

A. I. Nº - 210541.0022/18-5
AUTUADO - LUMITEX COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. - EPP
AUTUANTE - JOSÉ DAVID PEREIRA DO NASCIMENTO
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.02.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0217-05/18

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. O ato constitutivo do lançamento não se faz acompanhar dos levantamentos elaborados pelo autuante necessários à demonstração da imputação, e com isso, possibilitar o defendente conhecer o que de fato aconteceu, para que possa se defender da acusação fiscal que lhe foi imputada. Inexistência de demonstrativo dos cálculos. Neste sentido, na forma do inc. II, art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, de 09/07/99, os atos praticados por autoridade fiscal com preterição do direito de defesa do contribuinte autuado, é nulo o lançamento. 2. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Todavia, o método utilizado pelo autuante através do demonstrativo de “Auditoria Fiscal – Movimento de Caixa Apurado”, não permite afirmar com segurança que o valor encontrado seja saldo credor de caixa. Também a aplicação da alíquota de 17%, que diz respeito à alíquota interna sobre os saldos credores de caixa para apuração do montante do crédito lançado, não é a correta para a imputação apontada, que diz respeito à apuração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Nesta situação, a alíquota a ser aplicada é a efetivamente devida pelo sujeito passivo na forma estabelecida pelo Simples Nacional de que trata a LC 123/06, regime tributário que se encontrava enquadrado, à época da ocorrência dos fatos geradores. Desta forma o método utilizado pelo autuante não permite afirmar com segurança o valor encontrado de saldo credor de caixa, além de ter aplicado a alíquota indevida que não permite determinar com segurança o montante do débito devido. É nulo o lançamento efetuado que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, o valor da infração cometida na forma do art. 18, IV, “a” do RPAF/99. É, também, inviável o saneamento do presente Auto de

Infração na forma estabelecida no art. 18, § 1º do RPAF/99, dado que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza, cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$645.411,18, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernentes à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1- 04.05.01: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013. Lançado ICMS no valor de R\$2.548,00, com enquadramento no artigo 2º, inciso I, art. 23-B, da Lei 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e artigos 4º e 5º da Portaria 445/98 e multa aplicada de 100% tipificada no art. 42, inc. III, da Lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 - 05.03.02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis através de saldo credor de caixa nos meses de janeiro de 2013 até dezembro de 2015 na forma do demonstrativo de “Auditoria Fiscal – Movimento de Caixa Apurado” constante das fls. 7 a 107 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$642.863,18, com enquadramento no artigo 4º, §4º, Inciso I, da Lei nº 7.014/96 e multa aplicada de 100% tipificada no art. 42, inc. III, do mesmo diploma legal.

O autuado apresenta suas razões de defesa à fl. 116 dos autos, alegando que a autuação aponta divergência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas apontando uma “tendência” de saldo credor de caixa, relativo aos anos de 2013, 2014 e 2015, com aplicação de multa e cominações legais decorrentes do art. 42, inc. III da Lei 7.014/96.

Diz que a empresa autuada forneceu as leituras dos cupons fiscais solicitados, colaborando com a fiscalização, ciente que não praticara nenhum ato de lisura ou dano ao fisco.

Consigna que cumpre pontualmente com todas as obrigações com o fisco municipal, estadual e federal e à época tributada no Simples Nacional, apurou e pagou impostos nas alíquotas determinadas em Lei, dentro das normas, bem como diz ter expedido regularmente notas fiscais de vendas, motivo pelo qual entende descabido este Auto de Infração em valor exorbitante, numa planilha extensa, com alíquota de 17%.

Registra que o ponto culminante na visão da Fiscalização da SEFAZ é a falta de lastro para cumprimento das demais obrigações na acareação entre emissão de notas e vendas e compras, não considerando a hipótese da empresa operar em sinal de alerta e com estoque alto, devendo a fornecedores, e aparentemente não tendo pago com dinheiro de vendas lançadas. Ou seja, ao invés de omissão de receita, a empresa ostenta prejuízos, débitos com fornecedores e prestadores de serviços, além de um estoque alto e paralisado, que apurado às 15:15h do dia 24/09/18 monta em R\$1.871.439,34, sem que haja compradores em potencial.

Sendo assim, pede o cancelamento total do Auto de Infração e suas cominações legais por já haver pago os impostos apurados pelo Simples Nacional.

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 194/194-v, onde destaca que o Contribuinte Autuado entrou com contestação fazendo diversos comentários e apelos, mas que, de efetivo, no rebate da autuação destaca a seguir:

Infração 01:

Diz que o contribuinte não oferece contestação a este item da autuação, o que implica em sua aceitação.

Infração 02:

Diz que o contribuinte apresenta contestação à alíquota aplicada, pretendendo que se aplicasse a alíquota da tabela do Simples Nacional, quando neste PAF foi aplicada a alíquota de 17% sobre a base de cálculo da omissão de saídas apuradas.

Neste contexto, aduz que quanto à alíquota aplicada, único ponto da autuação efetivamente contestado pelo autuado, no percentual de 17%, decorre do previsto na própria legislação do Simples Nacional, que prevê aplicação desta alíquota no caso de operações sem a emissão de documentação fiscal (art. 13, inciso XIII, alínea “F” da LC 123/06).

Com efeito, verificando a base da natureza da infração, qual seja, a existência de saídas de caixa sem a existência de saldo suficiente resultando em saldo credor de caixa, conclui o agente Fiscal que, em circunstâncias normais, tal situação decorre de falta de lançamentos de recebimentos decorrentes de vendas omitidas, ou seja, vendas sem os correspondentes lançamentos nos livros fiscais e livros contábeis, notadamente na conta caixa, constituindo-se em vendas sem emissão de documento fiscal.

Ante o exposto, pede que se aplique o melhor entendimento a fim de que a justiça e o direito prevaleçam.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$645.441,18, relativo a duas irregularidades, sendo a primeira por falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013, com ICMS lançado no valor de R\$2.548,00, na forma do artigo 2º, inciso I, art. 23-B da Lei 7.014/96, c/c art. 83, inc. I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e artigos 4º e 5º da Portaria 445/98; e a segunda infração por omissão de saídas de mercadorias tributáveis através de saldo credor de caixa nos meses de janeiro de 2013 até dezembro de 2015 na forma do demonstrativo de “*Auditoria Fiscal – Movimento de Caixa Apurado*” constante das fls. 7 a 107 dos autos, com ICMS lançado no valor de R\$642.863,18, com enquadramento no artigo 4º, §4º, Inciso I da Lei nº 7.014/96, e multa aplicada de 100%, tipificada no art. 42, inc. III do mesmo diploma legal.

Conforme se observa dos elementos constitutivos do lançamento fiscal ora em análise, não se vê qualquer dos demonstrativos, relativos ao levantamento quantitativo de estoque, que deram origem à primeira acusação de falta de recolhimento do imposto decorrente de operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

Neste aspecto, o art. 28 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, de 09/07/99, e suas alterações, mais especificamente na forma do § 4º, inc. II, o auto de infração não pode deixar de acompanhar os demonstrativos e os levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e as provas necessárias à demonstração do fato arguido.

No caso da primeira imputação que diz respeito a levantamento quantitativo de estoque, a ausência dos demonstrativos constitutivos do lançamento fiscal vai de encontro aos princípios jurídicos que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, e que devem ser observados a fim de que o curso das ações processuais siga sem intercorrências ou anormalidades.

Relativamente à infração 1, vejo infringir os princípios da legalidade objetiva, verdade material e ampla defesa, vez que o ato constitutivo do lançamento não se faz acompanhar dos levantamentos elaborados pelo autuante necessários à demonstração da imputação, e com isso possibilitar ao defendente conhecer o que de fato aconteceu, para que possa se defender da acusação fiscal que lhe foi imputada.

Neste sentido, na forma do inc. II, art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, de 09/07/99, atos praticados por autoridade fiscal com preterição do direito de defesa do Contribuinte Autuado, é nulo o lançamento. Desta forma, por inexistência de demonstrativo dos cálculos e, por conseguinte, a inexistência da base de cálculo do ato imponível da infração 1, de ofício, declaro nulo o lançamento.

A segunda infração diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis através de saldo credor de caixa, 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, apurado através do roteiro de auditoria da “conta caixa”.

Respalda o lançamento de ofício o demonstrativo “AUDITORIA FISCAL – MOVIMENTO DE CAIXA APURADO”, constante das fls. 7 a 107. Inicialmente, é importante observar, ainda que não detalhadamente contestado pelo sujeito passivo, o lançamento fiscal 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 formalizada por ato administrativo sem a devida fundamentação, nem tampouco sem estar fundado em provas consistentes. No caso objeto em análise, o contribuinte limitou-se a ressaltar que forneceu as leituras dos cupons fiscais requeridos pela fiscalização, ciente que não praticara nenhum ato ilícito ou dano ao fisco. Declarou ainda que cumpre pontualmente com todas as obrigações com o fisco e à época tributada no Simples Nacional, apurou e pagou impostos nas alíquotas determinadas em lei.

Aduz também em sede de defesa, que o ponto culminante na visão da Fiscalização da SEFAZ, é a falta de lastro para cumprimento das demais obrigações na acareação entre emissão de notas e vendas e compras, não considerando a hipótese da empresa operar em sinal de alerta e com estoque alto, devendo a fornecedores, e aparentemente não tendo pago com dinheiro de vendas lançadas. Ou seja, consigna que ao invés de omissão de receita a empresa ostenta prejuízos, débitos com fornecedores e prestadores de serviços, além de um estoque alto e paralisado, que apurado às 15:15 h, do dia 24/09/18, monta em R\$1.871.439,34, sem que haja compradores em potencial.

No caso em exame, chama-me atenção o demonstrativo “AUDITORIA FISCAL – MOVIMENTO DE CAIXA APURADO”, constitutivo do lançamento fiscal por omissão de saídas de mercadorias tributadas, apuradas através de saldo credor de caixa. O saldo credor de caixa se apresenta quando se constata que as contas do “ativo circulante”, que faz parte integrante do grupo das disponibilidades (caixa e bancos), apresentam saldo credor, também conhecido como saldo a descoberto, ou seja, as saídas são superiores aos ingressos de recursos financeiros, em determinado período, não havendo a devida cobertura do saldo negativo através de outras fontes de recurso legítimas.

Neste sentido, para caracterizar a ocorrência do saldo credor de caixa, a fiscalização considerou como ingressos de recursos, no demonstrativo “AUDITORIA FISCAL – MOVIMENTO DE CAIXA APURADO”, todos os recebimentos apurados por vendas como se todas essas vendas fossem efetuadas à vista, ou seja, na data de emissão do documento fiscal; por sua vez, como saída de recursos, todas as notas fiscais de entradas, como se todas as compras fossem efetivadas à vista, ou seja, pagas na data de emissão da nota fiscal pelo fornecedor. Do relacionamento de apenas essas duas variáveis, sem tampouco observar os efetivos ingressos e saídas dos recursos no grupo de contas das disponibilidades da empresa (caixa e banco), a fiscalização encontrou no final de cada mês do período da fiscalização, isto é, de 01/01/2013 a 31/12/2015, valores de pagamentos maiores que os valores de recebimentos, interpretando como se houvesse ocorrido saldo credor de caixa em todos os finais dos meses relativos ao período fiscalizado.

Com a apuração desses saldos credores apontados, a fiscalização aplicou a alíquota interna do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos geradores, de 17%, na forma posta em sede de informação, com fundamento no art. 13, § 1º, inc. XIII, alínea “f” da LC 123/06, que a seguir destaco:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal;

Neste sentido, também me chama atenção a aplicação da alíquota de 17% sobre os saldos credores de caixa apontados, consubstanciado nos termos do art. 13, § 1º, inc. XIII, alínea “f” da LC 123/06, acima destacado, uma vez que em estando comprovada a ocorrência dos saldos credores levantados, não se trata de operações desacobertas de documento fiscal, situação esta que ocorre em operações de trânsito de mercadoria, que não é o caso objeto em análise.

A situação dos autos, trata-se de operação de fiscalização de comércio, em que “ao acontecer tal” ocorrência de saldo credor de caixa, decorre de falta de registro de valores ou registro de valores inferiores nas contas contábeis que relacionam com a movimentação de caixa, relativo às operações de movimentação efetivamente realizadas pelo sujeito passivo no decorrer do “*dia a dia*” de suas atividades mercantis.

Nessa situação, a alíquota a ser aplicada é a efetivamente devida pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pelo Simples Nacional, de que trata a LC 123/06, regime tributário que se encontrava à época da ocorrência dos fatos geradores, enquadrado, e não a aplicação da alíquota de 17%, como assim está posto no demonstrativo de débito da autuação.

Não obstante tais considerações, observo que o procedimento fiscal adotado pelo autuante não configura um levantamento de caixa, vez que não consta dos autos qualquer elemento extraído da escrita contábil (caixa, banco) da empresa, para a apuração dos efetivos pagamentos e recebimentos financeiros. O autuante, em verdade fez uma “*montagem da conta caixa*” da empresa, a partir de informações obtidas no desenvolvimento da ação fiscal, relativas eminentemente às operações de saídas e entradas de mercadorias, através das notas fiscais de entradas e saídas, chegando à conclusão de que houve infração à legislação do ICMS, de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apuradas através de saldo credor de caixa, a partir dos dispêndios relacionados ao pagamento das aquisições, que não foram suficientemente suportados pelos valores recebidos das vendas levantadas. Pagamentos e recebimentos estes considerados não nas datas efetivamente ocorridas, e sim, considerados nas datas de emissão das notas fiscais de entradas e saídas constantes do documento fiscal.

Frente ao acima exposto, por considerar que o levantamento de caixa não reflete um procedimento integral de “*auditoria da conta caixa*” da empresa, primeiro por considerar apenas como elementos de movimentação do caixa da empresa os pagamentos e recebimentos por notas fiscais; segundo, que todos os pagamentos e recebimentos foram efetivados nas datas de emissão dos respectivos documentos fiscais; terceiro, e talvez o mais agravante, por considerar que ao ser emitido o documento fiscal, o sujeito passivo efetuou o pagamento da compra ou recebeu o recurso da venda, sem considerar o aspecto inadimplência, ou mesmo a política de compra e venda da defendente, vejo que o demonstrativo “AUDITORIA FISCAL – MOVIMENTO DE CAIXA APURADO”, constitutivo do lançamento fiscal objeto em análise, não contém elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração imputada.

Ademais, a aplicação da alíquota de 17% sobre os saldos credores de caixa, para apuração do montante do crédito lançado não é a correta para a imputação apontada, que diz respeito à apuração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Nesta situação, a alíquota a ser aplicada é a efetivamente devida pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pelo Simples Nacional, de que trata a LC 123/06, regime tributário que se encontrava enquadrado, à época da ocorrência dos fatos geradores.

Desta forma, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Todavia, o método utilizado pelo autuante através do demonstrativo de “AUDITORIA FISCAL – MOVIMENTO DE CAIXA APURADO”, objeto da presente autuação, não permite afirmar com segurança que o valor encontrado seja saldo credor de caixa. Também a aplicação da alíquota de 17%, que diz respeito à alíquota interna, sobre os saldos credores de caixa levantados para apuração do montante do crédito lançado, não é a correta para a imputação apontada, que diz respeito à apuração de omissão de

saídas de mercadorias tributáveis. Neste contexto, é nulo o lançamento efetuado sem que se contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, o valor da infração cometida na forma do art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

É também inviável, o saneamento do presente Auto de Infração na forma estabelecida no art. 18, § 1º do RPAF/99, dado que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza, cuja elucidação nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Por outro lado, com fundamento no art. 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para observar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, se for o caso, a salvo de falhas.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, por restar nula tanto a infração 1, quanto a infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210541.0022/18-5**, lavrado contra **LUMITEX COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. – EPP**.

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 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA