

A. I. Nº - 211329.0101/16-5  
AUTUADO - MS COMÉRCIO E NEGÓCIOS LTDA. (MS NEGÓCIOS)  
AUTUANTE - ALEXINALDO DA SILVA LIMA  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.09.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0145-05/17**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SAÍDAS DE MERCADORIAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E ESCRITURAÇÃO. SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. O sujeito passivo não reconhece o débito ora reclamado. Verificada a existência de fragilidades do ato de lançamento de ofício em relação à: 1) imprecisão e ambiguidade da acusação fiscal; 2) falta de robustez das provas e demonstrativos gerados pelo autuante; 3) aplicação de presunção, não prevista em lei, de pagamento total das faturas vinculadas às NFe's na data de vencimento da obrigação; 4) cerceamento do direito de defesa do contribuinte e afronta o princípio do devido processo legal. Decisão fundamentada nas disposições do art. 18, inc. III e inc. IV, letra "a", do RPAF/99. Auto de Infração NULO. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2016, exige ICMS no valor histórico de R\$84.952,18 em razão da seguinte irregularidade: "*Deixou de recolher o ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa*". Multa de 150% - Art. 35, LC 123/06, c/c 44, I e §1º da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

O autuado, às fls. 74/75 dos autos, apresenta defesa e informa que devido à crise financeira que assola nosso país, o reflexo dela proveniente, prejudicou diretamente as finanças da empresa, tornando-se impossível adimplir as obrigações tributárias imposta ao estabelecimento.

Pondera que, estamos diante de uma Micro Empresa, com capital social inferior a R\$ 80.000,00, inexistindo recursos para enfrentar uma crise financeira da magnitude que se instalou em nosso país. Por consequência, a empresa encontra-se inativa, haja vista que, não suportou os impactos financeiros da crise econômica.

Pontua não reconhece o crédito no valor de R\$84.952,18 em face da Fazenda Estadual, haja vista que, a porcentagem aplicada na multa destoa do parâmetro da proporcionalidade e razoabilidade.

Disse que nos termos do art. 916 do Código Civil Brasileiro, vem requerer a isenção da multa imposta ao contribuinte, bem como o parcelamento da dívida, sem as multas e correções ali determinadas, em 60 parcelas sucessivas e mensais, sem acréscimo de juros moratórios.

Na informação fiscal, fls. 86/89, passa a contrapor suas razões:

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS no valor (histórico) de R\$84.952,18 reclamado na Infração 01 – 17.03.07 referente a falta de lançamento e recolhimento do ICMS relativo ao SIMPLES NACIONAL, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes do SIMPLES NACIONAL; decorrente de omissão de saída presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor da Conta Caixa.

Verifica que o autuado protesta impugnando o presente PAF, diz não reconhecer o débito tributário, solicitando a redução da multa aplica na infração acima descrita e solicita que seja isento da multa e correção incidentes, ao tempo que solicita o parcelamento em 60 parcelas sucessivas e mensais.

O fiscal apresenta sua Informação Fiscal fazendo três proposições:

**PRIMEIRO** – salienta que a multa consignada no presente PAF está em conformidade com a legislação pertinente, conforme preceitua a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, estabelece no caput do Art. 35, que aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional aplicam-se as normas relativas aos juros e multa, de ofício, previstas para o imposto de renda, conforme o art. 35 – reproduz.

Destaca que a multa aplicada às infrações 1 está em conformidade com inciso I, Art. 44 da Lei nº 9.430/96 – transcreve.

Destaca que a competência é do CONSEF, através de seus ilustres Conselheiros, cancelar ou reduzir multas, o autuante informa que não entrará na avaliação de mérito ou pertinência de tal redução.

**SEGUNDO** – registra que a cobrança dos acréscimos moratórios constantes no presente PAF, decorre de previsão legal, com efeito, a incidência da Taxa SELIC, como juros moratórios, na esfera tributária, foi determinada por lei tributária federal ordinária, quais sejam, a Lei nº 9.065/95 e, atualmente, a Lei nº 9.250/95. Reproduz o art. 39, §4º e COTEB, Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, prevê a incidência da Taxa SELIC, como fator de atualização do débito tributário.

Assevera que a cobrança do débito tributário nos moldes assentados no presente Auto de Infração, utilizando a Taxa SELIC para atualização do débito está em conformidade com a legislação. Todavia, traz a comento, a decisão da 1ª Seção do STJ - Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial, Resp 879.844, Acórdão publicado no DJE em 25/11/2009, que com base na Lei dos Recursos Repetitivos 11.672/08, consolidou a legitimidade da taxa Selic como índice de correção monetária e de juros de mora na atualização dos débitos tributários pagos em atraso. O entendimento foi firmado diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, reconhecendo como devida a incidência do referido indexador sobre o débito objeto da presente demanda.

**TERCEIRO** – quanto ao parcelamento do débito tributário em 60 parcelas sucessivas e mensais, a legislação possibilita ao contribuinte pleitear a liquidação de débito exigido por Auto de Infração, conforme o Art. 99-A do RPAF – reproduz.

Ressalta que a solicitação de parcelamento, do presente PAF deve ser apresentada nas unidades de atendimento, haja vista se tratar de débito tributário em valor superior a R\$50.000,00; e não será concedido parcelamento em mais de 60 parcelas, excluído o pagamento inicial, conforme os §§3º e 6º, do Art. 99-B do RPAF – transcreve.

Por fim, o fiscal protesta junto ao prestigiado CONSEF, na figura dos seus Julgadores, pela justeza e total Procedência do Auto de Infração, o que resta sobejamente comprovado é que é devido e fundamentado o montante do ICMS reclamado no presente PAF.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla uma única infração em razão de o sujeito passivo deixar de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa.

O sujeito passivo, apesar de alegar que não reconhece o débito ora reclamado, não apresenta contestação em relação aos cálculos ou a forma de apuração dos valores exigidos, ou mesmo quanto à questão de direito, mesmo tendo recebido todas as planilhas com os detalhes do

levantamento da conta caixa, inclusive com notas fiscais e os demonstrativos de apuração, fruto de informações que, além de prestadas pelo sujeito passivo, não foram por ele contestadas.

Não é razoável entender que o sujeito passivo desconheça os cálculos e informações que constam nas planilhas ou mesmo não possa entender o que é um levantamento de caixa para apontar inconsistências ou incorreções nos dados e resultados apresentados pelo autuante.

Não constam elementos de direito ou de fato que modifiquem ou elidam a presente exigência tributária. Não há nos autos, nem mesmo contestação quanto às datas de pagamentos constantes nas planilhas de levantamento do caixa ou mesmo os documentos que serviram para tanto.

Assim, de acordo com o exposto, e, considerando que, a teor do art. 143 do RPAF/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação.

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Quanto à multa aplicada de 150%, apesar de o sujeito passivo não ter arguido especificamente a incorreção do seu enquadramento conforme o art. 44, inciso I, e §1º, da Lei Federal nº 9.430/96, verifico que a penalidade de 150%, prevista no art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96, não se aplica ao caso em tela. A multa que se adéqua ao presente caso é de 75%, haja vista que o art. 71 da Lei 4.502/64, estabelece que deverá ser duplicado o percentual da multa, na hipótese da existência de dolo, fraude ou conluio. No presente caso, inexistindo prova inequívoca nos autos de que tenham ocorrido tais irregularidades, entendo, em consonância com decisões reiteradas desse Contencioso Administrativo Fiscal, que o percentual da multa aplicada deve ser 75% prevista nos arts. 35, LC 123/06 c/c 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96.

A incidência da Taxa SELIC, como juros moratórios, na esfera tributária, foi determinada por lei federal ordinária, quais sejam, a Lei nº 9.065/95 e, atualmente, a Lei nº 9.250/95, bem como o art. 39, §4º e COTEB, Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, prevê a incidência da Taxa SELIC, como fator de atualização do débito tributário.

No que diz respeito à violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não há violação, pois, em relação à multa não se verifica decisões judiciais que a tornem inaplicável, quanto a sua ilegalidade ou mesmo inconstitucionalidade, na medida em que é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento da obrigação tributária principal ora apurada, especialmente com a redução retro mencionada.

Quanto ao pleito de isenção da multa não se aplica ao presente caso o art. 916 do CC, e quanto ao cancelamento ou redução da mesma, no que diz respeito ao apelo da equidade, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior:

*Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

...

*III - através da Câmara Superior, julgar:*

...

*c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade;*

Cabe procedência a orientação do autuante quanto ao parcelamento solicitado, devendo o pleito ser dirigido às unidades de atendimento, devendo ser observado o que dispõe os §§3º e 6º, do Art. 99-B do RPAF.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração com redução da multa de 150% para 75%.

## **VOTO VENCEDOR**

Conforme consta no Auto de Infração o contribuinte, que se encontrava à época da ocorrência dos fatos geradores, enquadrado no Regime de Apuração do Simples Nacional de que trata a Lei

Complementar nº 123/06, foi acusado de ter incorrido em prática de omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação. O fato infracional foi apurado a partir das notas fiscais eletrônicas de entradas ou de aquisição extraídas do sistema NFEN da SEFAZ-BA, que deixaram de ser escrituradas nos livros obrigatórios da empresa, entre eles, o livro caixa.

Eis o inteiro teor da acusação fiscal descrita no Auto de Infração: “*Deixou de recolher ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação de origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa*”. A referida ocorrência foi detectada nos meses de novembro e dezembro de 2015 e janeiro, fevereiro e março de 2016, e totalizou a cifra de R\$84.962,18, acrescido de multa de 150% e juros moratórios.

Respalda o lançamento de ofício os Demonstrativos C1 e C2, juntados às fls. 04 a 07, com a denominação “Demonstrativo da falta de pagamento do ICMS devido sobre faturamento – Simples Nacional”; Demonstrativo 3C (fls. 08 a 12), contendo o cálculo da proporcionalidade; Demonstrativo B1 – Reconstituição da Conta Caixa (fls. 13 a 15); Demonstrativo A – Movimento Mensal de Caixa – Reconstituição de Lançamentos Objetivando Evidenciar Saldos Credores na Conta CAIXA - (fls. 16 a 20); e, Demonstrativo A1 – Pagamentos relativos a impostos estaduais constantes do sistema INC da SEFAZ - BA (fls. 21 a 23). Foi anexada ainda na peça acusatória a relação de notas fiscais de entrada emitidas para a empresa autuada.

Inicialmente é importante observar, de forma oposta à fundamentação que foi desenvolvida pelo Sr. Relator no seu voto, que a acusação estampada em Auto de Infração, ainda que não detalhadamente contestada pelo contribuinte, se sujeita ao princípio da legalidade estrita e da necessidade de prova do ilícito tributário, não se admitindo em nosso ordenamento jurídico que a cobrança de tributos possa ser formalizado por ato administrativo sem a devida fundamentação e sem estar fundado em provas robustas e hígidas. No caso concreto, o contribuinte, através de seu patrono, limitou-se a relatar as dificuldades financeiras que a empresa atravessou ao longo de sua existência, encontrando-se atualmente inativa. Declarou ainda não reconhecer o crédito tributário reclamado e a desproporção ou confiscatóriedade da multa que lhe foi aplicada.

O ato de lançamento de ofício deve assegurar ao acusado, de forma plena, a possibilidade de promover a ampla defesa, em atenção ao princípio do devido processo legal, sob pena de nulidade absoluta. Por sua vez as questões de ordem pública podem e devem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador, tanto na esfera administrativa como nas instâncias judiciais. Prevalece, nessas situações, o princípio da legalidade objetiva sobre a eventual deficiência da defesa do sujeito passivo, sendo que na esfera administrativa, a postulação impugnatória do lançamento pode ser exercida sem a presença de um defensor técnico.

No caso em exame, nos chamou a atenção, de início, a imprecisão da acusação fiscal que descreveu a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias apurada sem emissão de documentos fiscais. Em seguida fala da falta de escrituração de documentos na contabilidade da empresa. Faz ainda referência à existência de suprimento de caixa de origem não comprovada. Por fim relata a existência de saldo credor de caixa. Em uma única descrição acusatória são apresentados 4 (quatro) fatos distintos. É realmente confusa a descrição do fato infracional, considerando que no regime de apuração do Simples Nacional o imposto incide sobre o total faturamento da empresa, em alíquotas progressivas para as Empresas de Pequeno Porte (EPP), não importando qual o regime de tributação das operações e das prestações empreendidas pelo contribuinte, à exceção das mercadorias enquadradas no regime de substituição/antecipação tributária e as operações beneficiadas com a imunidade constitucional, que são excluídas da composição das receitas tributáveis.

Ressalto que as situações envolvendo saldo credor de caixa e suprimento de caixa de origem não comprovada apesar de se encontrarem enquadrados no campo das presunções da Lei nº 7.014/96, (Lei do ICMS do Estado da Bahia – art. 4º, parágrafo 4º), são fatos completamente distintos, que demandam análise e comprovações também distintas. O saldo credor de caixa se apresenta

quando se constata que as contas do ativo circulante, do grupo das disponibilidades (caixa e bancos), apresentam saldo credor ou a descoberto, ou seja, os dispêndios em dinheiro são superiores aos ingressos de recursos financeiros, em determinado período, não havendo a devida cobertura do saldo negativo através de outras fontes legítimas. Já a situação envolvendo suprimento de origem não comprovada resulta do ingresso de recursos financeiros nas contas do grupo disponibilidades (caixa e bancos), sem que a fonte do ingresso financeiro esteja respaldada em base documental legítima, a exemplo de aumento de capital pelos sócios, contratos de empréstimos ou de créditos com instituições financeiras ou terceiros etc. Faz-se ainda necessária a demonstração pelo acusado do efetivo depósito ou ingresso dos recursos financeiros na conta caixa ou na conta bancária da empresa. Os contratos de mútuo, por exemplo, estão inseridos na categoria dos denominados contratos reais que necessitam para ser aperfeiçoado, além do consentimento das partes, a entrega da coisa (dinheiro) que lhe serve de objeto.

As situações acima descritas, quando devidamente comprovadas pelo fisco, ensejam a possibilidade de cobrança do ICMS por presunção de ocorrência do fato gerador do tributo, sendo ônus probatório do contribuinte demonstrar a inexistência daqueles fatos ou atestar a sua existência com consequências tributárias distintas das imputadas pela fiscalização, via apresentação de fatos constitutivos de novo direito ou extintivos modificativos do direito alegado pela fiscalização.

Examinado os Demonstrativos que respaldam a autuação verifica-se que o agente autuante descreve ter efetuado, na ação fiscal, uma “Reconstituição da Conta Caixa”, do contribuinte, inserindo nessa denominada reconstituição os valores das notas fiscais eletrônicas de aquisição que se encontravam lançadas no sistema nacional da NF-e. As operações de compra acobertadas por essas notas fiscais foram consideradas pelo agente autuante quitadas nas datas de vencimento das respectivas faturas.

A partir do exame das provas juntadas neste PAF, verifico que as mesmas fazem parte ou integram o procedimento de fiscalização em que o agente autuante procedeu a uma “Reconstituição” da conta caixa da empresa. A expressão “Reconstituição” significa, segundo o Dicionário Aurélio, ato ou efeito de reconstituir, de recompor, de restaurar, algo que já se encontrava constituído de forma defeituosa ou com vícios. Portanto, é se de concluir que o autuante, nessa “reconstituição”, teria tomado como ponto de partida os registros contábeis na conta caixa do contribuinte e inserido nessa conta os valores das notas fiscais de aquisição nas datas de vencimento das respectivas faturas. Todavia ao examinar o Demonstrativo de fls. 16 a 20, não foi esse o itinerário percorrido. O autuante, em verdade, não fez nenhuma reconstituição, visto que não partiu de dados escriturados pelo contribuinte em sua contabilidade empresarial (caixa, diário, balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração contábil-financeira das disponibilidades) para inserir novos registros ou excluir registros incorretos ou indevidos.

O Demonstrativo em exame revela, portanto, que não houve uma reconstituição da conta caixa. Foi construído em verdade um fluxo mensal de lançamentos a débito e a crédito em que não há qualquer receita de vendas ou mesmo de dispêndios efetuados pelo contribuinte, à exceção dos supostos gastos relacionados a aquisições das notas fiscais que compõem o Auto de Infração. Todo o caixa da empresa se resumiu, portanto, aos indigitados pagamentos das notas fiscais de aquisição listadas pelo autuante, presumindo-se ainda que todas as notas fiscais foram quitadas nas datas consignadas no Demonstrativo de fls. 13 a 15. As aquisições somaram a cifra de R\$3.299.602,28. Após a dedução dos valores apurados pelo índice de proporcionalidade, o autuante totalizou a base de cálculo de R\$2.826.744,43, lançada no A.I., resultando no imposto de R\$84.952,18, que foi calculado pelas alíquotas previstas na legislação do Simples Nacional.

Tecnicamente o procedimento fiscal adotado pelo agente autuante não configurou um levantamento de caixa, visto que não tomou como ponto de partida para a sua elaboração qualquer elemento extraído da escrita fiscal ou contábil da empresa para a apuração dos reais e efetivos pagamentos e recebimentos em dinheiro. Trata-se, portanto, de procedimento sem qualquer robustez e em desconformidade com os princípios e regras contábeis usualmente aceitos. O autuante em verdade fez uma “montagem do caixa”, da empresa, a partir de notas

fiscais eletrônicas extraídas dos sistemas da SEFAZ-BA, tirando daí a conclusão de que houve infração à legislação do ICMS, de saldo credor de caixa ou de suprimento de caixa de origem não comprovada, a partir dos dispêndios relacionados ao pagamento das aquisições de mercadorias. Conforme consignado acima, até a descrição da infração apresenta dubiedades e incertezas quanto a enquadramento na legislação: é saldo credor ou suprimento de caixa de origem não comprovada ou falta de registro ou de contabilização de notas fiscais de aquisição?

Há um outro fato que se extrai dos autos a revelar a fragilidade absoluta deste Auto de Infração. As intimações destinadas à apresentação de livros e documentos que deflagraram a ação fiscal (docs. fls. 24 a 27) não foram assinadas pelo contribuinte ou por prepostos e colaboradores seus. Toda a ação fiscal foi desenvolvida sem a participação ou colaboração do sujeito passivo, que à época da ação fiscal se encontrava inapto no Cadastro do ICMS da SEFAZ-BA, por não ter sido localizado no endereço por ele indicado. Consta ainda nos autos intimação pela via editalícia para a entrega de livros e documentos relacionados aos exercícios de 2013 a 2016.

Em verdade a empresa, pelo que consta do PAF, já se encontrava inoperante, conforme editais mencionados às fls. 60/61 e relatório TEF de 2013 (doc. fl. 44), que revelam que o contribuinte autuado não promoveu ou declarou operações desde 2013. Ora, diante desse quadro fático, como seria possível ao aujuante ter aplicado roteiro de fiscalização do caixa da empresa, roteiro que pressupõe a utilização de livros e documentos da contabilidade fiscal e comercial que não foram disponibilizados no curso da ação fiscal?

A não entrega do livro caixa, da escrita fiscal e da contabilidade empresarial não autoriza que qualquer autoridade fiscal, diante dessa omissão, constitua, por sua conta, uma escrituração própria visando representar as atividades mercantis do contribuinte. Se o contribuinte não elaborou a escrita fiscal e/ou contábil que era obrigado deve ser apenado por essa omissão, ou mesmo ser submetido ao arbitramento da base de cálculo do imposto. Todavia não há como se validar o procedimento do fisco que vise substituir a atividade de escrituração fiscal e comercial que é própria e de exclusiva competência do contribuinte.

Frente ao acima exposto e considerando as fragilidades do ato de lançamento apontadas em relação à: 1) imprecisão e ambiguidade da acusação fiscal; 2) falta de robustez das provas e demonstrativos gerados pelo aujuante; 3) aplicação de presunção, não prevista em lei, de pagamento total das faturas vinculadas às NFe's na data de vencimento da obrigação, e, em decorrência disso tudo; 4) cerceamento do direito de defesa do contribuinte e afronta o princípio do devido processo legal - julgo NULO o Auto de Infração em lide. A nulidade tem por fundamento as disposições do art. 18, inc. III e inc. IV, letra "a", do RPAF/99, visto que o Auto de Infração não contém elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo e houve também prejuízo ao exercício do direito de defesa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **211329.0101/16-5**, lavrado contra **MS COMÉRCIO E NEGÓCIOS LTDA. (MS NEGÓCIOS)**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

A. I. Nº - 211329.0101/16-5  
AUTUADO - MS COMÉRCIO E NEGÓCIOS LTDA. (MS NEGÓCIOS)  
AUTUANTE - ALEXINALDO DA SILVA LIMA  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.09.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0145-05/17**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SAÍDAS DE MERCADORIAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E ESCRITURAÇÃO. SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. O sujeito passivo não reconhece o débito ora reclamado. Verificada a existência de fragilidades do ato de lançamento de ofício em relação à: 1) imprecisão e ambiguidade da acusação fiscal; 2) falta de robustez das provas e demonstrativos gerados pelo autuante; 3) aplicação de presunção, não prevista em lei, de pagamento total das faturas vinculadas às NFe's na data de vencimento da obrigação; 4) cerceamento do direito de defesa do contribuinte e afronta o princípio do devido processo legal. Decisão fundamentada nas disposições do art. 18, inc. III e inc. IV, letra "a", do RPAF/99. Auto de Infração NULO. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2016, exige ICMS no valor histórico de R\$84.952,18 em razão da seguinte irregularidade: "*Deixou de recolher o ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa*". Multa de 150% - Art. 35, LC 123/06, c/c 44, I e §1º da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

O autuado, às fls. 74/75 dos autos, apresenta defesa e informa que devido à crise financeira que assola nosso país, o reflexo dela proveniente, prejudicou diretamente as finanças da empresa, tornando-se impossível adimplir as obrigações tributárias imposta ao estabelecimento.

Pondera que, estamos diante de uma Micro Empresa, com capital social inferior a R\$ 80.000,00, inexistindo recursos para enfrentar uma crise financeira da magnitude que se instalou em nosso país. Por consequência, a empresa encontra-se inativa, haja vista que, não suportou os impactos financeiros da crise econômica.

Pontua não reconhece o crédito no valor de R\$84.952,18 em face da Fazenda Estadual, haja vista que, a porcentagem aplicada na multa destoa do parâmetro da proporcionalidade e razoabilidade.

Disse que nos termos do art. 916 do Código Civil Brasileiro, vem requerer a isenção da multa imposta ao contribuinte, bem como o parcelamento da dívida, sem as multas e correções ali determinadas, em 60 parcelas sucessivas e mensais, sem acréscimo de juros moratórios.

Na informação fiscal, fls. 86/89, passa a contrapor suas razões:

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS no valor (histórico) de R\$84.952,18 reclamado na Infração 01 – 17.03.07 referente a falta de lançamento e recolhimento do ICMS relativo ao SIMPLES NACIONAL, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes do SIMPLES NACIONAL; decorrente de omissão de saída presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor da Conta Caixa.

Verifica que o autuado protesta impugnando o presente PAF, diz não reconhecer o débito tributário, solicitando a redução da multa aplica na infração acima descrita e solicita que seja isento da multa e correção incidentes, ao tempo que solicita o parcelamento em 60 parcelas sucessivas e mensais.

O fiscal apresenta sua Informação Fiscal fazendo três proposições:

**PRIMEIRO** – salienta que a multa consignada no presente PAF está em conformidade com a legislação pertinente, conforme preceitua a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, estabelece no caput do Art. 35, que aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional aplicam-se as normas relativas aos juros e multa, de ofício, previstas para o imposto de renda, conforme o art. 35 – reproduz.

Destaca que a multa aplicada às infrações 1 está em conformidade com inciso I, Art. 44 da Lei nº 9.430/96 – transcreve.

Destaca que a competência é do CONSEF, através de seus ilustres Conselheiros, cancelar ou reduzir multas, o autuante informa que não entrará na avaliação de mérito ou pertinência de tal redução.

**SEGUNDO** – registra que a cobrança dos acréscimos moratórios constantes no presente PAF, decorre de previsão legal, com efeito, a incidência da Taxa SELIC, como juros moratórios, na esfera tributária, foi determinada por lei tributária federal ordinária, quais sejam, a Lei nº 9.065/95 e, atualmente, a Lei nº 9.250/95. Reproduz o art. 39, §4º e COTEB, Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, prevê a incidência da Taxa SELIC, como fator de atualização do débito tributário.

Assevera que a cobrança do débito tributário nos moldes assentados no presente Auto de Infração, utilizando a Taxa SELIC para atualização do débito está em conformidade com a legislação. Todavia, traz a comento, a decisão da 1ª Seção do STJ - Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial, Resp 879.844, Acórdão publicado no DJE em 25/11/2009, que com base na Lei dos Recursos Repetitivos 11.672/08, consolidou a legitimidade da taxa Selic como índice de correção monetária e de juros de mora na atualização dos débitos tributários pagos em atraso. O entendimento foi firmado diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, reconhecendo como devida a incidência do referido indexador sobre o débito objeto da presente demanda.

**TERCEIRO** – quanto ao parcelamento do débito tributário em 60 parcelas sucessivas e mensais, a legislação possibilita ao contribuinte pleitear a liquidação de débito exigido por Auto de Infração, conforme o Art. 99-A do RPAF – reproduz.

Ressalta que a solicitação de parcelamento, do presente PAF deve ser apresentada nas unidades de atendimento, haja vista se tratar de débito tributário em valor superior a R\$50.000,00; e não será concedido parcelamento em mais de 60 parcelas, excluído o pagamento inicial, conforme os §§3º e 6º, do Art. 99-B do RPAF – transcreve.

Por fim, o fiscal protesta junto ao prestigiado CONSEF, na figura dos seus Julgadores, pela justeza e total Procedência do Auto de Infração, o que resta sobejamente comprovado é que é devido e fundamentado o montante do ICMS reclamado no presente PAF.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla uma única infração em razão de o sujeito passivo deixar de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa.

O sujeito passivo, apesar de alegar que não reconhece o débito ora reclamado, não apresenta contestação em relação aos cálculos ou a forma de apuração dos valores exigidos, ou mesmo quanto à questão de direito, mesmo tendo recebido todas as planilhas com os detalhes do

levantamento da conta caixa, inclusive com notas fiscais e os demonstrativos de apuração, fruto de informações que, além de prestadas pelo sujeito passivo, não foram por ele contestadas.

Não é razoável entender que o sujeito passivo desconheça os cálculos e informações que constam nas planilhas ou mesmo não possa entender o que é um levantamento de caixa para apontar inconsistências ou incorreções nos dados e resultados apresentados pelo autuante.

Não constam elementos de direito ou de fato que modifiquem ou elidam a presente exigência tributária. Não há nos autos, nem mesmo contestação quanto às datas de pagamentos constantes nas planilhas de levantamento do caixa ou mesmo os documentos que serviram para tanto.

Assim, de acordo com o exposto, e, considerando que, a teor do art. 143 do RPAF/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação.

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Quanto à multa aplicada de 150%, apesar de o sujeito passivo não ter arguido especificamente a incorreção do seu enquadramento conforme o art. 44, inciso I, e §1º, da Lei Federal nº 9.430/96, verifico que a penalidade de 150%, prevista no art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96, não se aplica ao caso em tela. A multa que se adéqua ao presente caso é de 75%, haja vista que o art. 71 da Lei 4.502/64, estabelece que deverá ser duplicado o percentual da multa, na hipótese da existência de dolo, fraude ou conluio. No presente caso, inexistindo prova inequívoca nos autos de que tenham ocorrido tais irregularidades, entendo, em consonância com decisões reiteradas desse Contencioso Administrativo Fiscal, que o percentual da multa aplicada deve ser 75% prevista nos arts. 35, LC 123/06 c/c 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96.

A incidência da Taxa SELIC, como juros moratórios, na esfera tributária, foi determinada por lei federal ordinária, quais sejam, a Lei nº 9.065/95 e, atualmente, a Lei nº 9.250/95, bem como o art. 39, §4º e COTEB, Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, prevê a incidência da Taxa SELIC, como fator de atualização do débito tributário.

No que diz respeito à violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não há violação, pois, em relação à multa não se verifica decisões judiciais que a tornem inaplicável, quanto a sua ilegalidade ou mesmo inconstitucionalidade, na medida em que é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento da obrigação tributária principal ora apurada, especialmente com a redução retro mencionada.

Quanto ao pleito de isenção da multa não se aplica ao presente caso o art. 916 do CC, e quanto ao cancelamento ou redução da mesma, no que diz respeito ao apelo da equidade, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior:

*Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

...

*III - através da Câmara Superior, julgar:*

...

*c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade;*

Cabe procedência a orientação do autuante quanto ao parcelamento solicitado, devendo o pleito ser dirigido às unidades de atendimento, devendo ser observado o que dispõe os §§3º e 6º, do Art. 99-B do RPAF.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração com redução da multa de 150% para 75%.

## **VOTO VENCEDOR**

Conforme consta no Auto de Infração o contribuinte, que se encontrava à época da ocorrência dos fatos geradores, enquadrado no Regime de Apuração do Simples Nacional de que trata a Lei

Complementar nº 123/06, foi acusado de ter incorrido em prática de omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação. O fato infracional foi apurado a partir das notas fiscais eletrônicas de entradas ou de aquisição extraídas do sistema NFEN da SEFAZ-BA, que deixaram de ser escrituradas nos livros obrigatórios da empresa, entre eles, o livro caixa.

Eis o inteiro teor da acusação fiscal descrita no Auto de Infração: “*Deixou de recolher ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação de origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa*”. A referida ocorrência foi detectada nos meses de novembro e dezembro de 2015 e janeiro, fevereiro e março de 2016, e totalizou a cifra de R\$84.962,18, acrescido de multa de 150% e juros moratórios.

Respalda o lançamento de ofício os Demonstrativos C1 e C2, juntados às fls. 04 a 07, com a denominação “Demonstrativo da falta de pagamento do ICMS devido sobre faturamento – Simples Nacional”; Demonstrativo 3C (fls. 08 a 12), contendo o cálculo da proporcionalidade; Demonstrativo B1 – Reconstituição da Conta Caixa (fls. 13 a 15); Demonstrativo A – Movimento Mensal de Caixa – Reconstituição de Lançamentos Objetivando Evidenciar Saldos Credores na Conta CAIXA - (fls. 16 a 20); e, Demonstrativo A1 – Pagamentos relativos a impostos estaduais constantes do sistema INC da SEFAZ - BA (fls. 21 a 23). Foi anexada ainda na peça acusatória a relação de notas fiscais de entrada emitidas para a empresa autuada.

Inicialmente é importante observar, de forma oposta à fundamentação que foi desenvolvida pelo Sr. Relator no seu voto, que a acusação estampada em Auto de Infração, ainda que não detalhadamente contestada pelo contribuinte, se sujeita ao princípio da legalidade estrita e da necessidade de prova do ilícito tributário, não se admitindo em nosso ordenamento jurídico que a cobrança de tributos possa ser formalizado por ato administrativo sem a devida fundamentação e sem estar fundado em provas robustas e hígidas. No caso concreto, o contribuinte, através de seu patrono, limitou-se a relatar as dificuldades financeiras que a empresa atravessou ao longo de sua existência, encontrando-se atualmente inativa. Declarou ainda não reconhecer o crédito tributário reclamado e a desproporção ou confiscatóriedade da multa que lhe foi aplicada.

O ato de lançamento de ofício deve assegurar ao acusado, de forma plena, a possibilidade de promover a ampla defesa, em atenção ao princípio do devido processo legal, sob pena de nulidade absoluta. Por sua vez as questões de ordem pública podem e devem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador, tanto na esfera administrativa como nas instâncias judiciais. Prevalece, nessas situações, o princípio da legalidade objetiva sobre a eventual deficiência da defesa do sujeito passivo, sendo que na esfera administrativa, a postulação impugnatória do lançamento pode ser exercida sem a presença de um defensor técnico.

No caso em exame, nos chamou a atenção, de início, a imprecisão da acusação fiscal que descreveu a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias apurada sem emissão de documentos fiscais. Em seguida fala da falta de escrituração de documentos na contabilidade da empresa. Faz ainda referência à existência de suprimento de caixa de origem não comprovada. Por fim relata a existência de saldo credor de caixa. Em uma única descrição acusatória são apresentados 4 (quatro) fatos distintos. É realmente confusa a descrição do fato infracional, considerando que no regime de apuração do Simples Nacional o imposto incide sobre o total faturamento da empresa, em alíquotas progressivas para as Empresas de Pequeno Porte (EPP), não importando qual o regime de tributação das operações e das prestações empreendidas pelo contribuinte, à exceção das mercadorias enquadradas no regime de substituição/antecipação tributária e as operações beneficiadas com a imunidade constitucional, que são excluídas da composição das receitas tributáveis.

Ressalto que as situações envolvendo saldo credor de caixa e suprimento de caixa de origem não comprovada apesar de se encontrarem enquadrados no campo das presunções da Lei nº 7.014/96, (Lei do ICMS do Estado da Bahia – art. 4º, parágrafo 4º), são fatos completamente distintos, que demandam análise e comprovações também distintas. O saldo credor de caixa se apresenta

quando se constata que as contas do ativo circulante, do grupo das disponibilidades (caixa e bancos), apresentam saldo credor ou a descoberto, ou seja, os dispêndios em dinheiro são superiores aos ingressos de recursos financeiros, em determinado período, não havendo a devida cobertura do saldo negativo através de outras fontes legítimas. Já a situação envolvendo suprimento de origem não comprovada resulta do ingresso de recursos financeiros nas contas do grupo disponibilidades (caixa e bancos), sem que a fonte do ingresso financeiro esteja respaldada em base documental legítima, a exemplo de aumento de capital pelos sócios, contratos de empréstimos ou de créditos com instituições financeiras ou terceiros etc. Faz-se ainda necessária a demonstração pelo acusado do efetivo depósito ou ingresso dos recursos financeiros na conta caixa ou na conta bancária da empresa. Os contratos de mútuo, por exemplo, estão inseridos na categoria dos denominados contratos reais que necessitam para ser aperfeiçoado, além do consentimento das partes, a entrega da coisa (dinheiro) que lhe serve de objeto.

As situações acima descritas, quando devidamente comprovadas pelo fisco, ensejam a possibilidade de cobrança do ICMS por presunção de ocorrência do fato gerador do tributo, sendo ônus probatório do contribuinte demonstrar a inexistência daqueles fatos ou atestar a sua existência com consequências tributárias distintas das imputadas pela fiscalização, via apresentação de fatos constitutivos de novo direito ou extintivos modificativos do direito alegado pela fiscalização.

Examinado os Demonstrativos que respaldam a autuação verifica-se que o agente autuante descreve ter efetuado, na ação fiscal, uma “Reconstituição da Conta Caixa”, do contribuinte, inserindo nessa denominada reconstituição os valores das notas fiscais eletrônicas de aquisição que se encontravam lançadas no sistema nacional da NF-e. As operações de compra acobertadas por essas notas fiscais foram consideradas pelo agente autuante quitadas nas datas de vencimento das respectivas faturas.

A partir do exame das provas juntadas neste PAF, verifico que as mesmas fazem parte ou integram o procedimento de fiscalização em que o agente autuante procedeu a uma “Reconstituição” da conta caixa da empresa. A expressão “Reconstituição” significa, segundo o Dicionário Aurélio, ato ou efeito de reconstituir, de recompor, de restaurar, algo que já se encontrava constituído de forma defeituosa ou com vícios. Portanto, é se de concluir que o autuante, nessa “reconstituição”, teria tomado como ponto de partida os registros contábeis na conta caixa do contribuinte e inserido nessa conta os valores das notas fiscais de aquisição nas datas de vencimento das respectivas faturas. Todavia ao examinar o Demonstrativo de fls. 16 a 20, não foi esse o itinerário percorrido. O autuante, em verdade, não fez nenhuma reconstituição, visto que não partiu de dados escriturados pelo contribuinte em sua contabilidade empresarial (caixa, diário, balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração contábil-financeira das disponibilidades) para inserir novos registros ou excluir registros incorretos ou indevidos.

O Demonstrativo em exame revela, portanto, que não houve uma reconstituição da conta caixa. Foi construído em verdade um fluxo mensal de lançamentos a débito e a crédito em que não há qualquer receita de vendas ou mesmo de dispêndios efetuados pelo contribuinte, à exceção dos supostos gastos relacionados a aquisições das notas fiscais que compõem o Auto de Infração. Todo o caixa da empresa se resumiu, portanto, aos indigitados pagamentos das notas fiscais de aquisição listadas pelo autuante, presumindo-se ainda que todas as notas fiscais foram quitadas nas datas consignadas no Demonstrativo de fls. 13 a 15. As aquisições somaram a cifra de R\$3.299.602,28. Após a dedução dos valores apurados pelo índice de proporcionalidade, o autuante totalizou a base de cálculo de R\$2.826.744,43, lançada no A.I., resultando no imposto de R\$84.952,18, que foi calculado pelas alíquotas previstas na legislação do Simples Nacional.

Tecnicamente o procedimento fiscal adotado pelo agente autuante não configurou um levantamento de caixa, visto que não tomou como ponto de partida para a sua elaboração qualquer elemento extraído da escrita fiscal ou contábil da empresa para a apuração dos reais e efetivos pagamentos e recebimentos em dinheiro. Trata-se, portanto, de procedimento sem qualquer robustez e em desconformidade com os princípios e regras contábeis usualmente aceitos. O autuante em verdade fez uma “montagem do caixa”, da empresa, a partir de notas

fiscais eletrônicas extraídas dos sistemas da SEFAZ-BA, tirando daí a conclusão de que houve infração à legislação do ICMS, de saldo credor de caixa ou de suprimento de caixa de origem não comprovada, a partir dos dispêndios relacionados ao pagamento das aquisições de mercadorias. Conforme consignado acima, até a descrição da infração apresenta dubiedades e incertezas quanto a enquadramento na legislação: é saldo credor ou suprimento de caixa de origem não comprovada ou falta de registro ou de contabilização de notas fiscais de aquisição?

Há um outro fato que se extrai dos autos a revelar a fragilidade absoluta deste Auto de Infração. As intimações destinadas à apresentação de livros e documentos que deflagraram a ação fiscal (docs. fls. 24 a 27) não foram assinadas pelo contribuinte ou por prepostos e colaboradores seus. Toda a ação fiscal foi desenvolvida sem a participação ou colaboração do sujeito passivo, que à época da ação fiscal se encontrava inapto no Cadastro do ICMS da SEFAZ-BA, por não ter sido localizado no endereço por ele indicado. Consta ainda nos autos intimação pela via editalícia para a entrega de livros e documentos relacionados aos exercícios de 2013 a 2016.

Em verdade a empresa, pelo que consta do PAF, já se encontrava inoperante, conforme editais mencionados às fls. 60/61 e relatório TEF de 2013 (doc. fl. 44), que revelam que o contribuinte autuado não promoveu ou declarou operações desde 2013. Ora, diante desse quadro fático, como seria possível ao aujuante ter aplicado roteiro de fiscalização do caixa da empresa, roteiro que pressupõe a utilização de livros e documentos da contabilidade fiscal e comercial que não foram disponibilizados no curso da ação fiscal?

A não entrega do livro caixa, da escrita fiscal e da contabilidade empresarial não autoriza que qualquer autoridade fiscal, diante dessa omissão, constitua, por sua conta, uma escrituração própria visando representar as atividades mercantis do contribuinte. Se o contribuinte não elaborou a escrita fiscal e/ou contábil que era obrigado deve ser apenado por essa omissão, ou mesmo ser submetido ao arbitramento da base de cálculo do imposto. Todavia não há como se validar o procedimento do fisco que vise substituir a atividade de escrituração fiscal e comercial que é própria e de exclusiva competência do contribuinte.

Frente ao acima exposto e considerando as fragilidades do ato de lançamento apontadas em relação à: 1) imprecisão e ambiguidade da acusação fiscal; 2) falta de robustez das provas e demonstrativos gerados pelo aujuante; 3) aplicação de presunção, não prevista em lei, de pagamento total das faturas vinculadas às NFe's na data de vencimento da obrigação, e, em decorrência disso tudo; 4) cerceamento do direito de defesa do contribuinte e afronta o princípio do devido processo legal - julgo NULO o Auto de Infração em lide. A nulidade tem por fundamento as disposições do art. 18, inc. III e inc. IV, letra "a", do RPAF/99, visto que o Auto de Infração não contém elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo e houve também prejuízo ao exercício do direito de defesa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **211329.0101/16-5**, lavrado contra **MS COMÉRCIO E NEGÓCIOS LTDA. (MS NEGÓCIOS)**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA