

A. I. N° - 196900.1002/13-9
AUTUADA - TOPMIXX ATACADO MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
AUTUANTE - JOSE MARIA MATOS MONTALVAN ESTEVES
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
INTERNET - 15.12.2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0235-05/14

EMENTA: ICMS. CONTA "CAIXA". SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS, LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Empresa optante do do Regime de Apuração do Simples Nacional. Exclusão dos lançamentos em duplicidade, relacionados aos financiamentos bancários, efetuados pelo autuante na reconstituição da conta "caixa". Revisão operada na fase de informação fiscal. Não acatados os demais argumentos defensivos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/09/2013 por Agentes de Tributos Estaduais no exercício das funções fiscalizadoras junto à empresa submetida ao regime de apuração do Simples Nacional. O levantamento fiscal abrangeu o período entre 01/01/2010 a 31/12/2011, sendo apurada a seguinte infração: *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa*. Valor exigido: R\$ 25.685,84, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração 29/10/2013, pela via postal, através de “AR”, e ingressou com defesa subscrita por profissional de contabilidade, habilitado através da procuração juntada à folha 250 dos autos.

O subscritor fez algumas considerações preliminares antes de ingressar nas razões de mérito da autuação.

Disse que regra comercial permite que haja mais de uma forma de pagamento, sendo que elas podem ser a vista ou a prazo. Que o simples fato da emissão da nota fiscal eletrônica, não quer dizer que o objeto da operação já tenha sido pago, mas sim, que houve a transferência de propriedade da mercadoria ou bem.

Pontuou que o levantamento fiscal contém erros que conduziram ao lançamento do imposto, inclusive com a ocorrência de bitributação. Que o levantamento foi feito em dissonância aos registros contábeis, documentação fiscal e em desrespeito ao princípio da legalidade.

Ao ingressar nas questões de direito discorreu que o ICMS é tributo previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, de competência dos Estados e Distrito Federal, que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação.

No que toca ao fato gerador do imposto – a circulação de mercadoria - ressaltou que o que se tributa não é a mercadoria, mas a operação relativa à circulação de mercadorias, o que implica dizer que para ocorrer o fato gerador do ICMS necessariamente deverá existir em plano de fundo um negócio jurídico de compra e venda, com a transferência do domínio, posse e titularidade da coisa, ou seja, deve haver a tradição da mercadoria.

Assim, não é qualquer circulação de mercadoria que constitui hipótese de incidência do ICMS. Nas palavras de ROQUE CARRAZZA, “[...] este ICMS deve ter por hipótese de incidência a

operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade.”.

Disto decorre também que o fato gerador do ICMS, adstrito por determinação constitucional apenas à circulação de mercadorias, não pode alcançar fatos geradores de outros tributos, tais como taxas de juros incidentes em parcelamentos/financiamentos, os quais constituem hipótese de incidência do Imposto sobre Operações Financeiras –IOF, de competência da União.

Daí que integra a base de cálculo do ICMS somente o valor da mercadoria, devendo ser excluídos os eventuais encargos acrescidos ao preço quando se tratar de operações à prazo.

Reproduziu outros ensinamentos do tributarista ROQUE CARRAZZA, a respeito da matéria em discussão, *in verbis*:

“A base de cálculo do ICMS devido é justamente o preço de compra (“à vista”) da mercadoria. É este montante (e só este) que corresponde à compra e venda realizada.” [...] Noutros termos, o “custo do dinheiro” (custo do financiamento) é assumido pelo adquirente (da mercadoria), junto a quem lhe dá o financiamento. E sobre tal “custo” só poderia eventualmente incidir o IOF. Absolutamente não pode ser integrada à base de cálculo do ICMS.

A partir dessas considerações, observou que no levantamento, o agente fiscal deixou de segregar, por exemplo, na Infração 01 (em que se apura do fato gerador de ICMS mediante exame do livro caixa do autuado), o que se refere ao valor da mercadoria (hipótese de incidência do ICMS) e o que são acréscimos ao preço em decorrência de juros de financiamento (hipótese de incidência do IOF), incorrendo num indevido alargamento da base de cálculo do ICMS em ofensa ao princípio da legalidade.

Por fim, observou que o agente fiscal não considerou as regras contábeis previstas na Lei nº 6.404/76, que determina os procedimentos de escrituração dos livros. A defesa pontuou que o levantamento objeto da impugnação não se fundamenta nos registros contábeis e fiscais mantidos pelo autuado em perfeita consonância com a Lei, daí porque entende que há diversos equívocos no auto de infração.

Passou, em seguida, a abordar a questão do *bis in idem*, com cobrança indevida de imposto, concluindo que o auto de infração padece de vícios de nulidade, ou, na melhor das hipóteses, acaso de cogite de nova diligência ou revisão do lançamento, de improcedência de diversas imputações.

Passou a apontar os indigitados vícios, conforme abaixo:

Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa.

Como exposto acima, o Sr. Auditor no levantamento fiscal acusou saldo credor de caixa, fato que lhe fez concluir que o autuado omitiu saídas de mercadorias em seu estabelecimento.

Primeiro, cabe observar que não há saldo credor de caixa em nenhum mês ou dia do período fiscalizado. Este fato fica comprovado pelos registros contidos na escrita fiscal/contábil (Razão de nº 7 e 8), os quais estão anexos.

Segundo, cumpre ressaltar que o autuante cometeu diversos equívocos no levantamento, acarretando bis in idem para o autuado, e cobrança de imposto de indevido.

Fez o seguinte resumo:

1. As aquisições de ativo imobilizado realizadas pelo autuado foram **operações a prazo e financiadas** pelo Cartão BNDES e por outras instituições financeiras (doc. anexos), logo o valor das notas fiscais não corresponde à saída do caixa no mês da compra;
2. Como as aquisições foram financiadas, o autuado lançou mês a mês o valor das parcelas pagas, as quais contêm acréscimos de juros de financiamento, o que por vedação constitucional não é fato gerador de ICMS, daí que o autuante indevidamente **alargou a base de cálculo do imposto, considerando a base de cálculo do IOF como fato gerador do ICMS**;

3. Além disto, o autuante incorreu em **bis in idem**, posto que lançou o valor da nota fiscal com o preço à vista da mercadoria, e lançou também o valor das parcelas pagas durante o período fiscalizado do financiamento destas mesmas mercadorias, encontrando aí um enorme saldo credor, o que lhe fez concluir, equivocadamente, que o autuado omitiu saída de mercadorias;
4. O autuante ainda considerou a transferência de mercadorias para uso e consumo e a devolução de compras da próprio autuado como pagamentos, e consequentemente, creditou estes valores como fato gerador de ICMS, **cobrando imposto indevido**.

Para elucidar a questão apresentou na peça de defesa um quadro resumo das operações de que trata a Infração 1, para demonstrar quais aquisições foram financiadas (fl. 248, do PAF).

Frente ao exposto entende ter demonstrado que o autuante fez lançamentos em duplicidade, alargando a base de cálculo do imposto, além de apontar fato gerador não ocorrido.

Com esteio no quanto exposto e na documentação anexada, pede pela Improcedência da Infração 1 por contrariedade à hipótese de incidência do ICMS contida no art. 155, inc. II, da Constituição Federal, além de ferir o princípio da legalidade e vedação ao *bis in idem*.

Foi prestada informação fiscal, apensada às fls. 334 a 338 do processo.

O autuante fez inicialmente uma síntese das alegações defensivas. Em relação aos argumentos do autuado, apresentou os seguintes esclarecimentos:

Em relação as alegações 1 e 3: razão parcial assiste ao contribuinte. De fato, houve lançamento do valor das compras citadas, pelo valor integral à vista, conforme constam nas Notas Fiscais de aquisição e, posteriormente, lançamento do valor dos pagamentos das parcelas, relativas aos financiamentos. Desse modo, ocorreu lançamento a CRÉDITO em duplicidade na conta CAIXA, no "**Demonstrativo A - Movimento Mensal de Caixa**". Para corrigir o equívoco cometido, elaborou, na Informação Fiscal, novo "**Demonstrativo A - Movimento Mensal de Caixa**", com acatamento das alegações pertinentes do contribuinte, realizando lançamentos de ajuste lançando a DÉBITO da conta CAIXA, os valores relativos aos financiamentos contratados, de modo a anular um dos lançamentos a CRÉDITO realizados originalmente na conta CAIXA.

Salientou que o equívoco original foi cometido em virtude de o contribuinte não ter apresentado, à época da fiscalização, as cópias dos contratos de financiamento, só os apresentando, nesta oportunidade, após intimação.

Feita a correlação entre os valores das aquisições e as notas fiscais constantes do Demonstrativo do autuado (ver folha 248 do PAF), foi apresentado o seguinte resumo:

- a) Nota Fiscal 82223, no valor de R\$ 92.213,25 - Constatei a regularidade do Contrato de abertura de Crédito Fixo BNDES-PSI, junto ao Banco Mercedes Benz, no valor de R\$ 92.213,25. Desse modo, lancei esse valor financiado a débito da conta CAIXA, para anular o valor a CRÉDITO lançado na aquisição do bem;
- b) Nota Fiscal 82223, no valor de R\$73.936,75 - Constatei a regularidade do Contrato de abertura de Crédito Fixo BNDES-PSI, junto ao Banco Mercedes Benz, no valor de R\$ 51.506,50. Desse modo, lancei esse valor financiado a Débito da conta CAIXA, para anular o valor a CRÉDITO lançado na aquisição do bem;
- c) Mantive, conforme consta no Demonstrativo original, o lançamento a CRÉDITO da conta CAIXA, feito na escrituração do autuado (à página 269, do PAF), no valor de R\$ 73.936,75 (também lançado no **Demonstrativo A - Movimento Mensal de Caixa**, à página 24, do PAF), tendo em vista a quitação do Empréstimo junto à Mercedes Benz, no Valor de R\$ 73.936,75, conforme documentação anexa a esta Informação Fiscal.
- d) Nota Fiscal 110.025, no valor de R\$ 168.280,00. Lançamento original mantido, tendo em vista que não foi apresentado comprovante de financiamento referente a esse valor e Nota Fiscal;
- e) Nota Fiscal 24582, no valor de R\$ 190.000,00 - Constatei a regularidade do Contrato de abertura de Crédito junto ao Banco Bradesco, no valor de R\$ 171.000,00. Desse modo, lancei esse valor financiado a Débito da conta CAIXA, para anular o valor a CRÉDITO lançado na aquisição do bem;
- f) Nota Fiscal 125.904, no valor de R\$ 99.333,00 - Constatei a regularidade do Contrato de abertura de Crédito Fixo BNDES-PSI, junto ao Banco Volkswagen, no valor de R\$ 79.466,40. Desse modo, lancei esse

valor financiado a Débito da conta CAIXA, para anular o valor a CRÉDITO lançado na aquisição do bem;

- g) Nota Fiscal 126.486, no valor de R\$ 99.333,00 - Constatei a regularidade do Contrato de abertura de Crédito Fixo BNDES-PSI, junto ao Banco Volkswagen, no valor de R\$ 79.466,40. Desse modo, lancei esse valor financiado a Débito da conta CAIXA, para anular o valor a CRÉDITO lançado na aquisição do bem;
- h) Nota Fiscal 173.803, no valor de R\$ 179.238,00 - Constatei a regularidade do Contrato de abertura de Crédito Fixo BNDES-PSI, junto ao Banco Volkswagen, no valor de **R\$ 143.390,40**. Desse modo, lancei esse valor financiado a Débito na conta CAIXA, para anular o valor a CRÉDITO lançado na aquisição do bem;
- i) Nota Fiscal 28.461, no valor de R\$ 100.613,52 - Mantido o valor original lançado, tendo em vista que, embora tenha apresentado cópia "Termo de Adesão ao regulamento do Cartão BNDES" e da "Consultas - Compras Parceladas - BNDES, do Sistema de Informações do Banco do Brasil", os documentos apresentados não estavam assinados;
- j) Nota Fiscal 30.663, no valor de R\$ 63.617,40 - Mantido o valor original lançado, tendo em vista que, embora tenha apresentado cópia "Termo de Adesão ao regulamento do Cartão BNDES" e da "Consultas - Compras Parceladas - BNDES, do Sistema de Informações do Banco do Brasil", os documentos apresentados não estavam assinados.

Em relação ao item 2 da peça defensiva: informou não ter qualquer procedência a alegação da defesa, visto que para efeito de apuração do saldo credor na conta CAIXA, não importa a destinação do pagamento. Para efeito da presunção legal, estabelecida no artigo 4º, § 4º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, o que importa é a origem do numerário utilizado para efetivar o pagamento. Desse modo, quando se constata saldo credor na conta Caixa, como no caso presente, deve o contribuinte contrapor a alegação do fisco, justificando a origem legal do numerário utilizado para o pagamento. No caso em exame: o pagamento do IOF. Não o fazendo, fica caracterizado que realizou o pagamento com recursos mantidos à margem da escrituração (CAIXA 2), "alimentado", por sua vez, pelos recursos obtidos através das vendas de mercadorias sem as correspondentes emissões dos documentos fiscais de referência, nos termos estabelecidos pela presunção legal.

Em relação a alegação 4: a defesa deixou de informar quais os eventos e valores justificariam as suas alegações. Diante dessa circunstância declarou que tais fatos não ocorreram, pois, em nenhum momento foram lançados valores relativos às devoluções e transferências, nos moldes indicados pela defesa.

Ao concluir a peça informativa apresentou ajustes no cálculo do imposto apurado, através da elaboração de novo Demonstrativo de Débito, denominado "*Demonstrativo C2 - DEMONSTRATIVO DA FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO SOBRE O FATURAMENTO - SIMPLES NACIONAL*", tendo como resultado os seguintes valores:

Infração 1: Valor Histórico do Auto: R\$ 25.685,84;

Valor Histórico após a Informação Fiscal: R\$ 17.184,28.

Finalizou requerendo a declaração de procedência parcial do lançamento.

Foi anexada à fl. 339 dos autos demonstrativo com a apuração dos novos valores da autuação, por período mensal. Às fls. 341 a 366, foram juntados demonstrativos relacionados ao movimento da conta caixa.

O contribuinte foi notificado da revisão fiscal processada na informação fiscal, através da intimação apensada às fls. 426/427, não apresentado, no prazo de 10 (dez) dias, suas contra-razões.

VOTO

O presente processo trata de exigência fiscal lançada através de Auto de Infração, junto à empresa optante do Regime de Apuração do "Simples Nacional" com a seguinte imputação:

"Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa. Valor exigido: R\$ 25.685,84, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96".

O contribuinte, na peça de defesa, contestou a sistemática de apuração do tributo. Alegou a

ocorrência de "*bis in idem*" ou bitributação, visto que o auditor fiscal computou os valores das parcelas do financiamento (operações a prazo) e o total das operações de entrega dos ativos, consignadas nas notas fiscais, duplicando a base de cálculo do imposto exigido. Pediu a exclusão dos valores lançados nas notas fiscais por não corresponderem a um efetivo desembolso de numerário.

Disse ainda que foram também agregados na base de cálculo do ICMS valores relacionados a acréscimos de juros do financiamento, tributáveis pelo IOF, de competência da União, mas não sujeitos à incidência do imposto estadual de circulação de mercadorias.

Por fim, a defesa sustenta que o autuante considerou transferência de mercadorias e devoluções de compras como efetivos pagamentos ou desembolsos de dinheiro, creditando esses valores como fato gerador do ICMS.

No tocante a alegada duplicidade de exigência fiscal, envolvendo o efetivo pagamento ou desembolso dos financiamentos e os valores totais registrados nas notas fiscais, e as repercussões na conta caixa da empresa, o autuante, na fase de informação fiscal, promoveu as correções, conforme evidenciado nos Demonstrativos juntados às fls. 339 a 366, com a inclusão da "Reconstituição da Conta Caixa".

Com isso o valor do débito foi reduzido, de R\$ 25.685,84 para R\$ 17.184,28, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO				
Seq Déb	Data Ocorrência	Data Vencimento	Valor Histórico	Valor Julgado-JJF
1	31/08/2010	09/09/2010	2.089,90	1.702,28
2	31/10/2010	09/11/2010	7.596,54	6.128,26
3	30/11/2010	09/12/2010	1.714,92	1.369,77
4	31/12/2010	09/01/2011	1.167,80	889,40
5	31/01/2011	09/02/2011	3,57	3,48
6	28/02/2011	09/03/2011	177,71	112,08
7	31/03/2011	09/04/2011	332,13	297,72
8	30/04/2011	09/05/2011	328,61	231,25
9	31/05/2011	09/06/2011	3.316,58	2.706,25
10	30/06/2011	09/07/2011	1.853,48	1.588,42
11	31/07/2011	09/08/2011	2.091,12	1.377,32
12	31/08/2011	09/09/2011	440,8	71,72
13	30/09/2011	09/10/2011	2.770,97	39,68
14	31/10/2011	09/11/2011	24,77	0
15	30/11/2011	09/12/2011	512,43	170,83
16	31/12/2011	09/01/2012	1.264,51	495,82
TOTAL			25.685,84	17.184,28

O contribuinte foi notificado da revisão operada neste parte da infração, mas não apresentou contestação, no prazo que lhe foi ofertado, de 10 (dez) dias, nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Com relação à inserção na base de cálculo do ICMS de valores relacionados a acréscimos de juros do financiamento, as alegações defensivas não se sustentam, isto porque na apuração do saldo credor de Caixa, não importa a natureza do pagamento ou desembolso. Esses desembolsos podem ter efetuados para pagar salários, fornecedores, financiamentos bancários ou qualquer outro tipo de defesa.

Nos termos art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, se o contribuinte apresentar saldo credor no caixa ou na conta disponibilidade, significa que o mesmo efetuou os desembolsos que suportaram esses pagamentos com receitas omitidas, autorizando a norma legal presumir que essas receitas foram geradas de operações de venda de mercadorias ou prestações de serviços tributadas pelo ICMS.

Vejamos a literalidade da disposição legal mencionada:

Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º - Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa.

Por fim, a defesa sustentou que o autuante considerou transferência de mercadorias e devoluções de compras como efetivos pagamentos ou desembolsos de dinheiro, creditando esses valores como fato gerador do ICMS. Não há qualquer prova que evidencie esse acontecimento apontado na peça defensiva. O autuado não informou quais operações e que valores ou montantes foram computados no levantamento fiscal. Destituída de base probatória essa alegação.

Frente ao acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em total concordância com a revisão efetuada pelo autuante na informação fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **196900.1002/13-9**, lavrado contra **TOPMIXX ATACADÃO MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.184,28**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2014.

ÂNGELO DE ARAÚJO MÁRIO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR