

PROCESSO	- A. I. Nº 232957.3010/16-0
RECORRENTE	- COMERCIAL DE COUROS CASTRO ALVES LTDA. - EPP
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0203-04/18
ORIGEM	- INFAS SERRINHA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 15/04/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0019-11/20

EMENTA: ICMS. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OCORRÊNCIA DE OPERAÇÕES ANTERIORES COM MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, PORÉM NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Não confirmado o argumento defensivo de que o lançamento ocorreu através de arbitramento da base de cálculo. Comprovado que o levantamento fiscal ocorreu com base na reconstituição da conta “Caixa”, considerando a inclusão de notas fiscais de aquisições de mercadorias com pagamento a vista, entretanto lançadas pelo autuado como se fossem aquisições a prazo. Presunção legal não elidida. Ausência de vícios no lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 4ª JJF em 12/12/2018 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$9.194.642,60, em decorrência do cometimento de uma infração.

Infração 01. – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. De acordo com os demonstrativos e documentos anexos ao PAF. (RV).

Data da Ocorrência: Entre 31/07/2015 e 30/06/2016. Valor: R\$ 9.194.642,60.

Após concluída a instrução, os autos foram remetidos para apreciação pela 4ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, nos seguintes termos:

“A acusação motivadora do presente lançamento, diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis no período de julho/2015 a junho/2016, no total de R\$52.521.928,00, apurada através de saldo credor na conta Caixa, conforme demonstrativos analíticos e sintéticos constantes às fls. 15 a 32 destes autos. Este fato, de acordo com a acusação se enquadra na norma disposta pelo Art. 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, resultando assim na exigência de imposto na ordem de R\$9.194.642,60, mais multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso III da mesma lei.

Em sua defesa o autuado sustentou que o ato administrativo realizado pelos autuantes se mostra manifestamente viciado em razão de haver descumprido a forma e parâmetros legais necessários para a realização de um lançamento por arbitramento, procedimento este, que não possui fundamento jurídico conforme determina o Art. 148 do CTN, bem como se encontra ausente o fundamento legal do ato administrativo à luz do Art. 142 do CTN. Em suma, toda a defesa centra- se no argumento de fundo de que o lançamento foi realizado mediante arbitramento da base de cálculo, despido de fundamentação legal que dê suporte ao mesmo.

Não é isto que vejo nos autos. Em primeiro lugar o lançamento não contém qualquer vício que o possa conduzir à nulidade, vez que atende plenamente ao previsto pelo Art.142 do CTN, bem como às regras dispostas no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, pois foi determinada e indicada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinada a matéria tributável, o cálculo do imposto está devidamente demonstrado, o sujeito passivo está identificado, a proposição da penalidade cabível,

enfim, foi atendido todo o regramento necessário ao lançamento, e consequentemente, possui respaldo legal. Desta maneira, por não vislumbrar qualquer vício no lançamento, afasto a nulidade suscitada de forma genérica pelo autuado.

O autuado requereu a improcedência do lançamento ao argumento de que o arbitramento utilizado não possui fundamento legal. Esta é uma tese que ao meu ver se situa à margem dos fatos aqui analisados e dos documentos presentes nos autos. O lançamento não foi realizado com utilização do meio extremo de arbitramento, e sim com base em presunção legal, Art. 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, que, salvo prova em contrário, presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de Caixa, o que foi o caso. Importante salientar que esta é uma presunção júris tantum, que admite prova em contrário, o que não ocorreu, vez que o autuado apesar de ter tido oportunidade de apresentá-la, assim não o fez.

Afastado o argumento relacionado a arbitramento e toda sua implicação jurídica, pois não é o caso destes autos, passo à análise do levantamento fiscal levado a efeito pelos autuantes, que a rigor, sob o ponto de vista da sua constituição (valores e conteúdo de notas fiscais), não foi em nenhum instante impugnado e nem apontado qualquer tipo de erro fático pelo autuado.

Pois bem. O levantamento fiscal tomou por base notas fiscais eletrônicas de fls. 33 a 278, onde, em todas elas, consta que o pagamento foi efetuado à vista, enquanto o autuado as considerou como sendo compras a prazo, apresentando como único meio de prova os extratos de pagamentos realizados via TED – Transferência Eletrônica Disponível, de fls. 617 a 623, que não contém qualquer relação com o período autuado que foi até o mês de junho/16, enquanto esses 07 (sete) documentos apresentados, de pouquíssima representatividade em relação ao autuado, referem-se a pagamentos ocorridos a partir de 21/07/2016, com valores que não constam da autuação. Portanto, nenhum documento foi apresentado pelo autuado que comprove seu argumento de que as compras ocorreram a prazo.

Note-se que levando em consideração o expressivo valor envolvido pela autuação, o processo foi convertido em diligência, onde se buscou alcançar alguma prova que confirmasse a alegação defensiva, porém, esse objetivo não foi alcançado, já que o autuado mais uma vez nada comprovou, ao contrário, ofereceu respostas que a meu ver reforçam a autuação. Considerando a importância na elucidação dos fatos, reproduzo mais uma vez neste voto, o conteúdo das respostas oferecidas pelo autuado através da sua sócia administradora, fls. 638 a 640, relacionadas à intimação que lhe foi entregue para efeito de realização da diligência fiscal deferida pela 4ª Junta de Julgamento:

01 – COMPROVAR ATRAVÉS DE DOCUMENTOS, COMO FORAM EFETUADOS OS PAGAMENTOS DAS AQUISIÇÕES CONSTANTES NOS DANFES ELENCADOS NAS FLS. 33 a 278 DO PAF E RELACIONADOS NOS DEMONSTRATIVOS ANEXOS À PRESENTE INTIMAÇÃO, REFERENTE AO PERÍODO 01/07/2015 a 30/06/2016:

Como resposta está dito que: “No que elucida o pedido, informamos que a empresa não adotava práticas de controles de pagamentos individualizados das aquisições, impossibilitando a identificação da relação dos Danfes dos demonstrativos solicitados com os pagamentos. A empresa vem adotando melhores práticas de controles a partir de 2017, conforme instrução da própria inspetoria, para que desta forma possibilite uma melhoria nos demonstrativos financeiros e econômicos ADM, permitindo consequentemente maior clareza das movimentações realizadas”.

02 – APRESENTAR TODOS OS EXTRATOS BANCÁRIOS RELACIONADOS AO PERÍODO de 01/07/2015

A 30/06/2016: “Segue anexo”.

03 – INDICAR A QUAIS NOTAS FISCAIS SE REFEREM OS PAGAMENTOS EFETUADOS A FORNECEDORES E REGISTRADOS NO LIVRO DIÁRIO DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO DE

01/08/2015 a 31/12/2015: A título de resposta consta: “Como dito em resposta anterior (1) não fora identificado ou elucidado vinculação de pagamento por nota, prática essa que vem sendo melhorada através da própria instrução passada presencialmente pela própria inspetoria junto ao contribuinte”.

04 – INFORMAR SE HOUVE DEVOLUÇÕES DE COMPRAS, A QUALQUER TÍTULO, POR INTERMÉDIO DE DOCUMENTOS FISCAIS REGULARES, NO PERÍODO DE 01/07/2015 A 30/06/2016.

A resposta do autuado foi nos seguintes termos: “Em controles regulares não foram identificados devoluções de mercadorias nos referidos períodos. A empresa encontra-se a disposição para apresentação documental ou esclarecimento a ser solicitado pelo referido”.

A primeira solicitação foi no sentido de que a empresa comprovasse documentalmente como foram efetuados os pagamentos relacionados aos documentos fiscais de fls. 33 a 278, em razão de, em todos eles constarem que o pagamento foi realizado à vista, enquanto que o autuado os considerou como sendo a prazo, tendo

este respondido que a empresa não adotava práticas de controles de pagamentos individualizados das aquisições, impossibilitando a identificação da relação dos Danfes dos demonstrativos solicitados com os pagamentos, e que vem adotando melhores práticas de controles a partir de 2017.

À luz da resposta acima e considerando o montante de pagamentos realizados (R\$52.521.928,00), foi concedida uma oportunidade ímpar ao autuado para comprovar seu argumento defensivo, já que tendo em vista valores de pagamentos tão significativos, não se pode admitir que uma empresa não possua controles e comprovantes que identifiquem tais pagamentos.

Um fato curioso e importante é que examinando os extratos bancários apresentados pelo autuado, verifiquei, por exemplo, no mês de março/16, fl. 697, uma série de débitos em conta relacionados à DOC/TED eletrônico e de transferências de recursos, sem que exista nesse mesmo extrato o débito do valor da operação (valor transferido), referente a essas tarifas de transferências, ocorrendo isto em todos os meses autuados. Assim, é pertinente se indagar: De onde surgiram os valores que foram transferidos já que houve a cobrança pelo banco decorrente dessa remessa? Isto leva a crer que tais transferências foram efetuadas em espécie.

Foi também solicitado ao autuado que indicasse QUAIS NOTAS FISCAIS SE REFEREM OS PAGAMENTOS EFETUADOS A FORNECEDORES E REGISTRADOS NO LIVRO DIÁRIO DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO DE 01/08/2015 a 31/12/2015 no total de R\$4.352.994,98, tendo este informado que da mesma forma que ficou sem resposta a pergunta nº 01, também pela falta de controles internos na empresa não identificou nenhuma vinculação entre as notas fiscais elencadas no período de agosto de 2015 a dezembro de 2015, e os pagamentos aos fornecedores a elas relacionadas. Ademais, vê-se por exemplo, que nesse mesmo mês de março/16, não constam recebimento a débito de caixa ou Bancos no Livro Diário, enquanto que no livro R.S estão consignadas vendas em valores relevantes, porém, não registrados na contabilidade.

Esta é uma questão importante inserida no rol da diligência, pois se buscava aferir se no cômputo dos pagamentos realizados aos fornecedores pelo autuado e integrantes do levantamento de Caixa estavam inseridas notas fiscais que foram consideradas como compras a vista. Infelizmente, mais uma vez o autuado não atendeu ao solicitado, o que a meu ver respalda e confirma o acerto do levantamento fiscal, já que o mesmo apesar da oportunidade concedida, não apresentou elementos que comprovasssem que as operações constantes da autuação ocorreram de fato mediante compras a prazo.

Aliás, o fato da nota fiscal indicar como sendo pagamento a vista e contabilmente ser registrada como compra a prazo, isto seria uma fato perfeitamente normal desde que houvesse a comprovação desse pagamento, tanto na ótica contábil, quanto sob o ponto de vista documental, até porque não existe lançamento contábil sem que tenha respaldo no documento legal que origine tal lançamento, situação esta ausente neste lançamento, ou seja, o autuado não comprovou que o pagamento foi a prazo, e o mais grave, a origem desses vultosos pagamentos, já que, os extratos bancários apresentados não vinculam ou indicam a ocorrência desses pagamentos.

Convém aqui frisar, que em se tratando de levantamento de Caixa, o normal é fazê-lo em conjunto com a conta Bancos C/Movimento, pois estaria englobando todas as disponibilidades da empresa, entretanto no caso presente e de acordo com os extratos bancários que foram apresentados em decorrência do pedido de diligência, considero desnecessário este tipo de levantamento neste caso, já que os extratos não englobam os documentos fiscais que foram objeto da autuação.

Convém também registrar que o levantamento fiscal considerou apenas as notas fiscais indicadas como sendo pagamentos a vista, enquanto que os lançamentos no livro Diário englobam todas as aquisições como sendo a prazo. A este respeito pode ser citado a título de exemplo o mês de julho/15, o primeiro autuado, onde as aquisições a vista referentes às notas fiscais nº 2033, 673, 2080, 2079, 677, 2081, fls. 33 a 38, lançadas no livro RE fl. 441, somam R\$1.044.843,50, enquanto que as notas fiscais nº 2115, 2135, 2139, 2145 e 2148, constantes no mesmo RE, somam R\$1.191.290,00, as quais se encontram lançadas no livro Diário de fls. 313 a 315 como sendo aquisições a prazo. Este fato, sem dúvida, reflete no acúmulo de saldo na conta Fornecedores, citado pelo autuado em sua defesa, o qual é irreal.

Outra questão importante que se buscou elucidar através da diligência, consistiu no pedido ao autuado para INFORMAR SE HOUVE DEVOLUÇÕES DE COMPRAS, A QUALQUER TÍTULO, POR INTERMÉDIO DE DOCUMENTOS FISCAIS REGULARES, NO PERÍODO DE 01/07/2015 A 30/06/2016. A resposta deste, mais uma vez, foi evasiva nos seguintes termos: “Em controles regulares não foram identificados devoluções de mercadorias nos referidos períodos”.

Esta resposta do autuado vai de encontro ao argumento defensivo de que não foram consideradas pelos autuantes as devoluções de compras, situação esta mais uma vez não comprovada, bem como a outra alegação da ocorrência de operações via consignação, onde também não apresentou qualquer documento que comprovasse a utilização dessa sistemática englobando as operações objeto da autuação.

Em conclusão, e considerando que o lançamento fiscal não ocorreu através de arbitramento da base de cálculo, e sim através da reconstituição da conta Caixa motivado por pagamentos comprovadamente à vista conforme declaração dos fornecedores no próprio documento fiscal, porém considerados como sendo a prazo pelo autuado, o autuante com base na presunção legal prevista pelo Art. 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, efetuou corretamente o lançamento para exigência do imposto no montante de R\$9.194.642,60, e considerando ainda que o autuado não trouxe aos autos provas capazes de elidir a presunção legal considerada pelos autuantes, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.”.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 809/829), com juntada de documentos em mídia digital, com base nas seguintes alegações:

- a) Afirma que o pronunciamento realizado pela Junta de Julgamento Fiscal está eivado de ilegalidade latente. Neste sentido, destacou a impossibilidade de presunção iuris tantum e a impossibilidade do lançamento do ICMS por arbitramento;
- b) Pontuou que no presente caso houve autuação fiscal por mera presunção, procedimento não reconhecido pela justiça e pelos julgadores administrativos, uma vez que o processo administrativo é conduzido pelo princípio da verdade material e nunca pelo princípio da verdade ficta ou presumida. Deste modo, foram desrespeitados tanto o art. 142, do CTN, quanto o art. 146, II, “b”, da Constituição Federal. Observou que como o art. 142, do CTN, possui eficácia complementar, por força de sua recepção pelo art. 146, III, “b”, da CF/88, a Lei nº 9.430/96, não pode criar essa presunção, tendo em vista que é lei ordinária em seus aspectos formal e material;
- c) Afirmou que o Autuante arbitrou a base de cálculo da Autuada, presumindo que as compras realizadas, teriam sido feitas mediante pagamento à vista, concluindo que isto só seria possível com a saída das mercadorias em o pagamento do tributo devido. Destacou que, no entanto, as mencionadas compras não foram feitas à vista, pelo fato do Autuado não dispor de recursos par tanto, tendo sido feitas a prazo;
- d) Observou que outra grande quantidade de couros foi comprada de forma consignada, cabendo ao Autuado o pagamento deste produto, caso este seja posteriormente vendido, o que não ocorreu em diversas situações, em razão da crise do couro;
- e) Afirmou que o Autuante ignorou a dívida contratual existente entre o Autuado e seus respectivos fornecedores, que ultrapassa o valor de R\$ 11.000.000,00 (onze milhões de reais);
- f) Destacou que a ofensa ao ordenamento jurídico também ocorre em relação às seguintes garantias constitucionais, qualificados como cláusulas pétreas pelo art. 60, § 4º, IV, da CF: direito de propriedade (art. 5º, XXII); vedação de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV); princípio da legalidade tributária (art. 150, I); princípio da isonomia tributária (art. 150, II) etc. Lembrou ainda do princípio que veda o enriquecimento sem causa ou ilícito, já que a presente exigência tributária indica que o contribuinte está sendo cobrado de imposto relativo à renda auferida por outras pessoas, e, se caso o imposto já foi pago, o fisco estará cobrando o tributo indevidamente, em duplicidade;
- g) Observou que não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, não havendo, por isso, justa causa, para o lançamento, uma vez que o Autuante não comprovou a ocorrência da infração alegada. O Autuante transferiu ao Autuado a responsabilidade de provar as alegações da fiscalização, sendo o contribuinte autorizado pelo ordenamento jurídico a não produzir prova contra si mesmo;
- h) Afirmou que a simples desconfiança, não é capaz de gerar a obrigação tributária. Pontuou que ordenamento jurídico prevê três modalidades de lançamento, quais sejam: de ofício, por declaração e por homologação, todas elas devem ser embasadas por informações verossímeis ou documentação idônea. Asseverou que o lançamento por arbitramento é procedimento especial, estabelecido no art. 148, do CTN, sendo um ato administrativo vinculado, onde para a sua ocorrência é necessário a existência dos requisitos legais, sob pena de responsabilidade funcional;

- i) As hipóteses que justificam o lançamento por arbitramento são taxativas, sendo as únicas hipóteses em que a autoridade poderá arbitrar a base de cálculo. Neste sentido mencionou entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema;
- j) Destacou a ocorrência de falta de fundamentação legal do ato administrativo no que concerne ao lançamento tributário. Pontuou que a atividade arrecadatória se perfaz através do lançamento tributário, este expressamente traduzido através do art. 142 do CTN, dispositivo que descreve os elementos que compõem o lançamento tala como: determinação de matéria tributável, análise da ocorrência do fato gerador, montante do crédito tributário, etc.;
- k) Afirmou que o mencionado ato administrativo possui caráter vinculado, mencionando entendimento do Superior Tribunal de Justiça a este respeito. Deste modo sendo ato administrativo vinculado, asseverou a exigência de que a autoridade administrativa fundamente seus atos, uma vez que lançamento tributário sem fundamentação não será amparado pelo ordenamento jurídico, conforme determina o princípio da motivação dos atos administrativos, sobre este tema, colacionou julgados oriundos dos tribunais superiores. Pelo exposto concluiu que o ato administrativo em análise não possui fundamentação, sendo eivado de vício insanável;
- l) Observou que a multa de 100% sobre o valor da autuação não respeita os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco, devendo ser reduzida. Sobre este tema mencionou o Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, no qual foi estabelecido a existência de três modalidades de multas: multas moratórias, multas punitivas isoladas e as multas punitivas seguidas de lançamento de ofício. Destacou que no presente caso trata-se de multa meramente “corretiva”, sendo totalmente desproporcional à natureza da infração;
- m) Mencionou o RE 81.550 in TRJ 74/319, no qual fora estabelecido que deve ser considerada confiscatória, desproporcional e desarrazoada, e assim ilegal, por entrar em conflito com os ditames constitucionais, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo. A este respeito mencionou ainda julgado oriundo do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e da 9º Vara da Fazenda Pública de São Paulo;
- n) Finalmente pugnou pelo provimento do Recurso Voluntário declarando, por consequência, a total improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

VOTO

Mediante o presente Auto de Infração imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de uma infração à legislação tributária, notadamente a constatação de omissão de saída de mercadorias tributáveis, apuradas mediante a existência de saldo credor de caixa.

Não tendo sido interposto Recurso de Ofício, passo à análise do Recurso Voluntário.

O Recorrente argui, em síntese: (i) que o lançamento foi realizado mediante arbitramento, que seria meio de lançamento excepcional, não aplicável ao caso, de modo que a cobrança contraria diversos princípios constitucionais; (ii) que seria infundada a premissa do Fisco de que as compras indicadas no presente Auto de Infração teriam sido realizadas à vista, tendo em vista que o Recorrente não dispõe de recursos para arcar com tais valores, bem como porque os pagamentos foram realizados à prazo ou as operações se tratam, em verdade, de compras em consignação; e, por fim (iii) que a multa exigida teria caráter confiscatório, e que, assim, deveria ser cancelada ou reduzida.

Inicialmente, observo que a presente Autuação decorre da presunção legal – relativa – veiculada pelo Art. 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, sendo que a base de cálculo foi obtida mediante as

informações da sua escrita contábil e fiscal, não sendo verificado, portanto, o arbitramento de que trata o art. 148 do CTN.

Em razão do disposto no art. 167 do RPAF/BA, deixo de apreciar os argumentos atinentes à validade Art. 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, assim como os argumentos referentes à confiscatoriedade da multa aplicada, tendo em vista a ausência de competência deste CONSEF para tanto.

Com relação ao mérito, verifico que o cerne da autuação está relacionado às diversas notas fiscais de compra, com pagamento realizado à vista e que foram escriturados pelo Recorrente como se fossem compras à prazo. Nesse sentido, caberia ao Recorrente comprovar documentalmente que o pagamento das compras listadas pela Fiscalização teria ocorrido à prazo, e não à vista como consta nos DANFES acostados aos autos.

Em razão da alta monta em discussão, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu por converter o feito em diligência, de modo a oportunizar ao Recorrente que demonstrasse o quanto alegado. Entretanto, o Recorrente se absteve da juntada da documentação solicitada, argumentando que não possuía qualquer controle com relação aos pagamentos efetuados. Apenas juntou os extratos bancários do período solicitado, em que não é possível realizar qualquer vinculação entre os pagamentos ali indicados e as operações objeto da autuação.

Assim, considerando a falta de elementos probatórios aptos a desconstituir a autuação e que, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal – art. 143 do RPAF – voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, consequentemente, pela manutenção do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232957.3010/16-0, lavrado contra **COMERCIAL DE COUROS CASTRO ALVES LTDA. – EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$9.194.642,60, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS