

A. I. N° - 298951.0001/22-0
AUTUADO - M A PORTUGAL SUPERMERCADO LTDA.
AUTUANTE - EDJALMA FERREIRA DOS SANTOS
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ CENTRO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/03/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0033-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO COM BASE EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fatos não impugnados. Infrações 1 e 2 mantidas. 3. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OCORRÊNCIA DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Ocorrência devidamente demonstrada nos autos. Argumentos defensivos insuficientes para elidir a presunção. Infração subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a. FALTA DE PAGAMENTO. b. PAGAMENTO EFETUADO A MENOS. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO EFETUADO A MENOS. Argumentos defensivos restritos a determinação do valor da base de cálculo, porém com ausência de fundamentação ou comprovação suficientes para afastar as acusações. Infrações 4, 5 e 6 subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela foi expedido em 29/03/2022 para reclamar crédito tributário no montante histórico de R\$ 197.676,21, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01: 002.001.003:** “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Demonstrativos ‘A4A1 – Débito de ICMS’ e ‘4A1.1 – Débito de ICMS’”. Valor lançado R\$ 95.957,40, com multa de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02: 003.002.002:** “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Demonstrativo ‘A4A2 - Débito de ICMS’ e ‘4A2.1 – Débito de ICMS’”. Valor lançado R\$ 16.835,68, com multa de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03: 005.003.002:** “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor da conta Caixa. Demonstrativos ‘X2, 3ª, B1, B2, A1, A e C’”. Valor lançado R\$ 48.923,65, com multa de 100% tipificada no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04: 007.007.001:** “Deixou de efetuar o recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior. Demonstrativos 1.2 Antecipação Tributária, 1.1 – Antecipação Tributária e 1 – Antecipação Tributária”. Valor lançado R\$ 963,03, com multa de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 05: 007.001.002:** “Efetuiu recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade

de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Demonstrativos 1.3 – Antecipação Tributária, 1.1 -Antecipação Tributária e 1 – Antecipação Tributária”. Valor lançado R\$ 441,25, com multa de 60% tipificada no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 06: 007.015.002:** “Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. Demonstrativos 2.3 – Antecipação Parcial, 2.1 -Antecipação Parcial e 2 – Antecipação Parcial”. Valor lançado R\$ 34.655,20, com multa de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 46 e 46v, onde se reportou a infração 03 nos seguintes termos: “Conforme o Contrato Social da empresa, o Capital Social subscrito foi utilizado como fato gerador para retribuir as despesas iniciais aferidas no período 11/2020, sendo assim, solicitamos a V. Sa a exclusão da infração citada acima”.

No que diz respeito às infrações 04, 05 e 06, as abordou de forma conjunta, na forma que segue: “Em análise nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, constatamos que a base de cálculo do ICMS que foram mencionadas nas Escriturações Fiscais Digitais (do período fiscalizado) não confere com a base de cálculo citadas nas infrações 04, 05 e 06. Sendo assim, solicitamos que seja revista a origem da base de cálculo nas infrações descritas acima”.

Acrescentou, por fim, o que segue: “**Demonstrativo Q:** em confronto com os arquivos XML das Notas Fiscais de Venda ao Consumidor, realizado pelo Sistema de Emissão de Notas, contratada pelo contribuinte fiscalizado, averiguamos que há ocorrência de duplicidade de chave no Demonstrativo Q. Dessa forma, solicitamos a exclusão das respectivas notas citadas no arquivo intitulado “Cupons em Duplicidade”, em anexo”.

Foi juntado aos autos, uma planilha de notas fiscais de saídas, fls. 47 a 60, e outra de fls. 61 a 77, sem identificar a que se refere, de que se trata ou qual o objetivo.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 80 a 87, observando, inicialmente, que em relação às infrações 01 e 02 o autuado não trouxe qualquer argumento em relação as mesmas.

Em seguida, em relação a infração 03, omissão de saídas apuradas através de saldo credor na conta Caixa, explicou os demonstrativos que elaborou para chegar à conclusão esposada na autuação, e, em relação ao argumento defensivo apresentado pelo autuado, mencionou que no demonstrativo “A – Movimento Mensal de Caixa”, fls. 22 a 26, precisamente no dia 01 de agosto de 2020, foi considerado como saldo inicial o valor de R\$ 60.000,00 correspondente ao valor do Capital inicial, que deveria ser a receita necessária a suportar as aquisições do período de agosto de 2020 a outubro de 2020, no entanto, conforme afirmou restar demonstrado, foi insuficiente para respaldar todas as operações realizadas no mencionado período, apresentando, assim, saldo credor, razão pela qual mantém a autuação.

No que pertine a infração 04, que trata de falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, informou que os valores considerados a título de base de cálculo apresentada para cada infração foram automaticamente calculados pelo SLCT adotado pela SEFAZ, com base no valor histórico apurado e o percentual de alíquota, sem necessidade da relação biunívoca com a escrituração fiscal do autuado.

Acrescentou, entretanto, se acaso o autuado também analisasse os demonstrativos efetuados a título de antecipação tributária e outros constantes na mídia de fl. 35, chegaria à conclusão de que nestes se encontram todas as informações necessárias para se determinar, com clareza, a natureza da infração e o montante do débito tributário, portanto, manteve o lançamento efetuado.

Os mesmos argumentos acima foram trazidos em relação as infrações 05 e 06, reportando-se aos respectivos demonstrativos que foram efetuados e devidamente entregues ao autuado.

Quanto a alegada existência de um “*Demonstrativo Q*” com a menção de ocorrência de duplicidade de chave e solicitação de exclusão das notas citadas no arquivo intitulado “Cupom em Duplicidade”, disse que o autuado anexou formulários contendo informações que não conseguiu encontrar qualquer relação com as infrações apontadas na autuação, razão pela qual não há como apresentar qualquer tipo de análise ou informação.

Concluiu mantendo a autuação em sua inteireza.

VOTO

Das seis imputações constantes da autuação, o autuado silenciou em relação a infração 01, no valor de R\$ 95.957,40, que trata de operações tributáveis consideradas como não tributáveis, e a infração 02, no valor de R\$ 16.835,68, decorrente de aplicação de alíquota diversa da prevista pela legislação, as quais, por essa razão, ficam mantidas.

A infração 03, no valor de R\$ 48.923,65, é decorrente da apuração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da constatação de saldo credor na conta Caixa no mês de novembro/2020.

A alegação defensiva é no sentido de que seu Capital Social, no valor de R\$ 60.000,00, subscrito e, ao que tudo indica, devidamente integralizado, posto que foi considerado pelo autuante como saldo inicial, seria suficiente para suportar suas despesas iniciais aferidas no mês 11/20.

Analisando os demonstrativos elaborados pelo autuante, sobretudo os de fls. 23 a 27, constatei que o valor do Capital Social integralizado no mês de agosto/20, foi considerado como saldo inicial da conta Caixa nesse mês, o qual suportou as despesas de implantação ocorridas até o mês de novembro/20.

Entretanto, nesse mês de novembro/20, ocorreram pagamentos de aquisições diversas no total de R\$ 687.633,90, fl. 23, para o qual, o autuado não dispunha de disponibilidades registradas em sua escrita, para suportar tais pagamentos e não apresentou argumentos que justificassem a origem desses recursos que possibilitassem esses pagamentos.

Tais valores estão registrados, de forma individualizada nos Demonstrativo X2 e sobretudo no Demonstrativo B1, constantes na mídia de fl. 35, entregue ao autuado, onde estão registrados todos os desembolsos efetuados pelo autuado, considerando as datas de vencimento das operações e os respectivos valores, sobre os quais não houve qualquer impugnação pelo autuado, que não apontou qualquer divergência quanto as datas de pagamento consideradas pelo autuante, que, neste contexto, as tomo como corretas, descabendo realização de diligência para efeito de comprovação de fato não arguido pela defesa.

Desta forma, entendo restar caracterizada a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através da constatação de saldo credor na conta Caixa no mês de novembro/20 no total de R\$ 674.939,35, que, após a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, fl. 27, resultou na base de cálculo na ordem de R\$ 271.798,08 com ICMS exigido de R\$ 48.923,65, que fica mantido.

Infração 03 subsistente.

Em relação às infrações 04, 05 e 06, nos valores respectivos de R\$ 963,03, R\$ 441,25 e R\$ 34.555,20, que tratam de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, recolhimento a menos do imposto a título de antecipação tributária e também recolhimento do imposto a menos por antecipação parcial, apesar de tratarem de ocorrências distintas, em sua defesa o autuado assim se manifestou, conjuntamente, em relação as mesmas: “*Em análise nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, constatamos que a base de cálculo do ICMS que foram mencionadas nas Escriturações Fiscais Digitais (do período fiscalizado) não confere com a base de cálculo citadas nas infrações 04, 05 e 06. Sendo assim, solicitamos que seja revista a origem da base de cálculo nas infrações descritas acima*”.

A este respeito vejo que, acaso o autuado tivesse detectado algum erro na determinação do valor da base de cálculo apuradas para as referidas infrações, caberia ao mesmo, de forma clara e objetiva, apontar qual o erro que teria detectado, já que está de posse de todos os demonstrativos analíticos que foram efetuados pelo autuante, procedimento este não implementado pelo autuado.

Quanto a alegação de que realizou através de confronto com os arquivos XML das notas fiscais de venda ao consumidor, através do Sistema de Emissão de Notas, tendo constatado ocorrência de duplicidade de chave no Demonstrativo Q, solicitou *“a exclusão nas notas citadas no arquivo titulado Cupom em Duplicidade”*.

Vejo que se trata de um argumento sem qualquer sentido e sem relevância já que está dissociado dos objetos das acusações. Ademais, as relações de notas fiscais juntadas a peça defensiva, nada explicam ou comprovam.

Mantenho a subsistência das infrações 04, 05 e 06.

Em conclusão voto pela Procedência do presente Auto de Infração no valor de R\$ 197.676,21.

VOTO DIVERGENTE

Primeiramente destaco, então, que, na dicção do art. 2º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal, na forma a seguir destacada:

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito. (Grifos acrescentados)

Por sua vez, o parágrafo único, do art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifos acrescentados)

Neste contexto, vejo que o Auto de Infração nº 298951.0001/22-0, objeto em análise, com os elementos acostados ao presente PAF, são insuficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, **especificamente em relação a imputação de nº 3**, que diz respeito a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa fundamentada na disposição do artigo 4º, § 4º, inc. I, da Lei 7.014/96, **onde ao meu sentir enseja a juntada de outras provas para caracterizar, de fato, a infração imputada**, não obstante o defendente tenha tido oportunidade de arguir em sede de defesa e não o fez de forma direta, talvez por falta de conhecimento da matéria *“de per si”*.

Pois bem! O defendente traz o seguinte argumento em sede de defesa em relação a infração 03: *“Conforme o Contrato Social da empresa, o Capital Social subscrito foi utilizado como fato gerador para reter as despesas iniciais aferidas no período 11/2020, sendo assim, solicitamos a V. Sa a exclusão da infração citada acima”*.

Também observo que o defendente teve sua inclusão no Cadastro de Contribuinte da SEFAZ, na forma dos dados extraídos do Sistema INC (fl. 9) em 10/07/2020, com o registro de Capital Social de R\$ 60.000,00.

Por sua vez, o papel de trabalho que é acostado aos autos, pelo agente Fiscal Autuante, para fundamentar a autuação, consta das fls. 23/26 dos autos e nele se vê informações de movimentação mensal que afetam o “caixa” da empresa desde o seu nascedouro.

Compulsando, então, este papel de trabalho, têm-se informações até a data de 30/11/2020 de saídas de recursos do caixa por pagamentos, desde da data de inclusão da empresa no Cadastro de Contribuinte da SEFAZ, o valor de R\$ 1.944,00 (30/09/2020), o valor de R\$ 52.866,89 (31/10/2020) e o valor de R\$ 687.633,90 (30/11/2020), que, aliás, é o elemento motivador maior da autuação, com a descrição de “*pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens, Serviços*”, além, também, na data de 30/11/2020, do valor de R\$ 1.091,55 com a descrição de “*pagamento de ICMS – Valor Total*”.

Continuando a análise deste papel de trabalho, relativamente a entrada de recursos no caixa, o valor de R\$ 60.000,00 (01/08/2020), que diz respeito a integralização do capital social; e tão somente o valor de R\$ 8.971,24 (30/11/2020), com a descrição de “*Venda de mercadorias*”.

Da análise dessa movimentação, associado as pequenas movimentações de saídas do caixa a partir de agosto de 2020, com inserção do deficiente no Sistema de Cadastro da SEFAZ, o agente Fiscal Autuante levantou um “*estouro de caixa*” no montante de R\$ 684.939,35, onde aplicando o índice de proporcionalidade de 40,27%, calculado pela própria Fiscalização, dado a empresa desenvolver movimentação de produtos com a tributação encerrada (*Substituição Tributária*), encontrou-se uma omissão de caixa da ordem de R\$ 271.798,06, em que, aplicando o percentual de 18%, têm-se o lançamento do valor de R\$ 48.923,65 de imposto (ICMS) a recolher com fundamento artigo 4º, § 4º, inc. I, da Lei 7.014/96, que é o objeto da infração 3, do Auto de Infração nº298951.0001/22-0, em lide.

Bem! Dos fatos até aqui relatados, vê-se que o elemento motivador maior da autuação foi, de fato, o levantamento de pagamento por aquisição de mercadorias para revenda no mês de novembro de 2020 que perfaz o montante de R\$ 687.633,90, amparado pelo “*demonstrativo B1*”, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 35 dos autos.

Compulsando, então, este demonstrativo, vê-se que está assim estruturado:

Nota Fiscal	UF	Data	Fornecedor		Fatura Número	Data Pagto	Valor R\$
			CPF/CNPJ	Nome/Razão Social			

Têm-se, então, várias informações, porém a mais importante, ao meu sentir, para o deslinde da acusação é a coluna “*Data Pagto*”. Neste contexto há de se perquirir se de fato as datas constantes da coluna “*Data Pagto*” são as efetivamente processadas pela deficiente, pois o que se observa do levantamento fiscal, 100% das aquisições foram consideradas como data de pagamento as mesmas data de emissão da Nota Fiscal (“*Coluna Data*”) ou uma data bem próxima, quando se sabe que, no comércio da atividade econômica principal do deficiente (CNAE 4711302 – *Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercado*) as compras são pagas com 30, 45, 60, 120 dias, conforme o lastro de confiança do adquirente junto ao fornecedor.

Daí, considerar insuficientes, para a formação de minha convicção, na análise da lide, especificamente em relação a imputação de nº 3, se, de fato, esses pagamentos indicados no levantamento fiscal, que dão suporte a autuação, tenham sido efetivados nas datas indicadas pela Fiscalização, vez que não fora acostado aos autos qualquer elemento comprobatório de efetivação desses desembolsos, o que justificaria o “*estouro de caixa*”, objeto da acusação.

Aliás, com o pedido de vista concedido a este Julgador, na sessão de julgamento do dia 24/02/2023, pelos demais membros desta 4ª JJF, pude acessar a Escrituração Fiscal Digital – EFD constante da base de dados da SEFAZ, onde observei que essas datas constantes do papel de trabalho na coluna “*Data Pagto*” são as mesma data do campo específico da nota fiscal de vencimento da fatura, objeto da autuação”, e quando a nota fiscal não tem qualquer informação de vencimento da fatura, é posto, no papel de trabalho, a mesma data de emissão da nota fiscal.

Então, ao meu ver, para caracterizar o “*estouro de caixa*”, o agente Fiscal Autuante deve trazer aos autos outros elementos comprobatórios que, de fato, o defendente tenha efetivado esses pagamentos nas datas informadas no documento fiscal; e na ausência dessa informação de datas no documento fiscal, que o defendente tenha efetivado o pagamento na mesma data de sua emissão, isto é, efetivado o pagamento de aquisição das mercadorias “*a vista*”, caracterizando, portanto, o “*estouro de caixa*”, e, por conseguinte, justificando a autuação, com fundamento artigo 4º, § 4º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, que é o objeto da infração 3, do Auto de Infração nº 298951.0001/22-0, em lide.

Ademais, o período fiscalizado diz respeito a 07/07/2020 a 31/12/2021, portanto dois exercícios sociais, em que a Fiscalização não encontrou qualquer outro “*estouro de caixa*” no período fiscalizado. Aliás, já no mês seguinte, isto é, dezembro de 2020, vê-se a informação no levantamento fiscal de que a empresa processou vendas no montante de R\$ 1.679.415,53 e assim se manteve em todo o período fiscalizado, sem tampouco encontrar qualquer outro estouro de caixa.

Ao Estado da Bahia interessa que os seus Contribuintes, de uma forma geral, paguem os seus tributos, conforme suas operações comerciais efetivas. Por isso, entendo que se deva juntar aos autos outros elementos que de fato comprovem o pagamento por aquisição de mercadorias para revenda no valor de R\$ 687.633,90 dentro do mês de novembro de 2020, constantes do “*demonstrativo B1*”, em que o defendente alega, não de forma objetiva, ter efetuado os pagamentos de suas aquisições com o capital social de constituição da empresa.

Logo, meu voto é por colocar o presente PAF em diligência fiscal ao agente Autuante a dirimir essa dúvida quanto as datas de pagamento constantes do “*demonstrativo B1*”, que é o elemento motivador maior de sustentação da infração 03 do Auto de Infração, em tela.

Desta forma, considerando que fui vencido nessa proposição de Diligência Fiscal, pelos demais membros desta 4ª JJF, me sinto inseguro em posicionar no mérito da infração 03, razão pela qual voto pela sua improcedência.

Quanto as demais infrações, acompanho o voto do i. Relator Julgador

É como eu voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298951.0001/22-0**, lavrado contra **M A PORTUGAL SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 197.676,21**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 148.752,56 e de 100% sobre R\$ 48.923,65, previstas no Art. 42, incisos II “a” e “d”, e III da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR / VOTO DIVERGENTE