

A. I. N° - 232331.0001/18-7  
AUTUADO - JARDIM LIMOEIRO COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - LEA LÚCIA MOREIRA WEST  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/11/2019

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0232-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. **a)** MICROEMPRESA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. **b)** OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO. Não ficou caracterizada a irregularidade na forma indicada na descrição da infração e não há como se determinar, com segurança, a infração imputada, o que implica nulidade da autuação. **c)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração comprovada, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/03/2018, refere-se à exigência de R\$157.087,88 de ICMS, acrescido da multa de 75 %, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 17.02.01: Recolhimento efetuado a menos do ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando não recolhimento de parte do imposto, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menor, nos meses de agosto de 2013 a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$4.001,22.

Infração 02 – 17.03.20: Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, nos meses de fevereiro a dezembro de 2013; março a dezembro de 2014; março a dezembro de 2015; fevereiro a dezembro de 2016; março a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$63.502,92.

Infração 03 – 17.04.01: Falta de recolhimento de ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido antecipado, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$89.583,74.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 247 a 253 do PAF, afirmando que a infração 01 decorre na infração 02, por isso, as razões de impugnações estão apresentadas no tópico referente à infração 02.

Quanto à infração 02, alega que a Agente de Tributos considerou a existência de omissão de saídas a partir do confronto entre as receitas declaradas e as despesas contraídas pelo contribuinte em sua atividade comercial, principalmente, com as aquisições de mercadorias.

Diz que a autuante pretendeu aplicar roteiro de auditoria financeira conjunta sem se preocupar com os cuidados e os procedimentos necessários para esse tipo de auditoria. Tal roteiro de auditoria pauta-se, por exemplo, nos procedimentos que elencou, com os ajustes em razão da condição de optante pelo Simples Nacional.

Afirma que a autuante não seguiu um roteiro a salvo de incorreções. Toma como exemplos os levantamentos de 2013 e 2014, encontrando-se notas fiscais de entradas bonificadas e notas fiscais

de mercadorias que não foram entregues pelos emitentes. Para estas, informa que os emitentes emitiram a respectiva nota fiscal de retorno. Apresenta os exemplos no anexo acostou aos autos.

Também alega que houve falta de cuidado em apurar os recursos disponíveis a partir de linhas de créditos bancários, tais como limites de créditos, capital de giro, cheque especial, etc., colocados à disposição do autuado. Diz que em relação aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, certamente os fatos se repetiram.

Conclui que os demonstrativos não possuem a condição de garantir o valor do montante devido. Nesse aspecto, considerando o disposto no § 1º do art. 18, do RPAF-BA, diz que a infração 02 é nula. Como consequência, a infração 01 também é nula, pois decorrente da infração 02.

Infração 03: Alega que a autuante foi categórica em afirmar que utilizou o critério da proporcionalidade com base nas compras realizadas pelo contribuinte para o levantamento da nova base de cálculo do imposto.

Afirma que tal método não encontra respaldo na legislação tributária aplicada ao Simples Nacional. Diz que a Resolução CGSN Nº 94, de 29 de novembro de 2011, em seu art. 25-4, § 8º, I, estabelece: “o substituído tributário, assim entendido como o contribuinte que teve o imposto retido bem como o contribuinte obrigado à antecipação com encerramento de tributação deverão segregar a receita correspondente como “sujeita à substituição tributária ou ao recolhimento antecipado do ICMS”, quando então será desconsiderado, no cálculo do Simples Nacional, o percentual do ICMS.

Ressalta que a segregação tem por base a receita correspondente como “sujeita à substituição tributária ou ao recolhimento antecipado do ICMS”, e não se pode segregar as receitas a partir da proporcionalidade com base nas compras realizadas pelo contribuinte. Entende que a metodologia aplicada é incompatível com as regras legais. Portanto, a infração é nula.

Em razão da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Fiscal, o advogado signatário requer que intimações, notificações e outros da espécie relacionadas ao processo em referência, sejam encaminhados ao endereço profissional deste procurador, sito à Rua Alceu Amoroso Lima, 276-A, Mondial Salvador Office, sala 1010, Caminho das Árvores, Salvador/BA. CEP 41820-770, com telefone (71) 3500-2500.

Informa que faz parte da sociedade de advogados Ednilton Meireles Sociedade Individual de Advocacia, inscrita na OAB-BA sob nº 3214/2016 e inscrita no CNPJ sob nº 26.526.488/0001-64.

A autuante presta informação fiscal, às fls. 263 a 265 dos autos, ressaltando que o contribuinte não apresentou o livro Caixa solicitado, conforme intimação à fl. 17.

Informa que o levantamento fiscal consistiu na reunião de informações declaradas pela empresa e as existentes no sistema da SEFAZ/BA. Nesse sentido, foram consideradas as origens dos recursos declarados na DEFIS (fls. 26 a 33), tais como: as receitas auferidas e o saldo inicial de caixa/banco.

Quanto às despesas, diz que foram consideradas as informações das compras de mercadorias e os valores arrecadados em impostos. Nesse confronto, concluiu que o contribuinte desembolsou quantias superiores às que declarou possuir e, pelo fato de não ter apresentado qualquer documento que comprovasse os ingressos de recursos para fazer frente às suas despesas, presumiu-se que houve omissão de saídas, ou seja, vendas de mercadorias sem emissão de documento fiscal.

Informa que, nos demonstrativos do movimento caixa, anexos às fls. 115, 134, 156, 179 e 209, não foram incluídos os pagamentos com as despesas de energia, água, telefone, salários dos funcionários, FGTS e outros, cujos valores, se fossem lançados, elevariam, mais ainda, a omissão apurada.

Referente às despesas alegadas, atinentes às aquisições de mercadorias nos exercícios de 2013 e 2014 (fls. 254 a 257), entende que carecem de comprovação através da escrita fiscal/contábil ou da

apresentação de nota, principalmente, as alegações relacionadas às devoluções de produtos que, segundo o autuado, foram regularizadas pelos fornecedores com emissão de nota fiscal de retorno.

No tocante aos recursos disponíveis, afirma que o defensor utiliza argumentos genéricos (p.252), sem trazer aos autos os documentos e informações que declara terem sido colocados à disposição da Fiscalização, limitando-se a meras alegações desprovidas de qualquer conteúdo probatório.

Diz que na, omissão apurada, determinou a receita tributável utilizando a orientação prevista na Instrução Normativa Nº 57 SAT/2007, a qual estabelece a proporcionalidade como método de cálculo para excluir da receita omitida possíveis valores tributados antecipadamente.

Com essa orientação, analisou as três possibilidades de aplicação da proporcionalidade: pelas receitas apuradas nos documentos fiscais, pelas receitas declaradas no PGDAS-D ou pelas compras de mercadorias.

Pelas receitas apuradas nos documentos fiscais, verificou, na memória da fita detalhe (MFD) dos ECF utilizados, inconsistências no cadastramento da situação tributária dos produtos vendidos, tais como: mercadorias que possuem internamente o benefício da isenção, cadastradas como produtos da substituição tributária (F1); outras mantidas como produtos da substituição, quando na verdade, não estavam mais sujeitas a esse regime de tributação e demais ocorrências destacadas na descrição dos fatos.

Pelas receitas declaradas no PGDAS-D, observou que estas foram informadas com as inconsistências acima mencionadas. Acrescenta que as receitas dos produtos classificados na situação tributária de isenção (I) foram declaradas juntamente com as receitas da substituição tributária, de forma que não foram oferecidas à tributação. As informações das vendas apuradas nos documentos fiscais, constantes dos relatórios às fls.112,131, 153, 176 e 206, em confronto com as receitas declaradas nos extratos do Simples nacional, fls. 34 a 96, demonstram os fatos.

Diz que todas essas ocorrências foram consideradas para a aplicação da proporcionalidade com base nas compras, critério mais confiável para determinar a receita tributável na omissão apurada como, também, para avaliar a receita tributada, informada no PGDAS-D.

Diante das divergências existentes nas declarações, informa que aplicou a proporcionalidade com base nas compras para determinar a receita que deveria ter sido oferecida à tributação. Dessa verificação, advém a infração de segregação incorreta de receita.

Quanto à alegação de que o método da proporcionalidade não encontra respaldo na legislação do Simples Nacional, salienta que, dentro da competência do ente federado para fiscalizar o Simples Nacional, prevista no artigo 33 da LC 123/06, cabe a aplicação da legislação do ICMS relativa às instruções e procedimentos de auditoria em conformidade com as regras específicas de apuração do imposto na cesta do Simples Nacional.

Esclarece que o emprego da metodologia de cálculo, prevista na instrução normativa supracitada, foi definido a partir dos fatos e circunstâncias constatados no levantamento fiscal e está embasado nas operações mercantis que o contribuinte realizou. Frisa que cabe ao autuado o encargo probatório das questões alegadas.

## VOTO

A Infração 01 trata de recolhimento efetuado a menos do ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando não recolhimento de parte do imposto, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menor, nos meses de agosto de 2013 a dezembro de 2017.

Infração 02: Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, nos meses de fevereiro a dezembro de 2013; março a dezembro de 2014; março a dezembro de 2015; fevereiro a dezembro de 2016; março a dezembro de 2017.

O primeiro item do Auto de Infração está relacionado com a infração 02. Em virtude disso, os demonstrativos do item 2º são compartilhados com os do item 1º e, em tal situação, os documentos utilizados na elaboração dos demonstrativos do item 2º também se referem à infração 01.

O 2º item do Auto de Infração se refere a suprimento de caixa de origem não comprovada. Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, e à época dos fatos, o autuado estava inscrito no SIMPLES NACIONAL, na condição de empresa de pequeno porte.

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar 123/2006, que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Observo que o levantamento fiscal foi realizado para recompor o fluxo caixa da empresa autuada mediante demonstrativo denominado “Movimento de Caixa”, o que significa dizer que o referido demonstrativo não é uma cópia do livro Caixa.

A irregularidade apontada, na acusação fiscal, diz respeito ao suprimento de caixa, o que é apurado verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta “caixa” através da análise da documentação correspondente. É analisada a escrituração dos ingressos de valores e a respectiva documentação regular.

De acordo com a informação fiscal prestada pela autuante, o levantamento fiscal consistiu na reunião de informações declaradas pela empresa e as existentes no sistema da SEFAZ/BA. Nesse sentido, foram consideradas as origens dos recursos declarados na DEFIS (fls. 26 a 33), tais como: as receitas auferidas e o saldo inicial de caixa/banco.

Quanto às despesas, a autuante disse que foram consideradas as informações das compras de mercadorias e os valores arrecadados em impostos. Nesse confronto, concluiu que o contribuinte desembolsou quantias superiores às que declarou possuir e, pelo fato de não ter sido apresentado qualquer documento que comprovasse os ingressos de recursos para fazer frente às suas despesas, presumiu-se que houve omissão de saídas.

O livro Caixa é considerado um instrumento auxiliar da escrita fiscal, bem como os livros da contabilidade geral que se relacionem com a escrita fiscal ou comercial do contribuinte, elementos que são analisados para efetuar os levantamentos fiscais. Esta infração é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta “caixa” através da análise da documentação correspondente, podendo ser apurado suprimento de caixa de origem não comprovada ou saldo credor de caixa.

Vale salientar que, de acordo com o art. 9º da Resolução CGSN nº 30, de 07/02/2008, aplicam-se aos optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional.

Por outro lado, quando se apura suprimento de caixa de origem não comprovada, há presunção legal de que o sujeito passivo efetuou operações de saídas de mercadorias sem o pagamento do ICMS, conforme § 4º, II do art. 4º da Lei nº 7.014/96:

§ 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;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

Como a autuante mencionou que foi considerado o saldo inicial caixa/banco, observo que no caso de Auditoria das Disponibilidades, em relação aos recursos disponíveis, deve-se adicionar o saldo de caixa com o saldo da conta bancos, incluindo-se os débitos lançados na conta caixa e na conta bancos.

Os recursos aplicados se constituem de todos os pagamentos efetuados em dinheiro, cheque ou débito em conta corrente, a fornecedores, duplicatas, salários, contribuições, impostos, compra de material de uso ou consumo, despesas, adiantamentos a fornecedores, empréstimos concedidos, adiantamentos a empregados, pagamentos de dividendos, transferências de numerários, depósitos bancários etc. Ou seja, todos os desembolsos realizados no período abrangido pela auditoria.

Apura-se o montante dos recursos disponíveis no exercício adicionando-se o saldo da conta Caixa com o saldo da Conta Bancos. Todos os débitos na conta Caixa com todos os débitos da conta Bancos, por isso, devem ser consultados os extratos bancários, avisos de crédito e de débito, títulos em cobrança e descontos de duplicatas, conferindo as datas constantes na documentação correspondente.

No caso em exame, não consta que o defensor tenha sido intimado para apresentar tais elementos, indispensáveis à realização desse tipo de auditoria. Ou seja, comprovar todos os recebimentos não provenientes de vendas de mercadorias, como resgate de papéis, empréstimos e vendas de bens, ou quaisquer outras receitas e operações bancárias, se existentes.

Analizando o levantamento fiscal, constato que foram apurados saldos credores de caixa em diversos meses, mas a acusação fiscal mencionou que foi apurado suprimento de caixa de origem não comprovada. Neste caso, embora ambas as irregularidades impliquem presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não há como alterar o fulcro da autuação após ter sido lavrado o auto de infração.

No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, a infração, destinado à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não devem apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, tal não é admitido no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios

Considerando que, no processo administrativo fiscal, se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa, e a mudança do fulcro da autuação constitui cerceamento do direito de defesa, não há como se determinar, com segurança, a infração imputada, o que implica nulidade da autuação, conforme prevê o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA.

Entendo que não está caracterizada a irregularidade apontada, na forma indicada na acusação fiscal, e conlui pela nulidade das infrações 01 e 02, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo de falhas.

Infração 03: Falta de recolhimento de ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido antecipado, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2017.

A autuante esclareceu que as receitas declaradas pelo autuado no PGDAS-D, em relação aos produtos classificados na situação tributária de isenção (I), foram informadas juntamente com as receitas da substituição tributária, de forma que não foram oferecidas à tributação. As

informações das vendas apuradas nos documentos fiscais, constantes dos relatórios às fls.112,131, 153, 176 e 206, em confronto com as receitas declaradas nos extratos do Simples nacional, fls. 34 a 96, demonstram os fatos.

Disse que todas essas ocorrências foram consideradas para a aplicação da proporcionalidade com base nas compras, critério mais confiável para determinar a receita tributável na omissão apurada como também, para avaliar a receita tributada, informada no PGDAS-D.

Aplicou a proporcionalidade com base nas compras para determinar a receita que deveria ter sido oferecida à tributação. A metodologia de cálculo, foi definida a partir dos fatos apurados no levantamento fiscal e está embasada nas operações mercantis que o contribuinte realizou.

Quanto à proporcionalidade, observo que a empresa optante pelo Simples Nacional deverá considerar a receita destacadamente, por mês e por estabelecimento, para fins de pagamento, conforme o caso, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, ou com a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), ou seja, com relação ao ICMS relativo à antecipação tributária com encerramento de tributação. Por isso, o próprio PGDAS já contém um campo destinado à informação dos valores relativos à revenda de mercadoria, fazendo a distinção quanto às mercadorias da substituição tributária. Se o contribuinte incluiu outras mercadorias nesta informação, a metodologia correta é aplicar a proporcionalidade em relação às receitas de vendas de mercadorias.

Vale salientar, que, no mencionado roteiro de Auditoria AUDIG, consta um Anexo destinado à proporcionalidade das mercadorias da Substituição Tributária, nas mesmas situações previstas no PGDAS. No levantamento fiscal, a autuante indicou as receitas mensais de mercadorias, apurando o total da receita apurada, encontrando a proporção das mercadorias da substituição tributária, constituindo-se o referido cálculo uma operação aritmética sem maior dificuldade no seu entendimento.

Acrescenta-se que a sistemática de apuração dos valores mensais a recolher por empresas do Simples Nacional, exige que se considere, no cômputo da receita bruta, o total das vendas de bens, não incluindo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, conforme § 1º do art. 3º da Lei 123/2006, portanto, mercadoria da substituição tributária é objeto de segregação dessas receitas, inexistindo a irregularidade alegada pelo deficiente quanto à metodologia adotada no levantamento fiscal.

Entendo que está caracterizada a infração apontada no Auto de Infração, sendo devido o imposto apurado nos demonstrativos elaborado pela autuante, tendo sido calculado o débito, considerando a condição do autuado como optante pelo Simples Nacional. Mantida a exigência fiscal deste item do presente lançamento.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232331.0001/18-7, lavrado contra **JARDIM LIMOEIRO COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o

autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$89.583,74**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC 123/06; art. 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA