

**A.I. Nº** - 151936.0016/18-7  
**AUTUADO** - CENTRAL DO SONO LTDA.  
**AUTUANTE** - IVONE SANTOS TOSTA  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 07/05/2019

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF Nº 0043-04/19**

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. NULIDADE. SIMPLES NACIONAL. Incerteza quanto ao valor do imposto a ser lançado Vício jurídico substancial. Ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2018, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$56.621,10, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputada ao autuado:

Infração 01 - 17.01.01 - Falta de recolhimento do ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, no valor de R\$2.560,43, nos meses de agosto de 2016 a setembro de 2017.

Infração 02 - 17.03.20 - Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário – Sem Dolo, no valor de R\$50.060,67, nos meses de junho de 2014, maio, junho, agosto a outubro e dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017.

O autuado através de advogado legalmente habilitado apresentou defesa (fls. 44 a 55) após falar sobre a tempestividade da mesma pede a nulidade do Auto de Infração argumentando que o mesmo é um ato jurídico e assim sendo para que produza efeito se faz necessária a exigência de todos os requisitos, ou seja, que o agente seja capaz, que o objeto seja lícito, possível, determinado ou determinável e que obedeça à forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104 do CC).

Acrescenta que o ato administrativo tem por finalidade apurar infrações, mas sempre de maneira vinculada, ou seja, seguindo as exatas prescrições da lei. E que, sua inobservância, acarreta a sua anulabilidade, como no caso em tela.

Diz que na modalidade de ato vinculado o auto de infração deve conter os exatos e precisos ditames determinados na lei específica, o que, como se verá adiante, não ocorreu, já que vícios existem. Dentre eles a grave falta de competência do Agente, acarretando, por certo, a nulidade do ato.

Após transcrever trecho da Teoria das Nulidades defendida pelo Professor Hely Lopes Meirelles assevera que um ato administrativo praticado em desconformidade com disposto em lei, no caso em tela o autuante não apresentou o imprescindível TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, conforme determinado no Decreto nº 7.629/99, no seu artigo 26, cujo teor transcreve.

Conclui que a sua ausência invalida o ato de lançamento, tornando-o **NULO**.

Informa que por amor ao debate adentra ao mérito, afirmando que outros equívocos ocorreram o que resultará na sua Improcedência.

Passa a fazer uma breve síntese dos fatos, informando tratar-se de empresa que atuava no segmento de vendas e distribuição de colchões, sediada no Estado da Bahia e comercializava seus produtos por todos os estados da Federação. Sempre agiu dentro dos parâmetros estabelecidos por lei, evitando todo e qualquer tipo irregularidade.

Aduz que operação em comento, que está acompanhada da Cópia do Auto de Infração; T.E - Estabelecimento Simples Nacional; Demonstrativo de débito; relatórios do Sistema AUDIG dos

Exercícios de 2014, 2016 e 2017 e envelope contendo mídia digital, emitidos em 26/06/2018, referentes a ditas irregularidades.

Transcreve o teor das infrações e afirma que juntamente com a intimação para pagamento dos débitos fiscais ou para a apresentação da presente defesa, encontra-se o rascunho do demonstrativo do débito e ainda foram acostados o resumo do livro do caixa apurados; apuração do ICMS por tipo de infração- apuração da alíquota do ICMS; cálculo da receita apurada (receitas com e sem Substituição Tributária); apuração de existência de divergência de base de cálculo; apuração da receita total da empresa.

Diz que ao analisar as infrações não encontrou de forma evidenciada, de onde os valores surgiram e qual a base de cálculo para tal lançamento, portanto, valores totalmente subjetivos e desprovidos de comprovação fática.

Aduz que a descrição da infração 01 é totalmente vaga e sem fundamentos que pelo menos esclareça com precisão os valores nela reclamados.

Questiona como foram determinados o fato gerador e a base de cálculo, pois caso seja um erro na informação da receita, não procede, haja vista já está sendo reclamado, ainda que inexistente, na infração 2, caso seja um erro então na determinação da alíquota, aonde está demonstrado tal erro, qual a alíquota anterior usada e qual a alíquota correta.

Entende que o contribuinte não pode ficar à mercê de ações claramente desprovidas de fundamentação legal, salientando que em uma análise jurídica mais profunda poderia estar diante de um claro excesso de exação fiscal. O lançamento tributário não pode ser eivado de dúvidas, portanto, necessário se faz que os lançamentos de valores nos demonstrativos e anexos de qualquer Auto de Infração sejam comprovados.

Quanto à infração 2 diz que a situação se torna deveras temerária, pois o Fisco chegou a conclusão analisando somente as notas de fornecedores e o declarado como efetiva receita no PGASD e essa análise é totalmente superficial e subjetiva, pois os pagamentos dessa diferença entre a compra e a efetiva receita auferida pode ser suprida de diversas maneiras, quais sejam:

1. Empréstimos bancários;
2. Uso de cheque especial;
3. Conta garantida;
4. Aporte de capital de sócios;
5. Contratos de mútuo;
6. Venda de imobilizado.

Acrescenta que o mais absurdo é a não consideração dos saldos iniciais de caixa, portanto não seguindo a técnica exigida para a situação em pauta. Logo, não se pode falar em suprimento não comprovado, antes de efetuada toda averiguação contábil que podem ter dado suporte a essa diferença. Infelizmente o nobre autuante não verificou essas bases contábeis da empresa que fundamentaram todos os pagamentos.

Acrescenta que no exercício de 2017 não foi considerada a proporcionalidade da substituição tributária, ou seja, foi lançado todo o valor considerado devido como tributado, descampando em situações ainda muito mais perigosas que é a o campo da bitributação.

Salienta que não há nenhum relatório identificando como se chegou àquela proporcionalidade utilizada, principalmente o exercício de 2017 (100% tributado), e conclui ser totalmente improcedente e inconsistente esta infração.

Transcreve Acórdão do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais de Palmas - TO e acrescenta que o ordenamento jurídico pátrio estabelece que, diante de todo fato narrado, o contribuinte não poderá ser cobrado de forma indevida sem antes ser estabelecido por lei, conforme previsão disposta no art. 150 da CRFB.

Entende ter restado comprovado o flagrante ato ilegal da autoridade fiscal, que agiu sem o devido respaldo, ferindo assim ao Princípio da Legalidade, sendo este o princípio basilar para toda e qualquer relação.

Volta a falar sobre o cerceamento do direito de defesa em razão da ausência de documentos probatórios que sustente a exação, o que é veementemente combatido na Carta Política em seu art. 5º, incisos LIV e LV, que transcreve, assim como lição do Prof. Dirley da Cunha Júnior, tratando das garantias da ampla defesa, do contraditório e da relação indissociável destas com a garantia do devido processo legal.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- I. Que seja desconstituído o referido Auto de Infração lavrado pela agente fiscal, nesta já qualificada, declarando sua NULIDADE!
- II. Que, na remota hipótese de não ser reconhecida a NULIDADE do Auto de Infração, seja no mérito, julgado IMPROCEDENTE;
- III. A juntada dos documentos em anexo, no geral;
- IV. Que todos os atos administrativos inerentes ao presente Processo Administrativo Fiscal sejam notificados a advogada que a este recurso subscreve;
- V. Que se dê o arquivamento do presente processo administrativo fiscal;
- VI. Que se dê o arquivamento do presente processo administrativo.

A autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 106/107, diz que a exigência de que cuida o Auto de Infração em tela, se refere à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, nos prazos regulamentares nas operações de vendas com pagamento através de cartão de crédito, em valores informados pelas administradoras de cartões.

Em seguida diz que as alegações de nulidades apresentadas pela defesa carecem de fundamento fático e jurídico, visto que a conduta evasiva do contribuinte impossibilitou a sua regular intimação por encontra-se inapto e a loja fechada na data que se dirigiu para apresentar a intimação, desde 04/04/2018 conforme documento de folhas 35 e 35, verso, fato este também confessado pela defesa no primeiro parágrafo às folhas 48.

No mérito diz que o contribuinte, na sua peça de defesa, tentou sustentar a evasão fiscal com argumentos genéricos que não excluem a sua condição de inadimplente com a obrigação tributária, visto que no levantamento dos valores apurados, foram consideradas vendas efetivamente ocorridas, conforme demonstrativos apresentados pelas operadoras, atestando a realização das operações, cujos recebimentos ocorrera através de debito/credito.

Finaliza afirmando que: “*não constam do levantamento das operações de venda de imobilizado, empréstimo, suprimento de caixa, etc. Integram as apurações constantes deste auto as vendas de mercadorias adquiridas para comercialização.*”

Opina pela manutenção do Auto de Infração em sua integralidade.

## VOTO

As acusações do presente Auto de Infração estão assim postas:

*Infração 01-17.01.01: Deixou de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional;*

*Infração 02 - 17.03.20 – Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário – Sem Dolo.*

O sujeito passivo requer, preliminarmente, a nulidade do lançamento de ofício, em razão da ausência do Termo de Início de Fiscalização, ressaltando que o procedimento fiscal inicia-se de acordo com o estabelecido no art. 26 do Decreto nº 7.629/99.

A autuante, por sua vez, ao prestar a Informação Fiscal esclarece que: “*as alegações de nulidades apresentadas pela defesa carecem de fundamento fático e jurídico, visto que a conduta evasiva do contribuinte impossibilitou a sua regular intimação por encontra-se inapto e a loja fechada na data que se dirigiu para apresentar a intimação, desde 04/04/2018 conforme documento de folhas 35 e 35, verso, fato este também confessado pela defesa no primeiro parágrafo às falhas 48*”.

A lavratura de Termo de Início de Fiscalização é um procedimento previsto no art. 196 do CTN:

“Art. 196.

*A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

*Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”*

A Lei Estadual nº 7.753/00, que alterou o inciso III, “a”, do § 1º, do art. 127 do COTEB Código Tributário deste Estado, passou a prever que, se fosse lavrado o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, a emissão desse Termo de Intimação dispensaria a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Tais determinações foram absorvidas pelo RPAF/BA, que prevê em seu art. 28, com redação em vigor a partir de 01/01/01:

“Art. 28.

*A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.”*

Da leitura dos dispositivos legais, verifico ser necessária a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, podendo o mesmo ser dispensado, através da Intimação para apresentação de Livros e Documentos.

No presente caso, constato que apesar de terem sido anexadas às fls. 39 e 40 duas intimações, verifico que contêm apenas as assinaturas do preposto fiscal. Em suma, não houve Termo de Início de Fiscalização, como também não houve Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, não sendo aceitável a justificativa da autuante de que: *o contribuinte impossibilitou a sua regular intimação por encontra-se inapto e a loja fechada*, tendo em vista que tal procedimento poderia ter sido feito por edital publicado no Diário Oficial do Estado, conforme previsto no § 1º, do art. 108 do RPAF/BA.

Somente depois de concluída a fiscalização, foi que, após a lavratura do Auto, foi expedida “intimação do Auto de Infração”, conforme fls. 37/42. Mas essa intimação é da lavratura do Auto de Infração, ou seja, diz respeito à conclusão ou encerramento da fiscalização.

Ressalto que o Termo de Início de Fiscalização, ou a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, não constituem peculiaridades do RPAF/BA. Pelo contrário, o RPAF apenas repete norma expressa do art. 196 do CTN. A lavratura desse instrumento, prevista no elenco das normas gerais de tributação do CTN, cuja necessidade é repetida no art. 26 do RPAF/99, constitui um requisito essencial, sendo que os casos em que essa providência é dispensada estão especificados

no art. 29 do citado diploma legal, de modo que sua inobservância implica a invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal.

Portanto, não foi dado a conhecer ao sujeito passivo o início da ação fiscal, ou seja, o Auto de Infração nasceu sem qualquer respaldo legal para ter sustentação, vez que afrontou, claramente, o princípio constitucional da ampla defesa.

Por não se tratar de mera incorreção ou omissão e de não-observância de simples exigências formais contidas na legislação, já que decorre de inobservância da forma como a autoridade fiscal deveria efetuar o lançamento, ou seja, o Auto de Infração não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização, descabe, no presente caso, a solução preconizada pelo § 1º, do art. 18 do RPAF-BA/99.

Assim, no caso concreto, entendo que restou comprovada a existência de vícios formais que afetam e maculam a legalidade do lançamento, não admitindo contemporização.

Além da apontada irregularidade, o sujeito passivo alega ausência de documentos probatórios que sustentem as exações, o que no seu entender, macula todo o procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa.

Sustenta que a descrição da infração 01 é totalmente vaga e sem fundamentos, vez que não se sabe como foram determinados o fato gerador e a base de cálculo. Quanto à infração 02, supõe que as análises foram feitas apenas com as notas de fornecedores e as receitas declaradas no PGDAS, e não foram considerados os saldos iniciais de Caixa, além de empréstimos bancários, cheque especial, aporte de capital de sócios, etc. Em assim sendo, diz o autuado, não se pode falar em suprimento não comprovado, pois não foi efetuada toda averiguação contábil que pode dar suporte à diferença apontada pela fiscalização.

Ao analisar o processo, verifiquei que ao contribuinte foi entregue o Auto de Infração acompanhado dos demonstrativos de fl. 06 a 29, assim denominados:

1. Anexo 1- A – Resumo do livro Caixa Apurado;
2. Anexo 3 – Apuração da alíquota do ICMS;
3. Segregação do ICMS a Recolher por infração;
4. Cálculo da receita Apurada.

No primeiro demonstrativo, verifico que constam as seguintes colunas: SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA; PROPORÇÃO ST; OMISSÃO CAIXA COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; OMISSÃO CAIXA SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Ocorre que a acusação inserida no Auto de Infração, referente à infração 02, diz respeito à *“omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário”*. Assim, como inexiste no processo qualquer memória de cálculo demonstrando os valores mensais informados no referido documento, não é possível afirmar qual a irregularidade apurada, se suprimento de caixa de origem não comprovada, ou saldo credor de caixa.

Ressalto que o suprimento de caixa e saldo credor de caixa, são situações totalmente diversas. Ocorre suprimento de caixa de origem não comprovada, quando o contribuinte realiza pagamentos com recursos contabilizados para suprir o caixa, cuja origem exige a comprovação, a exemplo de empréstimos efetuados por administradores, sócios, titulares de empresa individual e acionista controlador, aumento de capital, e este não comprova com elementos de provas hábeis.

Portanto, o suprimento de caixa deve ser identificado, cabendo ao Fisco apontar os valores relativos ao suprimento com a data do lançamento, cuja origem deve o autuado ser intimado para esclarecer e comprovar. Caso não haja comprovação, é cabível a exigência do imposto por presunção, pelo valor efetivo do suprimento, independentemente da existência de saldo na conta “Caixa”, com base na presunção que os recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas), anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao

contribuinte à prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º da Lei nº 7.014/96.

Já o saldo credor de caixa, ocorre quando são contabilizados pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, resultando no conhecido “estouro de caixa”. Como se sabe, a conta “Caixa” por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas), anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte à prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, no caso sob exame, assiste razão ao autuado, pois o mesmo ficou impedido de exercer o seu direito de defesa, aliado ao fato da autuante, ao prestar a Informação Fiscal, ter assegurado que: *no levantamento dos valores apurados, foram consideradas vendas efetivamente ocorridas, conforme demonstrativos apresentados pelas operadoras, atestando a realização das operações, cujos recebimentos ocorreram através de débito/crédito.*

Tais irregularidades, também compromete a infração 01, pois a mesma é decorrente da infração 02, tendo em vista que foi exigido o imposto sobre as operações acobertadas por documentos fiscais de vendas e emitidos pelo próprio contribuinte, e declaradas nas DASN, após a aplicação das alíquotas constantes no Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, correspondentes à Receita Bruta acumulada auferida em 12 meses, incluindo as supostas Receitas omitidas na infração 02.

Dessa forma, ante as análises expendidas, a inobservância do devido procedimento legal revela insegurança jurídica quanto à acusação imputada ao autuado, cerceando seu direito de defesa, fato motivador de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, inciso II do RPAF-BA/99.

Por tais razões, voto pela Nulidade do auto de Infração.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando o prazo decadencial.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **151936.0016/18-7**, lavrado contra **CENTRAL DO SONO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRO – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR