

A. I. Nº - 206887.0007/19-0
AUTUADO - K B DO NASCIMENTO.
AUTUANTE - JOELSON ROCHA SANTANA
ORIGEM - INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/04/2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0021-05/20

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Reconstituição do caixa efetuada pela fiscalização. Sucessão de presunções sem amparo em norma legal e em desconformidade com a realidade contábil da empresa. Ao invés de fazer uma verdadeira reconstituição da conta caixa optou, a autoridade fiscal, sem lastro em norma de lei e sem observância dos mais elementares princípios contábeis, por adotar critérios de quantificação que podem ser enquadrados como uma espécie de “arbitramento de base de cálculo”. Ato administrativo sem base legal e apartado da realidade fática é ato que deve ser expurgado do mundo jurídico. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime com voto de qualidade.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, foi lavrado em 22/08/19, e exige ICMS no valor de R\$871.838,24, acrescido da multa de 100%, em decorrência da omissão de saída de mercadorias tributáveis, apuradas através de saldo credor de caixa (2016 e 2017).

O autuado, na defesa apresentada (fls. 13/25), inicialmente discorre sobre a infração, demonstra surpresa com a autuação, visto que apresentou livros e documentos fiscais e foi lavrado auto de infração a partir de ilações em desrespeito a verdade material.

Cita doutrinadores, discorre sobre a atividade administrativa, o processo tributário, o princípio do ônus da prova e que não basta alegações ou supostos erros isolados.

Afirma que na situação presente, *“ao se analisar os documentos de apuração de todos os impostos cobrados na autuação não se é possível se checar a base de cálculo utilizada, de onde aqueles números estratosféricos saíram e como foram apurados”*.

Alega que foi violado o princípio da tipicidade cerrada, com a subsunção do fato às normas, não podendo a fiscalização utilizar a “sua própria legislação”, criando insegurança jurídica, ferindo o devido processo legal, da ampla defesa, evitando exceção, em desconformidade com a lei.

Argumenta que em nenhum momento se negou a prestar informações a fiscalização e quando não o fez foi por motivo de força maior ou que não estava obrigada.

Aduz que *“o tratamento de arbitramento”* é prematuro e desigual as partes no processo, ficando sem saber como a fiscalização apurou débito de R\$1.908.185,05 *“pura e simplesmente pelas vendas, compras e pagamento de ICMS (livros fiscais)”* o que constitui uma violação a saúde financeira da empresa, por entender que não se tira base de cálculo pelas vendas e compras.

Pondera que o lançamento não reflete a realidade dos fatos, pois foi feito com base em documentação não referenciada, que não se presta para fundamentar a exigência fiscal.

Ressalta que o a Lei nº 10.406/2002 instituiu a Escrituração Contábil Digital (ECD) que consiste na substituição da escrituração contábil pela versão digital dos livros, balancetes e balanços contábeis como prova dos assentamentos no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Afirma que a ECD contempla os livros contábeis (Diário e Razão) que registra todas as movimentações de ingressos de recursos da matriz e filiais e não existe a possibilidade isolada da conta caixa como quer o autuante.

Argumenta que para demonstrar a fragilidade e fulminar a nulidade do lançamento “os valores descritos não correspondem aos valores contábeis, descritos no lançamento e que serviram de base para o cálculo do ICMS”, contendo declarações inexatas e que não reflete a real situação da empresa e do efetivo ingresso de recursos, o que prejudica seu direito de defesa.

Alega que a projeção dos valores conduz a exigência por presunção, sem ter precedido de entrega de um relatório com todas as operações da empresa, criando números a partir dos livros fiscais.

Cita texto de doutrinadores acerca das formalidades e que se não cumpridas conduzem a nulidade do lançamento e afirma que a constituição do crédito tributário não obedeceu ao devido processo legal e por isso deve ser declarado nulo.

Destaca outro aspecto, que é a aplicação de multas com efeito de confisco prevista no art. 150 da Constituição Federal. Cita texto de doutrinadores e decisões proferidas por Tribunais Superiores que manifestaram entendimentos de que são inconstitucionais multas com percentuais de 100% e ainda que o art. 40 do Dec. nº 70.235/72 prevê dispensa total ou parcial de penalidade pecuniária nos casos que não houver reincidência, nem sonegação, fraude ou conluio.

Requer que o auto de infração seja julgado improcedente, com afastamentos das multas por descumprimento de “*obrigação principal e acessória*”.

O autuante, na informação fiscal prestada (fls. 29/30), inicialmente discorre sobre as alegações em busca da nulidade do lançamento, que passou a contestar.

Preliminarmente esclarece que em atendimento a intimação o contador encaminhou os livros fiscais, mas não entregou o livro Caixa, que por telefone informou não ter escriturado.

Afirma que diante da não escrituração do livro Caixa, considerou o Capital Social como o saldo inicial da conta caixa e procedeu a movimentação financeira, sem computar despesas de pessoal e outras despesas, o que favoreceu o contribuinte.

Com relação aos argumentos da defesa, esclarece que na infração apontada utilizou demonstrativos para evidenciar os saldos credores da conta caixa em razão da não escrituração do livro contábil próprio.

Diz que considerando que não foi apresentado qualquer prova na defesa para demonstrar que os saldos credores apurados estão errados, não há fundamento a contraditar e requer o julgamento pela procedência do auto de infração.

VOTO VENCIDO (PROCEDÊNCIA)

Na defesa apresentada, o autuado suscitou a nulidade do lançamento sob diversas alegações: ausência de provas; incerteza da base de cálculo; aplicação de arbitramento; presunção; falta de legitimidade ... entre outras, o que no seu entendimento culminou em cerceamento do direito de defesa.

Verifico que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, contendo os elementos essenciais (identificação do autuado, local, descrição dos fatos, demonstrativos, data da ocorrência, base de cálculo, alíquotas, multas cabíveis, dispositivos da legislação tributária, além de outros), em conformidade com o disposto nos artigos 39 a 41 do RAPF/BA. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado, e não vislumbro inobservâncias formais que conduza à sua nulidade, nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, os dispositivos indicados como infringidos são coerentes com a acusação, bem como os demonstrativos juntados aos autos, evidenciam como foi apurada a base de cálculo, o que possibilitou ao impugnante exercer o seu direito de defesa, motivo pelo qual, não acolho a nulidade suscitada.

Passo à análise dos elementos constitutivos do lançamento, que dão suporte material à exigência

do ICMS, em decorrência da omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa. O demonstrativo de suporte (fls. 4 a 6), indica o saldo inicial da conta caixa, o ingresso de recursos mensais a título de “*venda de mercadorias*” e saídas a título de “*pagamento na aquisição de mercadorias, bens e serviços*”.

Conforme documento de fl. 7, a fiscalização não tendo recebido o livro Caixa, em 23/07/19 indicou que apurou saldos credores no período fiscalizado (2016/2017), e requisitou o encaminhamento do citado livro, no que não foi atendido. Diante dessa situação, comunicou em 23/08/19, que iria considerar como saldo inicial do caixa o *capital social* da empresa.

A fl. 4 do demonstrativo do movimento mensal da conta caixa indica saldo inicial de R\$50.000,00, tendo a fiscalização a partir daí adicionado os ingressos de recursos de “*venda de mercadorias*” e saídas de “*pagamento na aquisição de mercadorias, bens e serviços*”, o que resultou em sucessivos saldos credores nos meses subsequentes do período fiscalizado.

DIA	RECEBIMENTOS	PAGAMENTOS	SALDO	D/C	OCORRÊNCIA
SALDO INICIAL =====>			R\$ 50.000,00	D	
01/2016	R\$ 6.615,00	R\$ 27.719,28	R\$ 28.895,82	D	SALDO DEVEDOR
02/2016	R\$ 9.917,55	R\$ 43.031,43	(6.218,06)	C	SALDO CREDOR

Observe 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, adicionado às entradas de recursos financeiros que deram ingresso no estabelecimento, e deduzido os valores financeiros que deram saída no 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 o valor do saldo credor apurado representa receitas não contabilizadas, sendo facultado ao contribuinte, comprovar a improcedência da presunção.

No caso concreto, não tendo o contribuinte escriturado o livro Caixa instituído pela Escrituração Contábil Digital (ECD), previsto na Lei nº 10.406/2002, para comprovar sua movimentação financeira, a fiscalização elaborou os demonstrativos tomando como base os dados contidos na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Ressalto que a apuração da base de cálculo dos saldos credores apurados mensalmente pela fiscalização, a exemplo de parte do demonstrativo acima reproduzido, foi feito tomando como valor dos ingressos de recursos na conta caixa, pelas vendas efetuadas com emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) efetivadas pelo estabelecimento autuado, que constam no Portal Nacional das notas fiscais eletrônicas, devidamente lançadas no livro de Registro de Saída de Mercadorias pelo próprio estabelecimento autuado, na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Da mesma forma, a apuração das saídas de recursos da conta caixa, foi efetivado com base no valor das aquisições de mercadorias consignadas em Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pelos fornecedores, que constam no Portal Nacional das notas fiscais eletrônicas, devidamente lançadas no livro de Registro de Entrada de Mercadorias, lançadas pelo próprio estabelecimento autuado, na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Como os dados contidos nos demonstrativos elaborados com base na EFD, tem como suporte os documentos fiscais que são de posse do estabelecimento autuado, e o ICMS exigido por meio de presunção legal, admite provas em contrário, caberia ao sujeito passivo apresentar as provas necessárias para demonstrar possíveis inconsistências no levantamento fiscal ou mesmo os livros contábeis (Caixa/Diário/Razão), que não foram apresentados durante a fiscalização.

Da mesma forma, poderia comprovar por meio de documentos fiscais e contábeis, as datas efetivas de desembolso pelos pagamentos das compras registradas nos livros fiscais que foram considerados pela fiscalização e das receitas de vendas, tudo isso como facultado na Lei (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96). Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que em conformidade com o disposto no art. 143 do RPAF/99, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Ressalto ainda, que no demonstrativo de fl. 03, foi apurado a proporcionalidade das saídas tributadas, prevista na Instrução Normativa 56/2007, com relação aos valores mensais exigidos.

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.

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (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 167, inciso I do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (NULIDADE)

Sem embargo do brilhantismo dos seus pronunciamentos, permitam-me discrepar respeitosamente dos votos da relatoria e do i. Presidente da 5ª JJF do CONSEF/ e adotar as seguintes razões de decidir:

Calca-se a infração na cobrança de ICMS em virtude de ser identificada omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas a partir da reconstituição da conta CAIXA, ao cabo do que se encontrou saldo credor.

À vista dos elementos instrutórios presentes no processo, algumas inconsistências acabaram sendo identificadas, a saber:

Não consta nos autos – nem em mídia física, nem em mídia digital – demonstração cabal de que o contribuinte foi intimado para apresentar o livro caixa, muito menos à declaração expressa deste último de que não escriturou o referido livro. A transcrição das mensagens apostas à fl. 07, com a referência da inexistência da escrituração prestada via telefone, não autoriza, por si só, a reconstituição do fluxo das disponibilidades. Ademais, na “intimação fiscal” de fl. 32, não há referência ao livro caixa.

Compulsando-se o levantamento de fls. 04 a 06 (frente e verso), identifica-se que a fiscalização reconstituiu o caixa da empresa, levando em consideração registros contábeis que não asseguram refletir a realidade.

Primeiro porque, a adoção do capital social como saldo inicial do caixa, não figura como procedimento usual para dar partida à conferência dos fluxos financeiros, principalmente se o exercício da reconstituição não coincide com o mês de integralização do capital, de sorte que, sendo datas diferentes, muitos fatos contábeis poderiam ter ocorrido. Aliás, o primeiro lançamento reconstituído data de 01.01.2016, com a observação “saldo inicial de caixa – conforme consta no livro caixa”

Segundo porque, para efeito de conferência de valores, não se apresentou o rol das notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias que traduzissem os desembolsos e recebimentos.

Terceiro porque, muitos pagamentos deixaram de ser considerados, a exemplo dos dispêndios com despesas fixas e com pessoal. Ao revés, considerou-se que tais desembolsos inexistiram, com registro “zero” na reconstituição.

Quarto porque, partiu-se do pressuposto de que as compras e vendas de mercadorias – todas elas – foram efetivadas à vista, com ingresso e desembolso imediatos, quando, pela praxe comercial, é comum adquirir e alienar produtos a prazo, fazendo-se a contabilização à medida em que se faz o pagamento ou se dá o recebimento.

Todas estas situações revelam que, em vez de se fazer uma verdadeira reconstituição da conta caixa, optou-se por adotar critérios que traduzem arbitramento de base de cálculo, desprovido de previsão legal, hipótese em que o procedimento costuma ser nulificado por este Conselho.

Apesar da afirmativa de que o sujeito passivo acusava constantes saldos credores de ICMS no livro respectivo, o que indicaria evasão tributária, poderia a auditoria se valer de diversas outras técnicas para confirmar a suspeita, como o levantamento quantitativo de estoques, circularização de operações ou roteiro de verificação dos créditos fiscais, vez que, por ser contribuinte optante pelo regime de conta - corrente de ICMS, havia alternativas de certificação da suspeita por outros meios de prova.

Se, na pior das hipóteses, não dispusesse a fiscalização de elementos fiscais - contábeis que permitissem desenvolver a auditoria, a adoção da técnica do arbitramento dependeria de critérios estabelecidos em lei, após abertura prévia de expediente administrativo com este fim.

Isto posto, como não é possível atestar-se com segurança a irregularidade fiscal aventada, é de se considerar NULO o presente lançamento de ofício, à luz do art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, embora seja possível renovar-se o procedimento a salvo de falhas, tendo em vista que os exercícios auditados ainda estão dentro do prazo decadencial.

VOTO VENCEDOR (IMPROCEDENTE)

Inicialmente, cabe registrar que o nosso voto, apesar de divergir na conclusão dos demais pares desta Junta de Julgamento, converge em muitos pontos nas premissas que serviram de base para lastrear a fundamentação que a seguir apresentamos. Apesar das conclusões não serem as mesmas, há muitos pontos onde houve convergência.

Mostra-se incontestado nestes autos, a nosso ver, que a reconstituição do caixa efetuada pela fiscalização não pode ser validada nesta instância administrativa. O autuante se valeu da aplicação de uma sucessão de raciocínios presuntivos, não previstos em lei, para ao final do procedimento fiscalizatório, concluir que o contribuinte teria incorrido na infração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, através da ocorrência de saldo credor na conta caixa.

Conforme foi detalhadamente exposto no voto do ilustre Conselheiro Vladimir Miranda Morgado, ao analisar as inconsistências do procedimento fiscal, a primeira presunção aplicada pelo autuante, sem base legal, foi à adoção do capital social como saldo inicial do caixa. Não há nos autos, nenhuma prova documental que revele o capital social da empresa, no montante de R\$50.000,00, foi totalmente integralizado em 01/01/2016, constituindo este valor o saldo inicial de caixa, conforme lançado pela fiscalização no papel de trabalho inserido à fl. 04 dos autos. Se efetivamente houve a integralização do capital em dinheiro naquela data, caberia à fiscalização ter apresentado nos autos a prova desse fato contábil, não se podendo presumir tal fato, mesmo que em benefício do contribuinte.

Outra presunção sem nenhum lastro legal aplicada na presente ação fiscal consistiu em partir a fiscalização do pressuposto de que todas as compras e vendas de mercadorias foram efetivadas à vista, com ingresso e desembolso imediatos de recursos financeiros. O autuante sequer anexou aos autos o rol de documentos fiscais que revelassem essa circunstância, que foge totalmente à praxe comercial, sendo frequente as empresas comerciais adquirirem e alienarem produtos a prazo, fazendo-se a contabilização das receitas e dos dispêndios, à medida que se fazem os

pagamentos das compras ou se verificam os recebimentos das vendas. Mais uma inconsistência devidamente observada no voto do Conselheiro Vladimir Morgado.

Ademais, diversos pagamentos deixaram de ser considerados na composição do fluxo financeiro da empresa autuada, a exemplo dos dispêndios com alugueis, tributos, energia, água, telefone e folha de salários dos funcionários. Tais desembolsos apesar de existentes foram considerados inexistentes na recomposição da conta caixa e registrados na planilha de reconstituição do autuante pelo valor “zero”.

Questiona-se então: o que deve prevalecer em uma auditoria – o que efetivamente ocorreu ou aquilo que foi escrito no papel de trabalho pelo auditor? As inconsistências acima apontadas revelam que o “roteiro de auditoria” aplicado pelo autuante, destoa da realidade financeira da empresa. Em vez de se fazer uma verdadeira reconstituição da conta caixa, optou a autoridade fiscal, sem lastro em norma de lei e sem observância dos mais elementares princípios contábeis, por adotar critérios de quantificação que podem ser enquadrados como uma espécie de “arbitramento de base de cálculo”, porém, desprovido de previsão legal.

Mais uma vez recorro ao didático voto do Conselheiro Vladimir Morgado, cujo teor em parte aqui reproduzo: mesmo que na ação fiscal tenha sido constada que o sujeito passivo acusava constantes saldos credores de ICMS no livro de apuração do imposto, o que pode ser um indicador de evasão tributária, poderia a auditoria fiscal se valer de diversas outras técnicas para confirmar a suspeita, como o levantamento quantitativo de estoques, circularização de operações ou roteiro de verificação dos créditos fiscais, vez que, por ser contribuinte optante pelo regime de conta - corrente de ICMS, havia alternativas de certificação da suspeita por outros meios de prova. Se, na pior das hipóteses, não dispusesse a fiscalização de elementos fiscais - contábeis que permitissem desenvolver a auditoria, a adoção da técnica do arbitramento dependeria de critérios estabelecidos em lei, após abertura prévia de expediente administrativo com este fim.

Todavia, não foi esse o caminho trilhado pelo auditor fiscal autuante, que optou em formalizar através do Auto de Infração em exame, ato administrativo de lançamento tributário que afronta a lei, pois fundamentado em presunções sem lastro normativo, e também destoante da realidade contábil da empresa.

Ato administrativo sem base legal e apartado da realidade fática é ato que deve ser expurgado do mundo jurídico, razão pela qual nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Porém, a declaração de IMPROCEDÊNCIA neste específico caso, não impede que a Administração Tributária renove o procedimento fiscal, através da adoção dos roteiros de auditoria comumente aceitos, aplicando, se for o caso, as presunções efetivamente previstas na lei de regência do ICMS, ou mesmo adotando critérios de arbitramento previstos na legislação tributária, caso não haja outra possibilidade de apuração real da base de cálculo do imposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, com voto de qualidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206887.0007/19-0**, lavrado contra **K B DO NASCIMENTO**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR/VOTO VENCIDO

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE