

PROCESSO	- A. I. N° 298951.0009/22-0
RECORRENTE	- MARQUES FAIR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE POLPAS DE FRUTAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0074-03/23-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFACENTRO SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/10/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0390-12/24-VD

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A autuação contém vícios na constituição do lançamento que afetam a sua eficácia, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada na composição da movimentação da “conta caixa” ao computar valores de pagamento como “débito”, quando deveria ter sido computado como “crédito”, além de considerar as aquisições e vendas de mercadorias, em todo período fiscalizado, como “à vista”, ou seja, com pagamento e recebimento na data da aquisição. Declara-se a nulidade do Auto de Infração, conforme o artigo 18, IV, “a” do RPAF/BA, devido à falta de segurança para determinar a infração e o infrator. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0074-03/23-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 26/06/2022, refere-se à exigência de R\$ 135.394,83 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade: **Infração 01 – 05.03.02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de setembro a novembro de 2020; março, maio e novembro de 2021.**

O Autuado apresenta impugnação às fls. 35 a 39 do PAF. O Autuante presta informação fiscal às fls. 44 a 48 dos autos.

A JJF concluiu decisão amparada na seguinte fundamentação:

VOTO

Incialmente, observo que não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, o Defendente tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas ao PAF, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Autuado tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua Impugnação.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do lançamento efetuado pela Fiscalização.

O presente Auto de Infração trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de setembro a novembro de 2020; fevereiro, março, maio e novembro de 2021, conforme demonstrativos às fls. 07 a 28 do PAF.

O saldo credor na conta “caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, estando a irregularidade apurada embasada no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96. Neste caso trata-se de presunção legal,

cabendo ao defendente apresentar elementos para elidir a exigência do imposto.

Em sua impugnação, o autuado alegou se trata de erro de lançamento contábil, e se deu em virtude de deficiência técnica do profissional na escrituração contábil da empresa. Afirmou que não foram consideradas as devidas compensações dos saldos anteriores, que podem ser verificados no período de 30.09.2020 a 09.10.2020, porque possuiu saldo credor, e os pagamentos que foram realizados, assim como os recebimentos, não foram reconhecidos pelo Autuante, quando apenas considerou as despesas e os recebimentos do dia, desprezando o saldo anterior.

Observo que esta infração é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta "caixa" através da análise da documentação correspondente, e de acordo com a informação fiscal prestada pelo autuante, na reconstituição da conta caixa, foram elaborados os demonstrativos, todos constantes em mídia anexada à folha 29 do PAF, cujas informações foram obtidas a partir dos sistemas corporativos da SEFAZ-BA, tendo em vista a não apresentação dos livros contábeis, dos documentos contábeis correlatos e arquivos eletrônicos relativos ao SPED Contábil, motivo que justificou a aplicação da penalidade expressa na Notificação Fiscal 298951.0011/22-5, lavrada em 20/06/2022, anexa à Informação Fiscal (fl. 49 do PAF).

O livro Caixa é considerado um instrumento auxiliar da escrita fiscal, bem como os livros da contabilidade geral que se relacionem com a escrita fiscal ou comercial do contribuinte, elementos que são analisados para efetuar os levantamentos fiscais. Esta infração é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta "caixa" através da análise da documentação correspondente, podendo ser apurado suprimento de caixa de origem não comprovada ou saldo credor de caixa.

O Defendente afirmou que os lançamentos das diversas despesas foram utilizados para pagamentos diretamente pela Conta Banco e que estes lançamentos não teriam a necessidade de serem lançados na conta Caixa, por serem pagamentos feitos diretamente pelo Banco, havendo a movimentação a crédito do caixa, débito da despesa; débito do caixa e crédito no Banco. Disse que, na verdade, a utilização da Conta Caixa foi por um mero recurso de contrapartida de lançamentos.

Sobre essa alegação, observo que na Auditoria das Disponibilidades é efetuado o confronto dos recursos obtidos pelo contribuinte com o volume dos recursos aplicados, evidenciando o saldo financeiro real do final do período fiscalizado. Em relação aos recursos disponíveis, deve-se adicionar o saldo de caixa com o saldo da conta bancos, incluindo-se os débitos lançados na conta caixa e na conta bancos.

Apura-se o montante dos recursos disponíveis no exercício adicionando-se o saldo da conta Caixa com o saldo da Conta Bancos. Todos os débitos na conta Caixa com todos os débitos da conta Bancos.

Deveriam ser disponibilizados extratos bancários, avisos de crédito e de débito, títulos em cobrança ou de descontos de duplicatas e cheques, possibilitando o Fisco conferir as datas e respectivos valores constantes na documentação correspondente. Entretanto, o Autuado não apresentou qualquer elemento que pudesse proporcionar o referido exame, embora o Defendente tenha alegado que os períodos apontados no auto, divergem dos valores que reconhece como saldo de caixa.

O Defendente informou que juntou aos autos demonstrativos das distorções identificadas em relação aos mesmos períodos que foram utilizados pelo Autuante, para demonstrar o saldo credor do caixa e consequentemente utilizado como base de cálculo para o auto de infração.

O Autuante destacou que analisou os relatórios gerados pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – Livro Razão apresentados pelo Autuado em formato eletrônico na peça defensiva, impressos na Informação Fiscal. Disse que se pode observar que os documentos evidenciam a ocorrência de saldos credores, denotando a existência de caixa paralelo, razão pela qual foi realizada a reconstituição da conta caixa, quando foi considerado, no levantamento fiscal, apenas as informações obtidas a partir dos sistemas corporativos da SEFAZ-BA, de documentos fiscais eletrônicos e algumas informações prestadas pelo autuado, fato este que explica a falta de coincidência entre os valores apurados no levantamento fiscal e a escrituração do contribuinte.

Observo que, efetivamente, em diversos meses consta saldo credor no Razão juntado ao PAF pelo Autuado junto com sua impugnação, sendo indispensável apresentar a documentação correspondente para a análise da Fiscalização. Diante disso, o Autuante afirmou que não houve apresentação de fato, na peça defensiva, de qualquer ato ou equívoco cometido pela Fiscalização que pudesse provocar algum tipo de correção ou reparo nos demonstrativos apresentados no levantamento fiscal.

Constatou que não foi comprovado pelo autuado saldo credor de caixa, e a legislação autoriza a presunção de que houve omissão de saídas de mercadorias em decorrência mencionado saldo de caixa.

O § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96 estabelece: o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

As alegações defensivas não foram comprovadas, por isso, se pode considerar que os valores apurados correspondem à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, haja vista que se trata de fatos e documentos que estão na posse do contribuinte.

Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, o que poderia ser elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, as provas apresentadas são insuficientes para comprovar a infração apurada, não cabendo a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do RPAF-BA.

Considero procedente a exigência fiscal, tendo em vista que, o saldo credor de caixa de origem não comprovada indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas e não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos, estando a irregularidade apurada embasada em dispositivo legal reproduzido neste voto, sendo correta a exigência do imposto, e o percentual da multa está de acordo com o art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Os representantes do contribuinte inconformados com a decisão de piso, apresentam peça recursal às fls. 100/128, onde discorre sobre a tempestividade do recurso, reproduz a ementa da decisão de piso e passa novamente a apresentar as alegações.

Suscitada **preliminar de nulidade da ação fiscal no tocante à auditoria de saldo credor de caixa**. Esclarece alegando equívoco por parte do Autuante em seu procedimento fiscal, devido à **reconstituição de caixa**, no qual inseriu elementos novos divergentes da escrita do Recorrente, como por exemplo:

- O saldo apontado como omissão de receitas (Planilha Demonstrativo C) em 2020 no valor de R\$ 517.847,90 e em 2021 no valor de R\$ 234.345,57, não consideraram as devidas compensações dos saldos anteriores, que foram verificados no período de 30.09.2020 a 09.10.2020.
- O saldo credor de R\$ 3.667,73, os pagamentos e recebimentos que foram realizados neste período, não foram reconhecidos pelo o Autuante

Apresentou o demonstrativo com valores divergentes em 30.10.2020 a 09.11.2020 o saldo credor do caixa é de R\$ 45.553,72, porém o Autuante apontou o valor de R\$ 243.603,78:

Auto de Infração de Nº 2989510009/22-0				
Nº Ocorr.	Infr.	Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Calculo (R\$)
1	1	30/09/2020	09/10/2020	123.166,33
2	1	31/10/2020	09/11/2020	243.603,78
3	1	30/11/2020	09/12/2020	151.077,78
4	1	28/02/2021	09/03/2021	61.537,44
5	1	31/03/2021	09/04/2021	91.532,67
6	1	31/05/2021	09/06/2021	42.590,39
7	1	30/11/2021	09/12/2021	38.685,11

Demonstrativo Contábil				
Nº Ocorr.	Infr.	Data Ocorr.	Data Venc	Valor identificado na analise do Razão do SPED ECD
1	1	30/09/2020	09/10/2020	141.943,10
2	1	31/10/2020	09/11/2020	45.553,72
3	1	30/11/2020	09/12/2020	164.966,69
4	1	28/02/2021	09/03/2021	28.711,94
5	1	31/03/2021	09/04/2021	20.959,74
6	1	31/05/2021	09/06/2021	52.997,35
7	1	30/11/2021	09/12/2021	11.138,03

Salienta que todo esse procedimento ao arrepio da lei não merece guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que **não** adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa do Autuado, além de não se pode assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como, aliás, tem sido o posicionamento deste CONSEF em diversos acórdãos.

Assevera que de pleno direito por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CF/88), além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo, de que trata o art. 37, caput, c/c o art. 150, I da Carta Política de 1988, abarcados

no próprio art. 2º do RPAF/99.

Roga para o princípio da verdade material o Auditor deveria ter levantado todos os elementos que constituem a conta caixa do Autuado, e não desconsiderar elementos constantes dos documentos fiscais do Recorrente.

Verifica-se, ainda, do processo administrativo fiscal que o mesmo não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois nem no corpo do Auto de infração, tampouco no Demonstrativo de Caixa, se pode concluir pelos valores encontrados pelo Autuante como saldo credor de caixa, vez que não se considerou receitas e saldo anterior, consequentemente houve cerceamento ao direito de defesa na sua amplitude.

Disse que a falta ao PAF elementos que materializem a infração infringido, uma vez que não adotou os critérios regulares do procedimento de auditoria de caixa, o que gerou a indicação dos saldos credores, e que cerceia o direito à ampla defesa, pois não foram dados elementos para impugnar a ação fiscal, ferindo frontalmente o estabelecido no art. 18 do RPAF/99.

Considerando que o preposto não ofereceu os elementos para que pudesse o Recorrente produzir a sua defesa no sentido que assegura o RPAF e os elementos que materializariam a infração, é plenamente nulo este item da ação fiscal e foge ao roteiro de fiscalização. Tudo isto em violação ao Princípio Constitucional da ampla defesa, também recepcionado pelo RPAF/99.

Afirma que existe um demonstrativo de Caixa, mas não se tem segurança e certeza dos dados lançados, vez que o Recorrido foge às técnicas regulares de auditoria. Ora, o ilustre Auditor Fiscal, com o seu levantamento infringiu, também, o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 142, trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “sub examine” usando de sua discricionariedade como arbitrariedade. Com efeito, contém, ainda, o lançamento o vício de uma das modalidades do abuso de poder por apresentar-se como ato abusivo, ao exigir imposto fora das hipóteses elencadas na legislação tributária.

Pondera que o Processo Administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo, conforme têm decidido reiteradamente nossos Tribunais de Justiças e Administrativos, conformando a aplicabilidade do princípio constitucional do devido processo legal, ou mais especificadamente, da garantia da defesa. E por garantia de defesa deve-se entender não só a observância do rito adequado, como científicação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar e produzir provas a fim de impugnar a acusação, acompanhando os atos de instrução, utilizar-se dos recursos cabíveis, até o final do procedimento.

Cita decisões do Colendo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, repositório incontestável da jurisprudência para os demais tribunais administrativos de nosso país, tem incisivamente anulado processos nos quais são violados preceitos constitucionais, mormente quanto ao referido, como observado no presente caso (*Proc. DRT. 1 nº 10.571/80, julgado em sessão da 6ª Câmara de 4.11.82 - Rel. José Eduardo Soares de Melo - Ementário do TIT, 1985*).

Pontua que todo ato administrativo pertinente à constituição do crédito público, somente terá eficácia jurídica e validade administrativa se estiver em perfeita sintonia, e perfeita conformação formal (isto é, obedeça a todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas prevista na legislação em vigor) e ideológica com o fato, com a matéria e com a lei em seu sentido amplo. Esse conceito é a consequência direta e imediata de certos princípios imposto coercitiva e cogentemente à Fazenda Pública e à Administração Pública em geral, para dar garantia e segurança ao contribuinte.

Roga para o princípio da legalidade e da moralidade do ato administrativo fundamenta que o ato administrativo terá rigorosamente como parâmetro a lei e terá sempre objetivo lícito e moral para ter validade. Constituindo abuso de poder, se praticado por agente do fisco, ao exigir imposto que se sabe indevido, com fins diversos daqueles pretendidos pelo legislador da lei que instituiu o tributo e contrário ao ordenamento jurídico (RPAF) e, inclusive, em violação da Constituição, que disciplina e limita o ato administrativo ao dispor que certos e determinados direitos e garantias

asseguradas por ela, como, a livre iniciativa, o direito de propriedade e o livre exercício da atividade lícita, são garantias fundamentais.

Disse ser certo que o agente do fisco tem certa dose de discricionariedade no ato administrativo do lançamento, na escolha da conveniência e da oportunidade de praticar certos atos, mas deve lembrar que no Direito Tributário, prepondera o princípio absoluto da vinculação e do regramento de todo e qualquer ato administrativo fiscal, que qualquer ato contra o contribuinte será sempre vinculado e regrado estritamente à previsão legal. Mas discricionariedade é dentro pautar-se dentro dos limites permitidos em lei, arbítrio é ação contrária ou excedente da lei.

Cita a discricionariedade, pois, não é sinônimo de arbitrariedade, tampouco é absoluta, porque, quanto à competência, à forma e à finalidade do ato, a autoridade está subordinada ao que a lei dispõe, como para qualquer ato vinculado. Com efeito, o ato de lançar crédito tributário é FORMAL, deverá obedecer à forma legal para a sua realização. Assim, na discricionariedade do Agente Fiscal quanto a este item do lançamento só se pode admitir nas apreciações dos motivos ocorrentes de oportunidade e conveniência da prática de certos atos na escolha das práticas de Auditoria Fiscal, mas somente poderá lançar o crédito tributário uma vez caracterizado a infração.

Afirma que não cabe, portanto, ao Auditor Fiscal desconsiderar elementos dos lançamentos contábeis, o que gerou diferenças no demonstrativo, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por consequência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa do Recorrente.

Acrescenta que os motivos em que se amparou o auto de infração não tem conformação formal nem material adequada e correta com o fato, com a matéria fática e tecnicamente (contábil) é contra a lei. A situação fiscal foi simulada, não ocorrendo uma circulação passível do ICMS, estando assim ausente à prova de sua materialização no próprio Auto de infração já que o Autuante não elaborou demonstrativo e levantamento em consonância com a legislação tributária e roteiro de auditoria.

Junta decisões do CONSEF por diversas vezes rechaçou lançamentos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como por cerceamento do direito de defesa (*A.I. Nº 297248.0019/02-4, 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, Rel. CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA, RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJJ nº 0234-02/02, ACÓRDÃO CJF Nº 0395-11/02, INTERNET - 05/11/02; AI 03117158/97, 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, rel. ÁLVARO BARRETO VIEIRA, Acórdão 0222/00, DOE - 17/02/2000; AI Nº 03117158/97, 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, rel. VERBENA MATOS ARAÚJO, ACÓRDÃO CJF Nº 0612/00, DOE - 11/04/2000; AI Nº 171962.0001/99-3, 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, Rel. CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA, Acórdão CJF Nº 0135/00, RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJJ nº 0784/99, DOE - 16.02.00*). Pede que seja acolhida a preliminar de nulidade.

No mérito, requer que o Auto de infração seja improcedente.

Alega que a autuação de omissão de saídas apuradas mediante a existência de saldo credor de caixa, por presunção, sem pagamento de impostos quando a escrituração indica saldo credor de caixa e detecta-se pelo emprego de método técnico-contábil, conhecido em Contabilidade (Caixa).

Afirma ser através desse procedimento técnico-contábil, que é possível, sem empirismo ou primariedade, mas com empregos de critérios técnicos de certeza da verdade que a escrituração não teria registrado num determinado período, chega-se aos valores que originariam omissões de vendas, após computarem-se todos os elementos de movimentação dos estoques de mercadorias ou produtos especificamente considerados, tais como: estoque anterior, entradas, transferência, devoluções, quebras ou perdas admitidas e não cobertas por seguros, estoque final.

Salienta que sem esse levantamento (que se insere no campo da auditoria contábil, pois visa à revisão contábil da conta ESTOQUE) somente se pode afirmar que houve omissões de receitas, oriundas de vendas não registradas, por uma presunção fiscal ou ficção de leigo, sem qualquer força probante, ainda mais quando o nobre Auditor não inseriu elementos constantes da

contabilidade, o que gerou diferenças nos exercícios indicados.

Reitera os indicativos explícitos apontados em relação à nulidade: “- o saldo apontado como omissão de receitas (Planilha Demonstrativo C) em 2020 no valor de R\$ 517.847,90 e em 2021 no valor de R\$ 234.345,57, não consideraram as devidas compensações dos saldos anteriores, que foram verificados no período de 30.09.2020 a 09.10.2020. - o saldo credor de R\$ 3.667,73, os pagamentos e recebimentos que foram realizados neste período, não foram reconhecidos pelo o Autuante”.

Volta a acrescentar os valores divergentes em 30.10.2020 a 09.11.2020 o saldo credor do caixa é de R\$ 45.553,72, porém o Autuante apontou o valor de R\$ 243.603,78. Discorre que a própria CF, todos os atos administrativos fiscais são regrados ou vinculados, isto é, devem ser praticados estritamente dentro da expressa previsão legal (*V.G: CTN, arts. 97 inc. III, 114, 116, I, 141, 142 e 144; e art. 5º, II, 37, caput e art. 155, I, “b” da CF/88*), não havendo lugar para presunção de um fato econômico, jurídico ou financeiro, com fim exclusivo de cobrança do imposto, o que caracterizaria confisco vedado pela lei maior. E no presente caso não foi efetuado nenhum levantamento Específico de Mercadorias. Logo, o Auto de Infração “sub judice” que exige ICMS não tem qualquer embasamento fático, que se apoia em fato concreto, palpável, materialmente demonstrável e comprovável (CTN art. 116, I, 114). Afirma ser impossível proceder-se qualquer levantamento de saldo credor de caixa deixando de considerar todos os elementos na conta caixa.

Concluiu que o aludido lançamento fiscal exige ICMS sem comprovar materialmente a ocorrência de fato gerador do tributo, o que o leva para o campo da presunção fiscal insustentável em tema de tributos. Tendo o Recorrido deixado de fora todos os elementos e registros da contabilidade, não há como consubstanciar uma aquisição de disponibilidade econômica ou mesmo jurídica nos exercícios considerados, isto é, uma diferença de mercadorias em saídas anteriores sem pagamento do imposto, omitido do conhecimento do fisco Estadual, segue-se que o Auto de Infração exige ICMS baseado em presunção fiscal totalmente incompatível com a atividade vinculada e regrada da Administração Tributária.

Entendem que este mesmo Conselho não pode se furtar a reconhecer a ilegalidade de um ato administrativo frente ao CTN e ao seu próprio RPAF/99 que no art. 2º, supra indicado, abarca todos os demais princípios do direito (*Eloy Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, pág. 143 - Atos Vinculados*).

Frisa que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, “*in casu*”, a exigência do tributo se baseou em fatos inexistentes, carecendo de demonstrativos que deveriam produzir e anexar ao bojo do processo, não contendo qualquer prova da existência da alegada infração, tendo permanecido na área da presunção não consubstanciada, o que não autoriza a exigência da “crédito tributário”, pois o que não está nos autos não está no mundo jurídico. Deixou de considerar elementos essenciais em seu levantamento como já indicado.

Assevera que a fraude não se presume, deve resultar de quaisquer provas admissíveis pelo Diploma Processual Civil (art. 332 do CPC) que se aplica subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal. Sustenta que o lançamento é ato vinculado (art. 142 CTN), ficando necessariamente, subordinado a observância de todos os pressupostos materiais e processuais de sua conformidade com a Lei. Por outro lado, aqueles atos que são discricionários, devem pautar-se dentro dos limites mais amplos que emolduram a sua legalidade, já que a disciplina não se confunde com o arbítrio, ficando, pois, a autoridade que procede ao lançamento fiscal obrigado a determinar a matéria tributável, consequentemente, cabendo o ônus da prova exclusivamente a ela, autoridade. E que, os fatos que serviram de suporte para a decisão do ato discricionário integram a validade do ato.

Acrescenta que, a invocação de motivos inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato, e se a lei expressamente impõe a obrigação de enunciar os motivos, o ato será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam. Nesse sentido a doutrina não diverge. Ives Granda da Silva

Martins, “*In Caderno de Pesquisa Tributária, vol. 12, págs. 50 e 51, em resposta à questão*”. Em face do art. 142 do CTN, aplica-se ao lançamento a denominada presunção de legitimidade do ato administrativo que atribui o ônus da prova ao administrado.

Junta julgados que padeceram de vícios semelhantes ao do auto impugnando, o que deve ser corroborado também em relação ação fiscal contestada (*AI N° - 278987.0702/99-5, 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, Rel. JOSÉ CARLOS BACELAR, ACÓRDÃO JJF N° 0174/00, DOE - 16/02/2000; AI N° 278987.0702/99-5, 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, IVONE DE OLIVEIRA MARTINS, ACÓRDÃO CJF N° 0636/00, DOE - 13.04.2000*).

Alega impropriedade de aplicação Taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações, onde sustenta que ser ilegal e inconstitucional uma vez que fere os institutos do princípio da legalidade (art. 150, I da CF), anterioridade (150, III, “b” da CF), anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º da CF), da indelegabilidade de competência tributária (arts. 48, I, e 150, I da CF) e da segurança jurídica (inserido em vários incisos do art. 5º da CF) como será disposto ao longo desta peça vestibular.

Salienta que a adoção desta malsinada taxa na seara tributária e nos diversos diplomas legais que a adotaram ora como caráter de juros de mora, ora como juros remuneratórios. O primeiro diploma legal a adotar a SELIC foi a Lei de nº 9.065/95 ao recepcionar a Medida Provisória de nº 947/95, que alterou o dispositivo da Lei de nº 8.981/95, que em seu art. 84, inciso I, substituindo a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFi), pela questionada Taxa SELIC. Já a Lei nº 9.250/95, em seus dispositivos, trata basicamente do IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física), mas os arts. 14, III, 16 e 39, § 4º adotam a SELIC como juros remuneratórios e às vezes como juros moratórios. Para a Lei de nº 8.212/91, lei da Previdência Social, em seus dispositivos, também recepciona equivocadamente a Taxa SELIC.

Aponta outros Diplomas legais adotaram a SELIC, como a Lei nº 9.430/96, dentre outras normas, como juros ora remuneratórios, ora moratórios. Reitera ainda que, na esfera estadual, a malsinada taxa foi adotada pela Lei nº 7.753/00, que alterou a redação do Código Tributário do Estado da Bahia.

Percebeu que da simples leitura dos dispositivos citados, assim como das outras leis não citadas, é que nenhuma delas define o que seja a Taxa SELIC. Destarte, mesmo nas hipóteses em que é dada a opção ao contribuinte pelo pagamento parcelado com quotas acrescidas com juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, tem-se como inconstitucional. Ora, a malsinada Taxa não é calculada sobre a diferença entre o valor de compra e de resgate dos títulos, no seu cômputo leva-se em consideração os juros cobrados nas operações de venda de título negociável em operação financeira com cláusula de compromisso de recompra e não sobre a diferença entre valor de compra e de resgate dos títulos.

Esclarece que a Taxa SELIC é diária, pois as negociações dos títulos são realizadas no *overnight* (*que tem como objetivo superar as deficiências de reservas bancárias entre instituições, de modo que, diariamente, estas negociam títulos públicos entre si, lembrando, ainda, a obrigatoriedade de revenda do título no dia após a compra*), assim a taxa é acumulada para formar uma taxa mensal. Em sendo assim, a Taxa SELIC é utilizada para remunerar determinada instituição financeira que empresta recursos a outra, empréstimo este realizado por meio de negociação de títulos públicos. Reflete, portanto, a remuneração dos investidores pela compra e venda dos títulos públicos.

Cita trecho do voto o eminentíssimo Ministro Franciulli Netto, no RE 215.881/PR, que acolheu a arguição de inconstitucionalidade, onde disse que ao adotar a taxa que não foi criada por lei para fins tributários, acaba por aumentar o valor tributo, uma vez que não representa, como se disse, os rendimentos do Governo com a negociação da dívida mobiliária. Admitir a aplicação da taxa é conceber a figura do tributo rentável, “os títulos podem gerar renda, mas os tributos não”.

Reproduz o art. 150, I da Carta Magna de 1988, dispõe sobre o princípio da legalidade e exige que todo tributo ou parcela que o aumente seja criado por lei. Refuta que ao utilizar a malsinada taxa,

como foi dito, cria-se um acréscimo, aumento do tributo mensal sem que haja previsão em lei, pois a malsinada taxa acaba por dar rentabilidade ao tributo, figura anômala e incompatível com o Sistema Tributário Nacional. A função da taxa SELIC é remunerar o capital, gerando, portanto um aumento mensal do tributo sem que a taxa tenha sido criada para tal fim.

Disse que realmente, é indubidoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar um tributo, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição às quais não estão inseridas o poder de o BANCEN criar taxa de juros por circulares, ainda mais, quando estas não geram apenas a atualização do tributo, mas um ganho. Admitir fora dessas hipóteses, que o tributo possa ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo. Portanto, mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributos. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou circular do BANCEN que criou a Taxa SELIC, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito. Lembra a lição do mestre Carrazza. Assim sendo, diz que uma vez aplicada a TAXA SELIC haverá aumento mensal do tributo sem lei que estabeleça, pois a determinação dos juros fica a cargo do BANCEN (Banco Central), outra inconstitucionalidade patente ocorre face à indelegabilidade da competência tributária.

Percebe-se, ainda, que o § 1º do art. 161 do CTN, lei de natureza complementar, nos termos do art. 24, § 5º, do ADCT da Carta Magna de 1988, “é de poder a lei ordinária fixar juros iguais ou inferiores a um por cento (1%) ao mês”, nunca se “poderia estabelecer juros superiores a esse percentual”, “a taxa SELIC para fins tributários só poderia exceder a esse limite desde que também prevista em lei complementar, visto que, de ordinário, essa taxa tem superado esse limite máximo. Não há que conceber que uma lei complementar estabeleça taxa máxima e mera lei ordinária venha a apresentar percentual maior” (REsp.215881/PR, 2ª T do STJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 19/06/2000, p. 00133).

Assinala ressalva “se a lei não dispuser de modo diverso” não autoriza nem legitima a adoção da TAXA SELIC, pois uma norma de hierarquia inferior não pode alterar os juros legais de um por cento (1%) ao mês. A correção monetária e os juros, foram das hipóteses de negócio jurídico, sentença judicial e ato ilícito, além das indenizatórias, só permitem aplicação, desde que haja lei nesse sentido. Se assim é de modo geral, com muito maior razão deve ser no campo do Direito Tributário, preso ao princípio da estrita legalidade e da tipicidade. O CTN não veda a mera atualização do tributo, desde que o critério atualizador esteja previsto em lei, o mesmo ocorrendo com os juros de mora, que devem ater-se a taxa de um por cento (1%) ao mês. A lei ordinária pode estabelecer juros iguais ou inferiores a esse limite; nunca, superiores a 1% ao mês.

Afirma que o dispositivo é cristalino, somente se a lei dispuser em contrário poderá ser ultrapassado o patamar de 1% ao mês, mas que lei pode dispor de forma contrária ao CTN, que tem força de Lei Complementar, nos termos do art. 24, § 5º do ADCT da Carta Magna de 1988? Simples é a resposta, somente outra Lei Complementar pode modificar o teto máximo de juros instituído pelo CTN, na lição Pinto Ferreira, In Curso de Direito Constitucional, Ed. Saraiva, 10ª edição, 1999, “Quando a matéria é objeto de lei complementar só pode ser disciplinada por este tipo de lei, razão pela qual a lei complementar não pode ser modificada pela lei ordinária”.

Aponta que atente-se sempre para o fato de que não existe lei em sentido formal (art. 151, I) que institua a Taxa SELIC para fins tributários, mesmo assim, as adoções nos diversos diplomas ordinários tributários não poderiam conceber a aplicação de taxas (juros) superiores ao previsto em Lei Complementar. Se não bastasse a manifesta inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da legalidade e contrariar mandamento inserido em Lei Complementar, fere também o princípio da anterioridade inserto no art. 150, III, “b” e o da anterioridade nonagesimal, disposto para as Contribuições Sociais, no art. 195, § 6º da Carta Política de 1988, ao deixar o BANCEN fixar taxa SELIC variável mensalmente o que, como se disse, acarreta o aumento do tributo sem previsão de lei, fere os sobreditos princípios constitucionais, uma vez que esta prevê o vigor do aumento no exercício seguinte ou prevê o prazo para aplicação de noventa (90) dias a partir data da publicação da norma que estabeleceu o aumento, assim, como a SELIC sofre variação mensal

estipulada de forma autônoma e sem previsão legal pelo BANCEN só poderia ter aplicação no exercício seguinte ou noventa (90) dias depois de promulgada a lei que determina cada percentual mensal. Cita sobre o princípio da anterioridade o mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho, In Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 4ª edição, 1999.

Cita, ainda, a lição da mestra Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da magistral obra do saudoso Aliomar Baleeiro, In Direito Tributário Brasileiro, 11º edição, ano 2000, Editora Forense.

Chama atenção para o Art. 48, caput e inciso primeiro, combinado com o artigo 150, I todos da Constituição Federal estabelecem que é atribuição do Congresso Nacional dispor sobre matérias de competência da União, portanto, só o Poder Legislativo pode estabelecer lei no sentido formal capaz de criar ou majorar tributos, assim sendo, ao admitirmos que o Banco Central estabeleça a Taxa SELIC que gera um aumento do tributo, afora todos os outros princípios constitucionais transgredidos, estaria delegando a competência tributária da União e do Congresso Nacional para o Banco Central, o que seria um absurdo. Junta julgado do STJ sobre em incidente de inconstitucionalidade que reconheceu a inconstitucionalidade da SELIC (*Ac un da 2ª T do STJ - Resp 215.881-PR - Rel. Min. Fanciulli Neto - j 13.06.00 - Recte: Fazenda Nacional; Recdos: Aylton de Carvalho e Silva e outros - DJU-e 19.06.00, p 133*).

Sustenta que resta demonstrado que a Taxa SELIC está eivada de inconstitucionalidades, devendo ser excluída do montante do débito consoante levantamentos em anexo.

Finaliza requerendo que o recurso seja conhecido e provido para declarar:

- Preliminarmente, Nula a ação fiscal no item indicado, caso seja ultrapassada, o que só admite em face do princípio da eventualidade;
- No mérito, que seja deferida a diligência, por fiscal estranho ao feito, e confia que a ação fiscal em tela seja julgada improcedente, pelas razões anteriormente aduzidas.

É o relatório.

VOTO

O apelo recursal apresentado visa modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração por “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa*”, no qual fora fiscalizado os exercícios de 2018 a 2021, tendo valores a cobrar nos “*meses de setembro a novembro de 2020; março, maio e novembro de 2021*”.

A JJF entendeu pela manutenção da autuação por entender que o sujeito passivo não logrou êxito em sua defesa administrativa.

Agora através de representantes devidamente habilitados, vem aos autos apresentar suas razões recursais:

Suscitada ***preliminar de nulidade da ação fiscal no tocante à auditoria de saldo credor de caixa***. Esclarece alegando equívoco por parte do Autuante em seu procedimento fiscal, devido à **reconstituição de caixa**, no qual inseriu elementos novos divergentes da escrita do Recorrente.

Para a questão da nulidade, vejo que encontra-se nos autos todos os cálculos que culminaram na exigência posta conforme constata-se nas planilhas acostadas ao PAF, como também as explicações detalhadas feitas pelo fiscal autuante, tanto é que o autuado em sua defesa não negou o cometimento da infração alegando erro formal por parte de seu funcionário, tendo assim todo deslinde de todas as questões.

Vejo que o ora recorrente entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Constata-se nos autos que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do

lançamento efetuado pela Fiscalização. Portanto, não acolho a nulidade suscitada.

No mérito, alega que a **autuação de omissões de saídas apuradas mediante a existência de saldo credor de caixa, por presunção**, sem pagamento de impostos quando a escrituração indica saldo credor de caixa e se detecta pelo emprego de método técnico-contábil, conhecido em Contabilidade (Caixa). Afirma que é possível empregar critérios técnicos de certeza da escrituração, sendo que não teria registrado num determinado período, chega-se aos valores que originariam omissões de vendas, após computarem-se todos os elementos de movimentação dos estoques de mercadorias ou produtos especificamente considerados, tais como: *estoque anterior, entradas, transferência, devoluções, quebras ou perdas admitidas e não cobertas por seguros, estoque final*.

Esclarece que sem esse levantamento (que se insere no campo da auditoria contábil, pois visa à revisão contábil da conta ESTOQUE) somente se pode afirmar que houve omissões de receitas, oriundas de vendas não registradas, por uma presunção fiscal ou ficção de leigo, sem qualquer força probante, ainda mais quando o fiscal não inseriu elementos constantes da contabilidade, o que gerou diferenças nos exercícios indicados.

Aponta os indicativos explícitos sobre a memória de cálculo destacado onde afirmaram que não foram considerados as devidas compensações dos saldos anteriores para o período de 30.09.2020 a 09.10.2020 e que os pagamentos e recebimentos que foram realizados neste período, não foram reconhecidos pelo o Autuante. Afirma que os valores divergentes em 30.10.2020 a 09.11.2020 tem saldo credor do caixa de R\$ 45.553,72 e não o valor de R\$ 243.603,78, apontado pela fiscalização.

Em primeiro momento, causou-me estranheza, pois existem decisões neste Conselho de Fazenda, pela insubsistência ou mesmo nulidade por falta de documentação para se manter os cálculos do imposto, no qual não se computava os débitos corretamente, no entanto, o autuante deste PAF juntou documentos para sua manutenção:

- Nas fls. 07/10, consta o Demonstrativo C, onde demonstra mês a mês a presunção das omissões de mercadorias tributadas, verificando, pelo menos é o que se presume, a apuração ser correta, pois nos exercícios de 2018 e 2019, todos zerados, não apontado débito algum. Para os exercícios de 2020 e 2021, assinalou crédito tributário, fazendo toda a apuração, destacando o índice da proporcionalidade, a base de cálculo e o ICMS a pagar;
- Nas fls. 11/18, constou o Demonstrativo A, apontando o Movimento mensal de Caixa da empresa Autuada, referente os lançamentos dos débitos, créditos e saldo;
- Nas fls. 19/23, tem o Demonstrativo A1, assinalou os pagamentos relativos aos impostos estaduais;
- Nas fls. 24/26, tem o Demonstrativo 3A, destacando o cálculo do índice da proporcionalidade, de cada mês e a média de cada exercício;
- Nas fls. 27-8, verifica-se as operações de saídas de mercadorias e/ou prestações de serviço – vendas através de documentos fiscais não eletrônicos emitidos pelo próprio contribuinte.

Em relação da falta de documentação para manutenção do lançamento tributário presumo que o fiscal acolheu as operações de “*estoque anterior, entradas, transferência, devoluções, quebras ou perdas admitidas e não cobertas por seguros, estoque final*”, deduzindo do caixa, tanto que ficou zerado os exercícios de 2018 e 2019, dando a entender serem corretos. Verifica-se também mês a mês, saldo negativo, depois saldo positivo, sendo sempre acompanhado no mês posterior o valor remanescente.

Após a explicação do autuante de cada documento apresentado, vejo mais certeza da autuação, no qual reproduzo para conhecimento do colegiado e para conferir melhor decisão:

- a) Demonstrativo “X2”** – que serviu para registrar todas as operações de Saída de Mercadorias e/ou Prestações de Serviço, realizadas através de NF-e, CT-e, NFC-e e Documentos Fiscais não Eletrônicos emitidos pelo contribuinte;
- b) Demonstrativo “3A”** – que serviu para apurar o índice de proporcionalidade, calculado conforme determinação da Instrução Normativa nº 56/2007, tomando por base os valores declarados na DMAs (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) do período fiscalizado;
- c) Demonstrativo “B1”** – que serviu para registrar todos os desembolsos com aquisição de mercadorias, bens e serviços, levando em consideração as datas de vencimento e valores apontados nos documentos fiscais de origem;
- d) Demonstrativo “B2”** – que serviu para registrar todas as receitas com venda de mercadorias, bens e serviços. Para efeito de caixa, todas as operações foram consideradas como recebimento à vista;
- e) Demonstrativo “A1”** – que serviu para registrar todos os pagamentos relativos a impostos estaduais constantes no sistema INC da SEFAZ/BA;
- f) Demonstrativo “A”** – que serviu para reconstituir os Lançamentos objetivando evidenciar saldos credores na conta CAIXA, através de lançamentos dos totais mensais transportados dos demonstrativos A1, B1 e B2. Saliento que não foram lançadas outras despesas, tais como despesas com folha de pagamentos, aluguéis, FGTS, INSS, entre muitos outros, em virtude da não entrega pelo autuado, mesmo tendo sido regularmente intimado, fato que motivou inclusive a aplicação de penalidade lançada na Notificação Fiscal nº 298951.0011/22-5, lavrada em 20/06/2022, anexa a essa Informação Fiscal. Por conta disso, na reconstituição da conta caixa foram considerados somente os valores conhecidos;
- g) Demonstrativo “C”** – que serviu para apurar os valores a pagar pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, autorizada conforme determinação do Artigo 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96, onde os saldos credores apurados no Demonstrativo “A” foram transportados e reduzidos conforme o índice de proporcionalidade apresentados no demonstrativo “3A”.

Também, após os detalhes expostos pelo fiscal autuante referente ao livro do recorrente onde o mesmo se embasou para encontrar o valor da autuação. Vejo que este livro é instrumento auxiliar da escrita fiscal, bem como os livros da contabilidade e o deficiente sustenta que diversas despesas foram utilizadas para pagamentos diretamente pela Conta Banco e que estes lançamentos não teriam a necessidade de serem lançados na conta Caixa, havendo a movimentação a crédito do caixa, débito da despesa; débito do caixa e crédito no Banco. Disse que, na verdade, a utilização da Conta Caixa foi por um mero recurso de contrapartida de lançamentos.

O relator de piso explica justamente sobre este fato, observou que “*o confronto dos recursos obtidos pelo contribuinte com o volume dos recursos aplicados, evidenciando o saldo financeiro real do final do período fiscalizado. Em relação aos recursos disponíveis, deve-se adicionar o saldo de caixa com o saldo da conta bancos, incluindo-se os débitos lançados na conta caixa e na conta bancos*”.

Vejo que os confrontos foram todos feitos pelo fiscal autuante, pois foram apurados o montante dos recursos disponíveis no exercício adicionando-se o saldo da conta Caixa com o saldo da Conta Bancos. Todos os débitos na conta Caixa com todos os débitos da conta Bancos. O deficiente deveria agora, nesta fase recursal, apresentar os documentos (extratos bancários, avisos de crédito e de débito, títulos em cobrança ou de descontos de duplicatas e cheques) do alega que não foram alegados, apontando detalhadamente onde estariam incorretos, no entanto, novamente, não apresentou qualquer elemento que pudesse proporcionar o referido exame.

Observei também que o fiscal destacou todos os documentos que embasaram a autuação, fazendo um paralelo da reconstituição da conta caixa, em contrapartida ao levantamento fiscal, tendo

informações obtidas a partir dos sistemas corporativos da SEFAZ-BA, de documentos fiscais eletrônicos e algumas informações prestadas pelo autuado, fato este que explica a falta de coincidência entre os valores apurados no levantamento fiscal e a escrituração do contribuinte.

No entanto, vejo que há um fato superveniente, na análise dos demonstrativos de constituição do lançamento fiscal, que traz insegurança na imputação, ensejando a declaração de nulidade do lançamento, de ofício, nos termos do artigo 18, IV, “a” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Dentre os demonstrativos, que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 29 dos autos, que dão sustentação a imputação fiscal, têm-se “Demonstrativo A – Movimentação Mensal de Caixa”. Este demonstrativo é o que traz os elementos constitutivos da apuração do “Saldo Credor de Caixa”, em que dá azo a acusação “omissão de saídas de mercadorias tributáveis”, com espeque no art. 4º, § 4º, inc. I da Lei nº 7.014/96.

Tal demonstrativo traz a informação dos itens de operações que movimenta o “CAIXA” da empresa, ou seja, esse demonstrativo traz o indicativo das movimentações da empresa que traduziram em “numerário”, isto é, em “dinheiro” no período fiscalizado.

Neste demonstrativo são indicados, na coluna “Débito”, as operações que sinalizam “saídas de caixa”, por sua vez, na coluna “Crédito”, as operações que sinalizam “entradas de caixa”. Desenvolvendo a operação de “saldo inicial” mais o somatório dos “débitos” diminuído do somatório dos “créditos” no mês, resultando um “saldo devedor” concluindo-se que não há omissões de saídas; todavia, resultando um “saldo credor” dando a entender que há omissões de saídas, ensejando, então a imputação fiscal com fundamentação legal (art. 4º, § 4º, inc. I da Lei nº 7.014/96).

Assinalo que no período fiscalizado de 01/01/2018 a 31/12/2021, foi identificado “saldo credor de caixa”, conforme constata-se nas fls. 16 e 17 dos autos, objeto da constituição do lançamento do Auto de Infração, em tela. Compulsando o “Demonstrativo A – Movimentação Mensal de Caixa”, relativo a todos os meses fiscalizado, vê-se, de pronto, uma primeira incongruência no levantamento. A fiscalização aponta como lançamento na coluna “Débito”, pagamentos efetuado com “Energia”, “Água”, “Telefone” e “Combustível”, onde deveria ter sido lançado na coluna “Crédito”. Isso para todos os meses do levantamento fiscal.

Aponto também no levantamento que o pagamento de “Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviço”, computando na coluna “Crédito”, como de fato deveria proceder; porém na data do efetivo pagamento da fatura. Todavia, a Fiscalização, considerou o pagamento dessas aquisições como tivesse sido todas “à vista” em todo o período fiscalizado, ou seja, levantou o somatório das entradas no “Livros Fiscal de Entrada” e considerou que todas as entradas do mês foram pagas no próprio mês.

Destaco também que as entradas de recurso por “Venda de Mercadorias”, foi computado na coluna “Débito”, como de fato deveria proceder; porém na data do efetivo recebimento do recurso. No entanto, considerou-se também o pagamento das vendas de mercadorias como tivesse sido todas “à vista” em todo o período fiscalizado, ou seja, levantou o somatório das saídas no “Livros Fiscal de Saídas” e considerou que todas as vendas do mês foram recebidas no próprio mês.

Vejamos o extrato do levantamento fiscal, relativo aos meses em que foi apurado o “saldo credor de caixa”,

Empresa : MARQUES FAIR INDUSTRIA E COMERCIO DE POLPAS DE FRUTAS LTDA			
Endereço: FAZENDA SEMPRE VIVA, SN - CENTRO - IBIRATAIA-BA			
IE.....: 031.392.390			
CNPJ/MF : 41.988.015/0001-97			
Demonstrativo A - Movimento Mensal de Caixa			
Reconstituição de Lançamentos Objetivando Evidenciar Saldos Credores na Conta CAIXA			
Período: 01/01/2018 a 31/12/2021			
Data	Histórico	Lançamento	Saldo
		Débito R\$	Crédito R\$

01/09/2020	Saldo Inicial de Caixa	758.451,35	D	758.451,35
30/09/2020	Venda de Mercadorias	843.851,03	D	843.851,03
30/09/2020	Pagamento de Salários		D	0,00
30/09/2020	Pagamento de FGTS		D	0,00
30/09/2020	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	138.889,46	D	138.889,46
30/09/2020	Pagamento de Combustível (1)	201.068,53	D	201.068,53
30/09/2020	Pagamento de Frete (1)		D	0,00
30/09/2020	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(5.367,46)
30/09/2020	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	2.216.943,68	C	(2.216.943,68)
Total - Mês de Setembro de 2020		1.942.260,38	2.222.311,14	C (280.050,76)

01/10/2020	Saldo Inicial de Caixa	0,00	D	0,00
31/10/2020	Venda de Mercadorias	1.255.827,68	D	1.255.827,68
31/10/2020	Pagamento de Salários		D	0,00
31/10/2020	Pagamento de FGTS		D	0,00
31/10/2020	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	165.478,53	D	165.478,53
31/10/2020	Pagamento de Combustível (1)	192.848,24	D	192.848,24
31/10/2020	Pagamento de Frete (1)	8.526,47	D	8.526,47
31/10/2020	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(78.394,40)
31/10/2020	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	2.219.837,77	C	(2.219.837,77)
Total - Mês de Outubro de 2020		1.622.680,92	2.298.232,17	C (675.551,25)

01/11/2020	Saldo Inicial de Caixa	0,00	D	0,00
30/11/2020	Venda de Mercadorias	1.487.468,61	D	1.487.468,61
30/11/2020	Pagamento de Salários		D	0,00
30/11/2020	Pagamento de FGTS		D	0,00
30/11/2020	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	125.513,87	D	125.513,87
30/11/2020	Pagamento de Combustível (1)	199.044,53	D	199.044,53
30/11/2020	Pagamento de Frete (1)	5.095,22	D	5.095,22
30/11/2020	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(17.489,16)
30/11/2020	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	2.175.916,49	C	(2.175.916,49)
Total - Mês de Novembro de 2020		1.817.122,23	2.193.405,65	C (376.283,43)

28/02/2021	Pagamento de Salários		D	0,00
28/02/2021	Pagamento de FGTS		D	0,00
28/02/2021	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	181.306,78	D	181.306,78
28/02/2021	Pagamento de Combustível (1)	37.213,41	D	37.213,41
28/02/2021	Pagamento de Frete (1)		D	0,00
28/02/2021	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(144.360,69)
28/02/2021	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	1.716.134,83	C	(1.716.134,83)
Total - Mês de Fevereiro de 2021		1.686.857,17	1.860.495,52	C (173.638,34)

01/03/2021	Saldo Inicial de Caixa	0,00	D	0,00
31/03/2021	Venda de Mercadorias	1.926.017,87	D	1.926.017,87
31/03/2021	Pagamento de Salários		D	0,00
31/03/2021	Pagamento de FGTS		D	0,00
31/03/2021	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	174.253,78	D	174.253,78
31/03/2021	Pagamento de Combustível (1)	19.782,17	D	19.782,17
31/03/2021	Pagamento de Frete (1)		D	0,00
31/03/2021	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(77.045,38)
31/03/2021	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	2.251.558,55	C	(2.251.558,55)
Total - Mês de Março de 2021		2.120.053,82	2.328.603,93	C (208.550,11)

01/05/2021	Saldo Inicial de Caixa	404.478,96	D	404.478,96
31/05/2021	Venda de Mercadorias	1.532.387,62	D	1.532.387,62
31/05/2021	Pagamento de Salários		D	0,00
31/05/2021	Pagamento de FGTS		D	0,00
31/05/2021	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	156.479,49	D	156.479,49
31/05/2021	Pagamento de Combustível (1)	43.383,26	D	43.383,26
31/05/2021	Pagamento de Frete (1)	2.823,79	D	2.823,79
31/05/2021	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(81.530,93)
31/05/2021	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	2.261.804,01	C	(2.261.804,01)
Total - Mês de Maio de 2021		2.139.553,12	2.343.334,94	C (203.781,82)

01/11/2021	Saldo Inicial de Caixa	695.785,98	D	695.785,98
30/11/2021	Venda de Mercadorias	2.077.191,90	D	2.077.191,90
30/11/2021	Pagamento de Salários		D	0,00
30/11/2021	Pagamento de FGTS		D	0,00
30/11/2021	Pagamento de Energia, Água e Telefone (1)	249.957,92	D	249.957,92
30/11/2021	Pagamento de Combustível (1)		D	0,00
30/11/2021	Pagamento de Frete (1)		D	0,00
30/11/2021	Pagamentos de ICMS - Valor Total (2)		C	(69.130,49)
30/11/2021	Pagamentos na Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços (3)	3.048.924,79	C	(3.048.924,79)
Total - Mês de Novembro de 2021		3.022.935,80	3.118.055,28	C (95.119,49)

DEMONSTRATIVO C

Período: 01/01/2018 a 31/12/2021

DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS

Apurada a partir da reconstituição da Conta CAIXA tomando como base as notas fiscais e demais documentos contábeis que respaldaram lançamentos nos livros Diário e Razão apresentados pelo contribuinte

Presunção autorizada conforme determinação do Artigo 4º, § 4º, inciso I, da Lei nº 7.014/96
Infração no SLCT (Sistema de Lançamento de Crédito Tributário): 005.003.002

A	B	C	D=BxC/100	E	F=DxE/100
Mês/Ano	Saldo Credor de Caixa R\$ (1)	Proporcionalidade Índice % (2)	Omissão de Receitas Base de Cálculo R\$ (3)	ICMS Aliquota %	ICMS a Pagar R\$

Setembro/2020	280.050,76	43,98	123.166,32	18	22.169,94
Outubro/2020	675.551,25	36,06	243.603,78	18	43.848,68
Novembro/2020	376.283,43	40,15	151.077,80	18	27.194,00
Dezembro/2020	0,00	43,26	0,00	18	0,00
Total-2020	1.331.885,43		517.847,90		93.212,62
Janeiro/2021	0,00	41,47	0,00	18	0,00
Fevereiro/2021	173.638,34	35,44	61.537,43	18	11.076,74
Março/2021	208.550,11	43,89	91.532,64	18	16.475,88
Abril/2021	0,00	43,24	0,00	18	0,00
Maio/2021	203.781,82	20,90	42.590,40	18	7.666,27
Novembro/2021	95.119,49	40,67	38.685,10	18	6.963,32

Tomando por exemplo o mês de setembro de 2020, que deu azo ao lançamento da data de ocorrência de 30/09/2020 (fl. 16), têm-se de registro de venda de mercadorias o valor de R\$ 843.851,03, que se trata das operações de saídas tributadas e não tributadas lançadas no “Livro Fiscal de Saída”, por sua vez, têm-se de registro de aquisição de mercadorias o valor de R\$ 2.216.943,68, que se trata das operações de entradas tributadas e não tributadas lançadas no “Livro Fiscal de Entrada”.

Portanto, chamo atenção para os valores que não se apresenta terem sido “a vista”, pelo que se tem de regra de negócio decorrente de operações com mercadorias. Não se têm, nos autos, qualquer prova documental que ateste ser a venda e compra do Contribuinte Autuado na modalidade “a vista”.

Observo que a aplicação do “Roteiro de Auditoria de Caixa” não comporta registro no levantamento fiscal sem prova das ocorrências dos fatos, seja a “Débito”, ou seja, a “Crédito”. Como próprio nome do levantamento fiscal, as movimentações que afetam o “CAIXA” da empresa devem serem apontadas no levantamento, conforme, de fato, com a ocorrências dos fatos. Entendo que não se apresenta assertivo interpretar que a empresa tenha desembolsado um volume de R\$ 2.216.943,68 com o pagamento de “Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviço”, para um volume de entrada de recursos, no valor de R\$ 843.851,03, decorrente de vendas de mercadorias. Esse descompasso entre “entrada” e “saída” de recursos ocorre em todos os meses do levantamento fiscal, em especial nos meses em que se apurou o “saldo credor de caixa”, objeto da autuação.

Diante de tais observações, concluo que a autuação contém vícios na constituição do lançamento que afetam a sua eficácia, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada na composição da movimentação da “conta caixa” ao computar valores de pagamento como “débito”, quando deveria ter sido computado como “crédito”, além de considerar as aquisições e vendas de mercadorias, em todo período fiscalizado, como “à vista”, ou seja, com pagamento e recebimento na data da aquisição.

Portanto, de ofício, sou pela nulidade do Auto de Infração, conforme os termos do artigo 18, IV, “a” do RPAF/BA, devido à falta de segurança para determinar a infração e o infrator.

Alega também em relação à **impropriedade de aplicação Taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações**, onde sustenta ser ilegal e inconstitucional uma vez que fere os institutos do princípio da legalidade, anterioridade nonagesimal, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica.

Sobre essa questão informo que nesta situação, não é o momento apara se alegar, pois este não cabe mais a este órgão administrativo julgar tais questões, conforme dispõe o Art. 167, I do RPAF/99, sendo certo que as multas aplicadas, juros e acréscimos moratórios se encontram dentro da ordem legal vigente. Também já consta decisões de tribunais superiores que entendem a aplicação da Taxa SELIC como índice para se apurar os acréscimos moratórios.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para ANULAR a autuação em sua totalidade. Recomenda-se a possibilidade da renovação da ação fiscal, sanando todas as incongruências, salvo de falhas e verificando o prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 298951.0009/22-0, lavrado contra **MARQUES FAIR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE POLPAS DE FRUTAS LTDA**. Recomenda-se a possibilidade da renovação da ação fiscal, sanando todas as incongruências, salvo de falhas e verificando o prazo decadencial.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS