

PROCESSO - A. I. Nº 269198.0005/19-4
RECORRENTE - ANTONIO CARLOS PEREIRA DE SOUZA DE IRECÊ
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0119-05/19
ORIGEM - INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12.10.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0181-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que a metodologia aplicada na apuração do saldo credor do caixa está correta. Não admissível compensação de créditos fiscais na exigência do imposto por presunção legal. Aplicada a proporcionalidade pertinentes as saídas tributadas e isentas e com tributação encerrada. Decisão colacionada ao processo não guardam coerência com os fatos que motivaram este lançamento. Afastado pedido de redução da penalidade por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 20/03/2019, exigindo ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa - R\$528.007,53, acrescido da multa de 100%

Consta na descrição dos fatos que *a Empresa apresentou livro Caixa sem todos os pagamentos efetuados por ela. Foi feita então a recomposição do livro Caixa e considerado o saldo inicial constante na sua escrita contábil, conforme comprovantes e demonstrativos anexos.*

Na decisão proferida (fls. 755 a 757) a 5ª JJF inicialmente apreciou que as questões formais, ressaltando que a defesa foi tempestiva, inexistem defeitos de representação, foi exercido o contraditório e ampla defesa, sem violação aos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, passando em seguida a apreciação das questões de mérito.

Após a auditoria ter identificado não terem sido lançados no Caixa alguns pagamentos e, em função disto, ter procedido à recomposição dos lançamentos no referido Livro, detectando-se saldos credores, formalizou-se a presente atuação, partindo-se da presunção de que, haja vista a constatação de desembolsos e pagamentos a descoberto, receitas decorrentes de vendas de mercadorias foram omitidas e não registradas na contabilidade, inclusive sem emissão de documentos fiscais.

Esta é a presunção contida no art. 4º, §4º, I da Lei 7.014/96, de reprodução obrigatória:

“§ 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” (negritos da transcrição).

Indiscutivelmente, esta é uma presunção juris tantum, que admite prova em contrário, mediante produção de elementos contestatórios por parte do contribuinte.

O trabalho fiscal foi desenvolvido a contento, visto que o autuante elaborou dentro das técnicas de auditoria os papéis de trabalho relacionados com a recomposição do Livro Caixa, à vista dos dados contidos na escrita fiscal-contábil do sujeito passivo e demais informações necessárias a remontar o fluxo de caixa.

Em princípio, com base nas informações extraídas de diversas fontes – EFD, DMAs, Livros Razão – todas as

receitas e despesas foram consideradas, de modo a estar em princípio coerente a recomposição feita pela fiscalização e a quantificação de saldos credores anômalos, nos meses de julho de 2016 a dezembro de 2017.

Com efeito, começou a auditoria por levantar os pagamentos feitos a título de ICMS, retirados dos sistemas fazendários. Em seguida, identificou, dia a dia, os pagamentos feitos aos fornecedores, com base nas notas fiscais eletrônicas e respectivas faturas.

Do lado das receitas, levantou-se por CFOP as vendas realizadas, para sucessivamente, dentro da auditoria das disponibilidades, colher todos os pagamentos e recebimentos, inclusive, quanto a estes últimos, os empréstimos contratados. Depois, fez-se a proporcionalidade das mercadorias tributadas em face das não tributadas, encontrando-se, por exemplo, em 2016, o índice de 69,18%, a ser aplicado sobre os saldos credores apurados mensalmente.

O Razão Analítico de todo o período autuado também serviu de subsídio contábil para apuração dos recebimentos e dos pagamentos.

Apesar de toda esta metodologia utilizada, tais levantamentos, pela dicção legal, comportavam contraprovas por parte do autuado, no sentido de serem apresentados elementos de receita e desconfigurados elementos de despesa para que os saldos credores desaparecessem ou, pelo menos reduzissem de montante.

Todavia, a contestação limitou-se a combater apenas a norma, tachando-a de inconstitucional, porquanto o fato gerador do ICMS, dentre outros, é a operação de circulação de mercadorias, e não saldos credores de caixa.

Ao sustentar que saldos credores de caixa não configuram fato imponible de imposto, o contribuinte, de certa forma, acaba admitindo a sua existência.

Situação reforçada com o fato de nenhum elemento comprobatório ter sido exibido com a defesa, sequer um argumento que abalasse a auditoria efetivada pelo Estado.

Evidentemente, o saldo credor da conta caixa não traduz fato gerador de ICMS. Mas a sua constatação faz presumir que pagamentos e desembolsos a descoberto foram quitados através de recursos originados de vendas de mercadorias omitidas, sem emissão de notas fiscais e, portanto, sem o pagamento do imposto.

Portanto, as vendas de mercadorias, estas sim, é que configuram fato gerador do ICMS

Neste sentir, como a presunção não conseguiu ser elidida, quer materialmente, quer quantitativamente, a cobrança do imposto há de ser considerada procedente.

Por outro lado, resta ainda enfrentar a alegação de ser a multa confiscatória de 100%, em percentual superior aos limites já estabelecidos pelos Tribunais Superiores.

Pede a impugnante a redução deste valor para 2%.

É de se registrar que o percentual da sanção aplicada guarda previsão legal, designadamente no art. 42, III da Lei 7014/96 e parece ter repulsividade proporcional à presunção de omissão de receitas.

Por outro lado, não compete a este Colegiado apreciar arguições de inconstitucionalidades, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA, abaixo transcrito:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade” (negritos da transcrição).

Assim, deve também ser mantida a imposição da penalidade pecuniária.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 772 a 776) o recorrente reapresentou o mesmo conteúdo da impugnação inicial de fls. 733/737, sintetizando o início da fiscalização, entrega da documentação fiscal que culminou na exigência do imposto e imposição da multa.

Argumenta que o percentual de 100% da multa aplicado é ilegal, possui caráter confiscatório e contraria as disposições da Lei nº 9.298/96 que fixa limite para aplicação de multas com percentual superior a 2% no comércio.

Ressalta que é uma pequena empresa localizada na cidade de Irecê/BA, e uma multa com percentual de 100% compromete a continuidade, integridade financeira e patrimônio da empresa, que cumpre suas obrigações tributárias.

Pondera que decisões do STF manifestam ser confiscatória multas excessivas e desproporcionais, a exemplo da ADI 1.075-MC; Ap Cível nº 97.02.36298-9; RE 582461/2011 e RE 523.471-Agr.

Neste contexto, requer que a multa aplicada de 100% seja reduzida para o percentual de 2%.

No mérito, argumenta que a lavratura do Auto de Infração afronta o art. 5º, LV e 155, II da Constituição Federal, art. 1º do Decreto nº 406/68 e LC 87/96 alegando que tais diplomas legais não contemplam a figura do saldo credor de caixa como fato gerador de ICMS.

Transcreve o art. 2º da LC 87/96 que elenca as hipóteses de incidência do ICMS e alega que não há qualquer previsão por parte da CF e LC 87/96 sobre saldo credor de caixa, contrariando a hierarquia das normas que não autoriza a lei estadual instituir fato gerador, que dispõe o art. 4, §4º da Lei nº 7.014/96, sem amparo na legislação superior, que caracterize circulação econômica ou jurídica da mercadoria e não compatibilidade com a legislação do ICMS.

Com relação ao princípio da não cumulatividade, destaca que foram fiscalizados os exercícios de 2016 e 2017, quando estava migrando do Simples Nacional para o Lucro Real, adequando a contabilidade e tem mais de um milhão de Reais de créditos relativo à entrada de mercadorias que não foi considerado na apuração do imposto exigido, além de não ter considerado as saídas de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, com aplicação da alíquota de 18%.

Cita decisão proferida pelo TJSP que aprecia questão relativa a desenquadramento do Simples Nacional, sem considerar créditos fiscais apurado em laudo pericial (fls. 775/776).

Requer que seja considerado os créditos de ICMS em obediência ao princípio da não cumulatividade.

Esclarece que as divergências contábeis do presente lançamento *“é de fácil explicação, pois o autuado investiu do seu próprio patrimônio”*, conforme expôs na defesa, exercendo o livre direito de investir na empresa, para incrementar seu negócio com valores inerentes ao seu patrimônio.

Por fim, requer redução da multa para o percentual de 2%, ser considerado os créditos fiscais, consideração das saídas de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária e anulação do lançamento por falta de previsão legal da exigência do ICMS (saldo credor de caixa).

VOTO

O lançamento acusa omissão de saída de mercadorias apurado através de saldo credor de caixa.

Inicialmente, quanto o argumento de que o lançamento deve ser anulado por falta de previsão legal da exigência do ICMS (saldo credor de caixa), observo que o lançamento descreve a infração com clareza, indica os dispositivos da legislação do imposto infringidos, faz se acompanhar de demonstrativos, tudo em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/BA, motivo pelo qual fica afastada a nulidade pretendida.

No mérito, em síntese, o recorrente reapresentou na quase totalidade os argumentos defensivos:

- a) A exigência de ICMS decorrente de saldo credor de caixa não tem amparo na Constituição Federal, CTN e LC 87/96, por não constituir fato gerador do de ICMS;
- b) A previsão contida no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, não tem amparo na legislação superior;
- c) Não foi considerado os créditos fiscais e operações com fase de tributação encerrada (regime de ST) na apuração do imposto exigido;
- d) O percentual de 100% da multa aplicado é ilegal e confiscatório, requer redução para 2%;

Observo que o ICMS foi exigido por presunção legal prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 que estabelece:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

§ 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;

Na situação presente, foi aplicado o roteiro de auditoria de caixa que tem natureza de conta devedora, logo afere as disponibilidades financeiras da empresa, tomando como base o saldo inicial, adicionando as entradas de recursos financeiros que deram ingresso no estabelecimento e deduzindo os valores financeiros que deram saída do estabelecimento. Apurado saldo credor do caixa, é exigido o ICMS correspondente por presunção legal (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96) de que os valores do saldo credor apurado representam receitas não contabilizadas, sendo facultado ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

No caso concreto, a fiscalização elaborou os demonstrativos com base na documentação fiscal apresentada pelo contribuinte, o que possibilitou fazer comprovações o que não ocorreu.

Com relação ao argumento de que a Lei nº 7.014/96 não tem amparo na Constituição Federal, CTN e LC 87/96, observo que o ICMS exigido por presunção é legal e conforme fundamentado na Decisão recorrida, o art. 167 do RPAF/BA estabelece que não se inclui na competência dos órgãos julgadores declararem a inconstitucionalidade da legislação tributária.

Com relação ao argumento de que não foi considerado os créditos fiscais, observo que em se tratando de exigência do ICMS por presunção legal (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96) a exigência recai sobre os saldos credores apurados, presumido de ingressos de recursos anteriores não contabilizados e não há previsão de compensação de crédito fiscal. Por isso, não pode ser acolhido.

Ressalto, entretanto, que no caso de mudança de regime do Simples Nacional para o Regime Normal de Apuração do ICMS, é assegurado o direito de apropriação dos créditos fiscais relativo aos estoques inventariados, obedecendo ao disposto do art. 226, III do RICMS/BA, porém não pode ser feito nesta fase processual.

Com relação a decisão colacionada à fl. 775, proferida pelo TJSP (inominada), pela ementa apresentada constato que trata-se de situação de desenquadramento do contribuinte do Simples Nacional, cujos créditos fiscais foram admitidos e não guarda relação com o caso em questão.

No que se refere a operações com fase de tributação encerrada (regime de ST), observo que nos demonstrativos de fls. 78 (2016) e 82 (2017) foi aplicado a proporcionalidade das saídas tributadas, prevista na Instrução Normativa 56/2007, com relação aos valores mensais exigidos, portanto, no ICMS exigido por presunção considerou as saídas isentas e com tributação encerrada.

Com relação ao argumento de que as divergências contábeis apuradas decorrem de investimento pessoal na empresa, tendo juntado dois recibos de vendas de terrenos às fls. 783 e 784, observo que não se pode confundir o patrimônio da pessoa física (Antônio Carlos Pereira de Souza) com a pessoa jurídica (CNPJ 001.030.008/0001-63). Dessa forma, caso a pessoa física venha fazer investimento na pessoa jurídica (empresa) deve providenciar a transferência dos recursos com o aumento do capital, ou empréstimo da pessoa física para a pessoa jurídica, mas tudo isso registrado na contabilidade e provido de documentos comprobatórios. Por isso, não pode ser acolhido o argumento de que incrementou os negócios com valores inerentes ao seu patrimônio.

Por tudo que foi exposto, tendo sido exigido o ICMS por presunção legal (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96) é facultado ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção e não foi trazido ao processo qualquer elemento de prova capaz de desconstituir a infração que fica mantida.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 100% é prevista no art. 42, III, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

O art. 159 do RPAF/BA, que previa a redução ou cancelamento de multas decorrentes de descumprimento de obrigação principal, pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF foi revogado pelo Decreto nº 16.032/15, com efeitos a partir de 11/04/15, motivo pelo qual não pode ser acolhido o pedido de redução da multa.

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 3) e descritivo de redução da multa à fl. 2, se atendido as condições estabelecidas no art. 45 do mencionado diploma

legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 70%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, o ônus efetivo da multa é menor do que o percentual de 100% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 125, inciso I, da Lei nº 9.837/05 (COTEB), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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 julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269198.0005/19-4**, lavrado contra **ANTONIO CARLOS PEREIRA DE SOUZA DE IRECÊ**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$528.007,53**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS