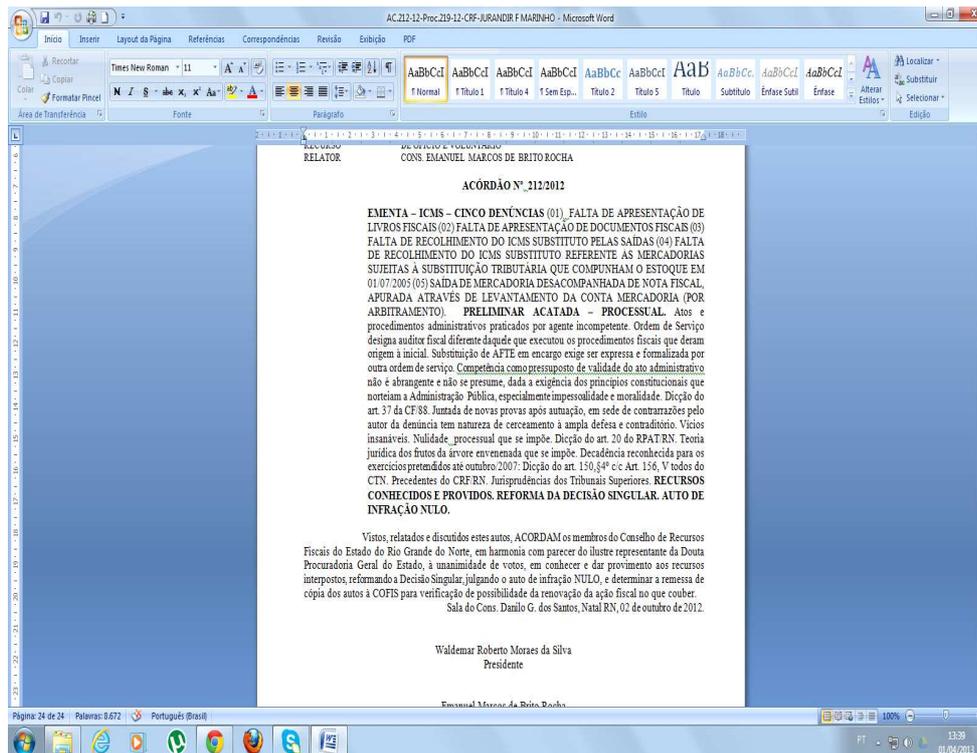
*(3220 2003.02.01.010333-5, Relator: Desembargadora Federal LILIANE RORIZ/no afast. Relator, Data de Julgamento: 28/09/2004, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJU - Data.:26/10/2004 - Página.:135)*

*CRIMINAL. RHC. ESTELIONATO CONTRA O INSS. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL. MEDIDA CAUTELAR. NULIDADE DECLARADA PELO TRIBUNAL A QUO. PROCEDIMENTO INVESTIGATÓRIO E DEMAIS PROVAS MANTIDOS. TEORIA DA ÁRVORE ENVENENADA. EXISTÊNCIA DE OUTROS ELEMENTOS VÁLIDOS A SUSTENTAR A INVESTIGAÇÃO. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO À MEDIDA URGENTE. IMPROPRIEDADE DO WRIT PARA TAL VERIFICAÇÃO. SIMPLES INDICIAMENTO. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. RECURSO DESPROVIDO. Hipótese em que contra o recorrente foram instaurados procedimentos investigatórios com o intuito de apurar eventuais fraudes ocorridas em detrimento do INSS, tendo o Tribunal a quo declarado a nulidade de medida cautelar, mantendo incólumes, entretanto, as demais provas colhidas, bem como o inquérito*

*policial. Pleito de anulação do conjunto probatório derivado da medida urgente, bem como do inquérito policial, por aplicação da teoria dos frutos da árvore envenenada. Existência de outros elementos válidos capazes de sustentar a investigação do paciente pela suposta prática de crimes em detrimento do INSS, tanto é que o voto condutor do acórdão destacou não ser possível "contaminar a existência de uma apontada quadrilha, ou vários atuantes no âmbito do sistema da Previdência Social". Verificada a ausência de subordinação dos demais elementos probatórios à medida cautelar -o que seria necessário para a anulação de todo o conjunto probante. A via estreita do habeas corpus não se presta para eventual exame da contaminação das demais provas, se estas foram reputadas lícitas e válidas pelo acórdão atacado. A eventual influência da nulidade da medida urgente sobre as outras evidências deve ser examinada caso a caso. Não há como acolher a pretensão do recorrente de aplicação da teoria dos frutos da árvore envenenada, tendo em vista a apontada independência entre a prova taxada como nula pelo Tribunal a quo e restante do conjunto fático-probatório. Precedente do STJ. O Supremo Tribunal Federal já proferiu entendimento no sentido de que, em se tratando de inquérito policial, ainda é prematura a aplicação da teoria dos **frutos da árvore envenenada**. Precedente em habeas corpus. O simples indiciamento em inquérito policial não caracteriza constrangimento ilegal reparável através de habeas corpus. Somente após o correto procedimento inquisitorial, com a devida apuração dos fatos e provas, é que se poderá averiguar, com certeza, a tipicidade, ou não, das condutas do recorrente. Recurso desprovido.*

*(17379 RJ 2005/0033349-6, Relator: Ministro GILSON DIPP, Data de Julgamento: 13/02/2006, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJ 06.03.2006 p. 416)*

- Como precedente, que não só recepciona aquela teoria, como qualifica a Ordem de Serviço como instrumento imprescindível aos pressupostos do ato administrativo, também resgato o que foi decidido por esse Egrégio CRF através do Acórdão CRF nº212/2012, logo abaixo ilustrado:



- Naquela ocasião tive a oportunidade de relatar que, em excelente artigo sobre a matéria, da lavra do Professor [Nourmirio Bittencourt Tesseroli Filho](#), o auto de infração de que cuida a inicial se qualifica como fruto imprestável de uma ação fiscal executada com sustentação em prova ilegítima, formando-se uma verdadeira árvore envenenada. Senão, vejamos:

*"A Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada tem origem norte-americana, que entende que os vícios da planta são transmitidos aos seus frutos. Em outras palavras, os vícios de uma determinada prova contaminam os demais meios probatórios que dela se originaram. Ademais, o artigo 5º, inciso LVI, da Carta Magna de 1988, estabelece: São inadmissíveis, no*

processo, as provas obtidas por meios ilícito, de onde se depreende, pois, que as provas ilícitas não podem ser produzidas pelas partes do processo, devendo, na hipótese de sua produção, serem excluídas do feito.

(...)

Na procura da verdade, tanto no processo judicial, quanto no processo administrativo, não há guarida constitucional quanto à produção de provas ilícitas, as quais, diferentemente das provas ilegítimas, afrontam o direito material. Registre-se, a norma processual veda a produção de prova ilegítima; já a norma de natureza material obsta a produção de prova ilícita.

(...)

Segundo entendimento doutrinário, determinada prova será considerada ilegítima quando a ofensa for ao direito processual, e será reputada ilícita quando a afronta ocorrer em relação ao direito material. Tanto a prova ilícita quanto a prova ilegítima são ilegais, ou seja, ambas são espécies do gênero prova ilegal, e, segundo o legislador, são inadmissíveis no processo.

(...)

Registre-se, a posição da Corte Suprema brasileira, antes mesmo do advento da Constituição Federal de 1988, já era no sentido de não admitir a produção de provas ilícitas. Na vigência da atual Carta Política o Supremo Tribunal Federal reafirmou a sua posição pela inadmissibilidade processual dos meios probatórios ilícitos. A supra-aludida teoria dos frutos da árvore venenosa ou envenenada foi adotada integralmente pelo STF e tem sido aplicada pela Corte há tempo. Autores de renome, estudiosos do Direito, como Ada Pellegrini Grinover, sustentam que a ilicitude da prova se transmite a tudo o que dela derivar. **À vista do exposto, não resta dúvida que a prova ilícita originária envenena** todas as demais provas obtidas a partir dela, devendo estas, além daquela, ser

*desentranhadas do processo, que terá seu curso normal, com fulcro no material probatório lícito produzido. (grifo nosso)*

- Oportunamente, também devo acrescentar que o objeto da Ordem de Serviço nº3476 não se harmoniza perfeitamente com os procedimentos executados e que deveriam fundamentar a denúncia. Em outras palavras: a autoridade administrativa imediata ordenou precisamente o exame na documentação fiscal e contábil e realização de demais atos inerentes a fiscalização referentes a apuração do ICMS e sua regularidade, inclusive com a detecção de notas fiscais de entrada não escrituradas, a partir do relatório de inconsistência de registro de entrada disponibilizado no SAFIS, para o período de 01/01/2008 a 31/12/2009, deixando indubitavelmente à margem daquele encargo, por seu livre e indelegável critério, ANÁLISE DE FLUXO DE CAIXA arrimada no art. 352 do RICMS/RN, em verdade, o que fora efetivamente executado. A ordem dada foi para algo preciso e objetivo, e o que se cumpriu foi outra coisa. Senão, vejamos:

**ORDEM DE SERVIÇO N° 3476 - SUFISE, de 15 de junho de 2011**

A Subcoordenador-substitutoa da Subcoordenadoria de Fiscalização de Estabelecimentos, no uso de suas atribuições,

**Resolve:**

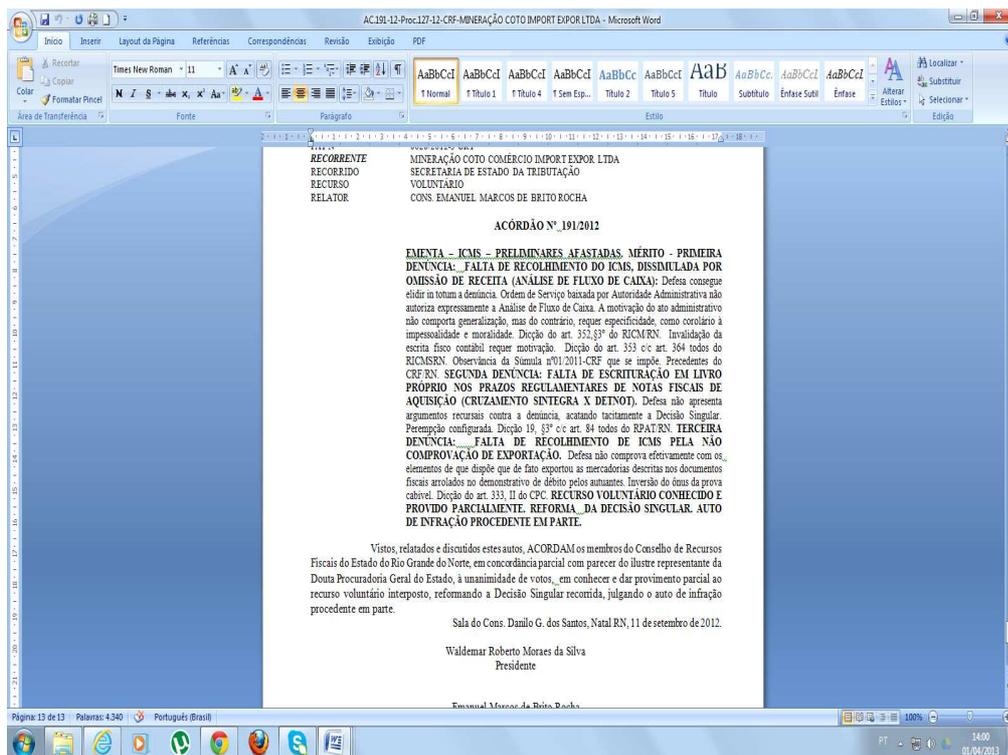
Designar o(a)(s) Auditor(a)(es)(as) Fiscal(is) do Tesouro Estadual HILTON PAIVA DE MACEDO, AFTE-8, Matrícula 66.648-3, BRUNO JOSE SANTANA, AFTE-8, Matrícula 8.784-0, para requisitar documentos, proceder exame na documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes a fiscalização referentes a: apuração do ICMS e sua regularidade, inclusive com a detecção de notas fiscais de entrada não escrituradas, a partir do relatório de inconsistência de registro de entrada disponibilizado no SAFIS, sendo que, o procedimento fiscal deverá alcançar o período de 01/01/2008 a 31/12/2009 de acordo com o processo n° 38486/2011-3, e, em conformidade com o que determina o RICMS, aprovado pelo Decreto n° 13.640/97, na empresa/pessoa abaixo discriminada.

**Inscrição Estadual:** 20.033.188-4

**Razão Social:** ATACADAO VICUNHA LTDA

**Endereço:** RDV BR-427 KM- 02 S/N - DISTRITO INDUSTRIAL CURRAIS NOVOS RN CEP: 59380-000

- Todavia, em privilégio à verdade material, mesmo se admitindo como válida a execução da metodologia da ANÁLISE FLUXO DE CAIXA, inarredável é a improcedência do feito, agora com respaldo no precedente firmado pelo Acórdão CRF n°191/2012 que diz:



- Quando dali, transcrevo meu relato sobre a matéria:
  - *Falta de motivação e competência do autuante: A metodologia Análise do Fluxo de Caixa/AFC adotada pelo autuante não foi expressamente escolhida pelo Diretor que ordenou o serviço, como determina o § 3º do art. 352 do RICMS/RN. (...) A motivação do ato administrativo não comporta generalização, mas do contrário, requer especificidade, como corolário à impessoalidade e à moralidade. Senão vejamos:*

**Art. 352.** No caso da escrituração do contribuinte **indicar insuficiência ou suprimentos de caixa não comprovados**, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não

contabilizadas, considera-se o respectivo valor como saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registrada, exigindo-se o respectivo imposto, sem o prejuízo da multa regulamentar, ressalvando-se ao contribuinte a prova da improcedência dos valores apresentados. (NR Dec. 16.094 de 07/06/2002).

§ 1º Caracteriza-se ainda como insuficiência de caixa, qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, impostos, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisições de bens em geral e outras aplicações do contribuinte, sejam superiores às suas receitas.

§ 2º Quando da análise do fluxo de caixa de contribuintes que comercializem mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, dentre outras, da diferença encontrada advinda da insuficiência de caixa, deverá ser abatido, proporcionalmente, o percentual relativo às entradas das mercadorias, isentas ou não tributáveis e sujeitas à substituição tributária, em relação ao total geral das despesas. (NR Dec. 16.157 de 03/07/02)

§ 3º A metodologia de auditoria de que trata este artigo será adotada a critério da Autoridade Competente, responsável pela designação da ação fiscal. (grifo nosso).

É imprescindível, portanto, para que se tivesse como válida aquela "Análise Fluxo de Caixa", que o Diretor não deixasse nas entrelinhas a generalização das metodologias de Auditoria (que são muitas e complexas), e especificasse naquela mesma O.S a sua adoção, não deixando ao bel prazer do executor sua escolha. Se não o fez, e sendo incabível a delegação presumida, só posso entender que não havia motivos determinantes para fazê-la, e sem motivação legítima, não há ato

administrativo que se sustente, vício incapaz de ser ratificado, especialmente por esse Egrégio Conselho.

- Desconsideração da escrita contábil: A metodologia utilizada pelos autuantes para a Análise Fluxo de Caixa está clarificada na reconstituição daquela movimentação financeira via arbitramento previsto no art. 353 c/c art. 364 do RICMS/RN. (...)

Porém, sob a ótica material, enfatizo que o mandamento vinculante da Súmula nº1/2011-CRF atualmente se impõe ao caso em tela, sendo improcedente o núcleo da denúncia (desprezo dos resultados apontados na contabilidade & arbitramento), visto que não foi apresentada nos autos, por quem de direito, a cabal justificativa para aplicação do art. 353 do RICMS/RN. Senão, vejamos:

**Art. 353.** Os Auditores Fiscais do Tesouro Estadual **podem desprezar os resultados apresentados pela contabilidade de contribuinte**, quando **não representem** o real valor tributável realizado pelo estabelecimento, para cuja apuração **devem:**

**I-** fazer levantamento fiscal nos estabelecimentos varejistas, nos casos em que o controle do valor agregado apresentado pelo contribuinte não for considerado razoável pelo fisco;

**II-** arbitrar o valor das operações notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria, inclusive nos casos de extravio de livros ou documentos fiscais.

**III-** proceder aos levantamentos das mercadorias por espécie, a fim de constatar a exatidão do inventário e do estoque existente;

**IV-** promover, nos estabelecimentos industriais, o exame das quantidades efetivamente produzidas em função do valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens

adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, das despesas efetivamente feitas, da mão-de-obra empregada e dos demais insumos componentes do custo de produção, assim como das variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens.

**Parágrafo Único.** Constatada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos referidos no inciso IV deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, são devidos o imposto correspondente e a multa cabíveis. **(grifo nosso)**

Ademais, muito antes da edição daquela Súmula, isso desde 1997, o RICMS/RN já exigia que a invalidação ou desconsideração da escrita contábil do contribuinte não fosse imotivada, e muito menos automática, mas obedecesse a pressupostos específicos, precisamente aqueles arrolado nos incisos do seu art. 364, senão vejamos:

**Art. 363.** O Auditor Fiscal do Tesouro Estadual pode não se limitar à aceitação tácita dos resultados apurados pela contabilidade.

**Art. 364.** É facultado à **fiscalização arbitrar** o montante das operações realizadas pelo contribuinte, com base em elementos ponderáveis, como a média técnica de produção ou de lucro, índices contábil-econômicos verificados de forma preponderante no mesmo ramo de negócio e outros, quando:

**I- for invalidada a escrita contábil** do contribuinte, por ter ficado demonstrado conter **vícios e irregularidades** que caracterizam sonegação de imposto;

**II-** a escrita fiscal ou os documentos emitidos e recebidos contiverem omissões ou vícios, que evidenciem a sonegação do imposto, ou quando se verificar positivamente, que as quantidades,

operações ou valores, nos mesmos lançados são inferiores aos reais;

**III-** forem declarados extraviados os livros ou documentos fiscais, salvo se o contribuinte fizer comprovação das operações e de que sobre as mesmas pagou o imposto devido;

**IV-** o contribuinte ou responsável negar-se a exhibir e entregar livros e documentos para exame, ou, decorrido o prazo determinado, deixar de fazê-lo;

**V-** o contribuinte deixar de apresentar, na forma e no prazo estabelecido por este Regulamento, as Guias de Informações.

**(grifo nosso)**

Pondero que os vícios e irregularidades na escrita contábil, quando (e se) detectados na fase de execução de uma O.S., devem ser cabalmente demonstrados por ocasião do Relatório Circunstanciado, viabilizando o contraditório já em sede de Impugnação, e não em Contrarrazões, de forma a não dar vazão à tese de "prova secreta em prol do Fisco" que leva ao cerceamento da ampla defesa.

(...)

Na oportunidade, consigno a título de maiores esclarecimentos sobre a denúncia (Caixa a Descoberto), a ritualística necessária à validação da metodologia Análise de Fluxo de Caixa, extraída do memorial do Acórdão CRF nº067/2011 que inseriu a referida Súmula no ordenamento fiscal da SET:

**"Acórdão CRF nº067/2011**

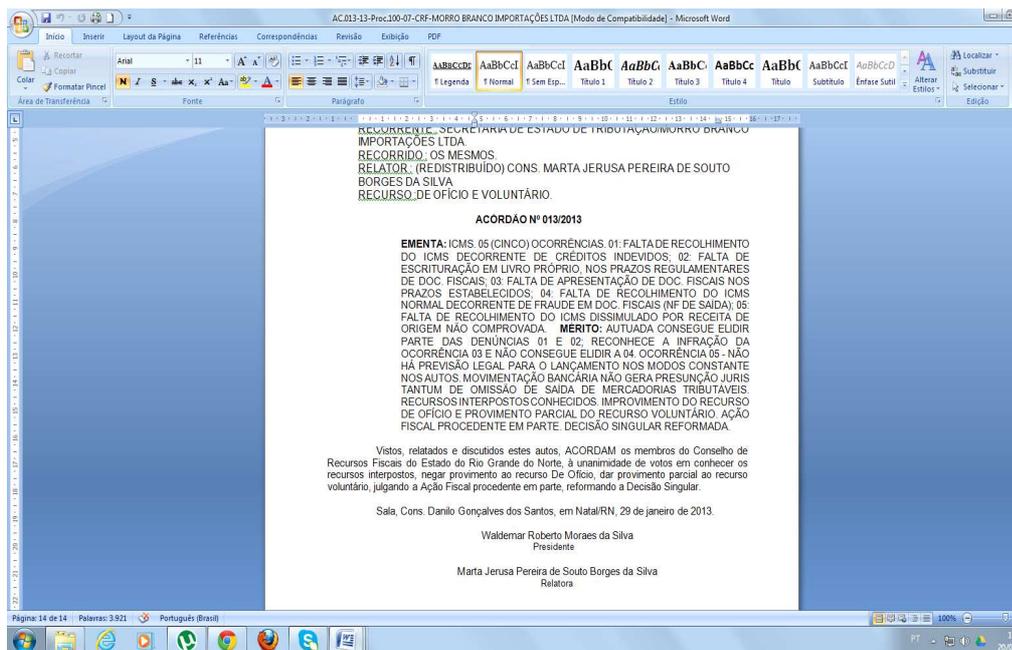
(...)

b) A metodologia FLUXO DE CAIXA não deve ser regra na execução de procedimentos de fiscalização em busca de sonegação de ICMS, mas uma técnica especialíssima, com meticoloso cuidado para a mensuração da informação contábil originariamente contida nos livros, demonstrações, documentos e afins (escrita contábil), apresentada pelo contribuinte, devendo cuidar em responder cabalmente, de forma cumulativa, no mínimo, ao seguinte:

**b.1 - o contribuinte possui escrita contábil?**

- **Se sim:** Prossegue ao item **b.2.**
- **Se não:** Faz-se juntada aos autos da prova da inexistência, e aplica-se art. 363 RICMS/RN.  
**b.2 - A escrita contábil é confiável?**
- **Se sim:** Prossegue ao item b.3.
- **Se não:** Faz-se juntada aos autos da prova dos erros e vieses relevantes, e aplica-se art. 363 RICMS/RN.  
**b.3 - A escrita contábil é íntegra?**
- **Se sim:** Prossegue ao item b.4
- **Se não:** Faz-se juntada aos autos da prova das omissões e lacunas, e aplica-se art. 363 RICMS/RN.  
**b.4 - A escrita contábil é tempestiva?**
- **Se sim:** Aceita-se a escrita contábil como útil à Análise de Caixa da SET.
- **Se não:** Faz-se juntada aos autos da prova da demora na apresentação [auto de embaraço] ao Fisco (com auto de embaraço suplementando), e aplica-se art. 363 RICMS/RN."

- Entendo, doravante, que a fiscalização arbitrou que os depósitos bancários seriam “ingressos sem lastro”, e que por isso mesmo desconstituiu irregularmente a escrita contábil acostada aos autos sem qualquer razão aparente contrária à confiabilidade, integralidade e tempestividade, de forma que me vinculo à Súmula CRF nº001/2011 e reafirmo a validade dos lançamentos contábeis até então desconsiderados pelo Fisco.
- De outra banda, urge resgatar que recentemente esse Egrégio Conselho de Recursos Fiscais prolatou que a simples movimentação bancária, em que se insere também a movimentação apontada, não gera presunção *juris tantum* de omissão de saídas, como transcrevo abaixo:



- Doutrinando, como de costume, disse a Ilustre Conselheira Relatora daquele processo:

*"Ocorrência 05 - A atuada traz aos autos cópia do Livro Caixa e alega que o atuante não questionou se a mesma possuía o referido livro. Por sua vez o atuante afirma que a atuada declarou que não tinha escrita contábil.*

*O atuante afirma que a constatação da suposta infração se deu a partir do confronto entre as operações informadas nas GIM pela atuada e sua movimentação bancária, ou seja, entende o atuante que todo numerário que ingressou nas contas bancárias da atuada originou-se de operações tributadas pelo ICMS e como*

sabemos, nem toda movimentação financeira decorre de operações com fatos geradores do ICMS.

A **Lei Estadual 6.968/96** que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nos seus artigos 1º e 9º trata da incidência e da ocorrência do fato gerador do ICMS e **analisando os referidos dispositivos não vislumbrei base legal para o lançamento nos modos em que foi efetuado o constante da ocorrência 05** e neste caso afastado do demonstrativo do débito do Auto de Infração valor referente a denúncia da ocorrência 05.

**Art. 1º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

**I** - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;  
(...)

**Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

**I** - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...

**§3º** O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas,

autorizam a **presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis** sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da im procedência da presunção. **(grifo nosso)**

- Nessa linha de entendimento, resgato que o ilustre autuante invoca no elemento descritivo da denúncia a previsão do art. 2º, §1º, inciso IX, alínea “b” c/c art. 361, I todos RICMS que reproduz essencialmente a previsão do art. 9º da Lei 6.968/96 acima transcrito.
- Ora, é inequívoco que a saída efetiva das mercadorias não foi adequadamente denunciada nos autos, sendo desconhecidas suas quantidade e qualidade, bem como o momento de sua circulação, inexistindo no caderno processual qualquer papel de trabalho que demonstre ter havido diligência nesse sentido, merecendo acrescentar ainda que tal permissão sequer diz respeito a *depósitos bancários efetuados em conta corrente da autuada sem lastro de vendas*, da conta BANCO CONTA MOVIMENTO, mas tão somente diria respeito à conta CAIXA, inviabilizando de forma irremediável a conduta típica denunciada.
- Agora sobre o tema presunção, trago o ensinamento de HARET quando ensina ser a previsão normativa o elemento imprescindível à validação do fato presuntivo como fato provável, no seguinte:

*“Notemos que, na relação entre fatos presuntivos (conhecidos) e fato provável, é o legislador, como político do direito, ou o aplicador, na forma de sujeito social, que estabelece o vínculo independentemente do número de ocorrências. Basta apenas que existam tantas situações quantas forem necessárias pra produzir o vencimento de quem quer ver positivada hipótese ou fato provável. Desse modo, a probabilidade é criação do exegeta, que ocorre na forma como ele a percebe.*

...

*Em resumo, temos por certo que, diferentemente das ficções,*

*as presunções são admissíveis para prescrever ilicitudes no campo dos tributos. Entretanto, cabe somente ao legislador positivizar a regra presuntiva mediante determinação do tipo factual na forma hipotética, Fá-lo livremente no campo das infrações objetivas. Nas subjetivas, por sua vez, não pode a lei presumir dolo ou culpa, mas apenas outros elementos compositivos do fato. E mesmo assim tal preceito só é válido quando for garantido o direito do devido processo legal, ampla defesa e contraditório. Ao aplicador, todavia, não se permite presumir no caso em concreto. Sem lei anterior, identificando os critérios da hipótese presuntiva, inexistente crime por presunção puro e simples; sem previa cominação legal de pena, inexistente sanção presuntiva, o aplicador para o ordenamento é inapto em criar novas obrigações ou novos direitos, principalmente quando estiver no domínio das ilicitudes. Logo, presunção factual ou hominis é inadmitida no plano dos ilícitos e as pertinentes ao domínio dos tributos, inclusive.*

**(HARET, Florence Cronemberger. PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Teoria e prática. USP: São Paulo, 2010). (grifo nosso)**

- **EM SUMA**, ultrapasso as preliminares - nos termos do art. 249, §2º do CPC - a declaração de nulidade do presente processo, em nome da economia processual e prevalência da finalidade sobre a forma, quando prolatado no mérito a IMPROCEDÊNCIA DO FEITO, subsidiada pela ausência de previsão na Lei nº6.968/96 para se presumir que qualquer movimentação bancária refira-se unicamente à circulação de mercadorias, e que por si mesma possa se referir a vendas sem nota fiscal (*Omissão de saídas*), ainda que por viés de receita de origem não comprovada (suprimento ilegal de CAIXA), com agravante de que a metodologia adotada para a formatação da denúncia, ao final, diz respeito à Análise de Fluxo de Caixa, em afronta não só ao disposto no §3º do art. 352 do RICMS/RN (*objeto da OS não usou tal critério específico*), como à Súmula CRF nº001/2011 (*escrita contábil apresentada e tida como válida*).
- Destarte, e considerando tudo mais que do processo consta, VOTO pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, reformando a Decisão

Singular, julgando IMPROCEDENTE o auto de infração.

- É o como voto.
- Por recomendação do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, remeta-se cópia do presente processo à COFIS para adotar as medidas cabíveis em prol do Erário.

Sala do Cons. Danilo G dos Santos. Natal, RN 09 de abril de 2013.

Emanuel Marcos de Brito Rocha  
Conselheiro Relator



**RIO GRANDE DO NORTE**  
**SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**  
**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº	0252/2012-CRF
PAT Nº	0879/2011-3ª URT
RECORRENTE	ATACADÃO VICUNHA LTDA (ADV. GLEYDSON KLEBER DE OLIVEIRA E OUTRO)
RECORRIDA	SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECURSO	RECURSO VOLUNTÁRIO
RELATOR	CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

**ACÓRDÃO 069/2013 - CRF**

**EMENTA: ICMS.** Deixar de recolher o ICMS na forma e prazo regulamentares, proveniente de saída de mercadorias tributáveis em operações internas, constatada através de depósitos bancários efetuados em conta corrente da autuada sem lastro de vendas, devidamente comprovada através de extratos bancários e escrituração contábil regular da empresa, em situação prevista no art. 2º, §1º, inciso IX, alínea “b” combinado com o art. 361, inciso I, todos do RICMS. **PRELIMINARES AFASTADAS. MÉRITO:** Metodologia para análise de fluxo de caixa requer prévia e expressa especificidade em ordem de serviço. Dicção do art. 352, §3º do RICMS/RN. Escrita contábil não desconstituída pelo Fisco impõe-se como confiável, tempestiva e íntegra, nos termos da Súmula CRF nº001/2011. Presunção de suprimento de Caixa de não origem não comprovada inaplicável à conta BANCO: Dicção do art. 9º, § 3º da Lei 6.968/96 c/c art. 2º, §1º, IX, “b” do c/c art. 361, I todos RICMS/RN. Movimentação bancária não gera presunção *juris tantum* de OMISSÃO DE SAÍDA. **Precedentes do CRF/RN. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, em harmonia com o parecer oral do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, à unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a decisão singular, julgando o auto de

infração improcedente.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 09 de abril de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Presidente

Emanuel Marcos de Brito Rocha  
Relator

Kennedy Feliciano da Silva  
Procurador