

PROCESSO - A. I. Nº 210541.0022/18-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - LUMITEX COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. - EPP
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0217-05/18
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/06/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0063-11/20

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. AUDITORIAS DE ESTOQUE E CAIXA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não comprovadas com segurança as acusações fiscais, seja por ausência ou precariedade dos demonstrativos, seja pela apuração do ICMS sobre receitas omissas fora do regime do Simples Nacional, conforme determinava, à época, a Resolução CGSN 94/2011. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0217-05/18, ter desonerado o sujeito passivo do débito originalmente exigido, consoante art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O Auto de Infração foi lavrado em 30/06/18, para exigir do sujeito passivo, inscrito na condição de empresa optante pelo Regime Simples Nacional, o débito de R\$645.411,18, acrescido da multa de 100%, inerente aos exercícios de 2013 a 2015, em razão das seguintes infrações:

Infração 01- Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$2.548,00, 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.

Infração 02 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, conforme demonstrativo “Auditoria Fiscal – Movimento de Caixa Apurado”, às fls. 7 a 107 dos autos, exigindo-se ICMS no valor de R\$642.863,18.

A Decisão recorrida julgou Nulo o Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

VOTO

[...]

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 I, 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 impositivo da infração I, 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”.

[...]

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 desacompanhadas 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.

Diante de tais conclusões, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

Da análise do Recurso de Ofício, observa-se que a desoneração integral do sujeito passivo decorreu do dever de ofício do julgador, de analisar o devido processo legal e de verificar a ocorrência de atos praticados pelo Fisco, com preterição do direito de defesa do contribuinte, assim como, se os elementos constitutivos são suficientes para se determinar, com segurança, as infrações imputadas.

No caso concreto, em relação à infração 1, inerente à auditoria de estoque, a Decisão recorrida pela nulidade da exação, decorreu do fato de inexistir demonstrativos que a fundamentasse, eis que não há nos autos quaisquer levantamentos analítico ou sintético relativos ao levantamento quantitativo de estoque, de modo a possibilitar a análise devida da acusação fiscal e o direito de defesa.

Tal constatação, por si só, já seria o suficiente para a nulidade da infração, como entendeu a JJF, conforme previsto no art. 18, inciso II do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, haja vista a inexistência de demonstrativo dos cálculos, e, por conseguinte, a inexistência da base de cálculo, salvo se retrocedesse os autos à fase de intimação do sujeito passivo, para reabertura de novo prazo de defesa, após a anexação dos referidos demonstrativos e fornecimento ao autuado.

Contudo, para sacramentar a nulidade determinada de ofício pela JJF, no caso de auditoria de estoque de contribuinte optante pelo Regime Simples Nacional, em que pese não aduzido na Decisão recorrida, também não se aplica ao caso concreto a alíquota de 17% para apuração do imposto, como foi lançado no Auto de Infração, pois, por se tratar de levantamento fiscal de **operações de comércio** não oferecidas à tributação, a alíquota a ser aplicada é a efetivamente

devida pelo sujeito passivo, na forma **estabelecida pelo Simples Nacional**, de que trata o art. 18, §§ 1º e 3º da LC nº 123/06, regime tributário que se encontrava enquadrado à época da ocorrência dos fatos geradores, a seguir:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

Por sua vez, a Resolução CGSN 94/2011 (revogada pela Resolução CGSN nº 140/2018), vigente à época dos fatos geradores de 2013/2015, ora em análise, com base nos dispositivos acima transcritos, em sua Seção IV, que trata do cálculo dos tributos devidos pelas ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional, na subseção referente à base de cálculo do imposto, prevê em seu art. 16:

Art. 16. A base de cálculo para determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa) conforme opção feita pelo contribuinte (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º).

Contudo, no capítulo relacionado à “Omissão de Receitas”, a dita Resolução estabelecia, à época:

Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).

(...)

§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas “e” e “f” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas “e” e “f”; art. 33, § 4º)

Por fim, em resposta à diligência procedida pela 4ª JJF no PAF de nº 097689.0008/15-6, ínsita no Acórdão JJF nº 0033-04/17, a SAT/DPF/COORDENAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL, esclareceu que apesar da Lei Complementar nº 123/2006 estabelecer em seu art. 13, § 1º, XIII, que o ICMS referente às alíneas “e” e “f” deva ser cobrado observada a legislação aplicada às demais pessoas jurídicas (alíneas “e” e “f”), a Resolução CGSN 94/2011, que regulamentou a referida Lei Complementar, em seu art. 82 restringiu o lançamento de ofício com base no referido artigo, para as operações **relativas ao trânsito de mercadorias**, conforme já acima transcrito.

Assim, também diante de tais considerações relativas ao cálculo do ICMS exigido na infração 1, cuja metodologia de apuração do ICMS devido na constatação de omissão de saídas apurada através de auditoria de estoque, deveria ser pelo regime do Simples Nacional e não à alíquota de 17%, como se procedeu no lançamento de ofício, acrescido pela inexistência de demonstrativo dos cálculos nos autos, conforme anteriormente visto, corroboro com a Decisão recorrida de ser NULA a Infração 1.

Quanto à infração 2, inerente à auditoria de Caixa (saldo credor de caixa), a Decisão recorrida pela nulidade da exação, decorreu também pela **não** aferição do ICMS devido pelo Simples Nacional, tendo em vista a aplicação do regime normal de apuração do ICMS com a alíquota de 17% sobre a suposta omissão de receitas, conforme anteriormente já exposto, como também por ser inseguro o levantamento fiscal (AUDITORIA FISCAL – MOVIMENTO DE CAIXA APURADO), por considerar

débitos e créditos de Caixa, apenas as datas das notas fiscais de saídas e entradas de mercadorias para apurar saldo credor de Caixa, sem relevar os pagamentos e recebimentos financeiros nas efetivas datas ocorridas, o que não reflete um procedimento integral de “auditoria da conta Caixa”, a exemplo de saldos preexistentes ao levantamento fiscal, assim como suporte em instituições financeiras, razão para me alinhar à Decisão recorrida de ser NULA a infração 2.

Diante de tais considerações, entendo correta a Decisão recorrida e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração, representando à autoridade competente, para observar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, se for o caso, a salvo de falhas, observando os prazos decadenciais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração nº 210541.0022/18-5, lavrado contra **LUMITEX COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. - EPP**. Representa-se à autoridade competente, para observar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, se for o caso, a salvo de falhas, observando os prazos decadenciais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS