

**PROCESSO** - A. I. Nº 180597.0002/11-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - TAN BRASIL COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0175-05/12  
**ORIGEM** - INFAC IPIAÚ  
**INTERNET** - 11/10/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0310-11/12

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DA INFRAÇÃO AO FATO. SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. Apesar de constatado que tanto a descrição da infração como o enquadramento legal feito pelo autuante se referem ao suprimento de caixa de origem não comprovada, enquanto os demonstrativos que trouxe ao processo se reportam apenas ao saldo credor da conta “Caixa”, tal constatação não ensejou prejuízo ao contribuinte, pois suas razões de defesa demonstram ter entendido a acusação fiscal, cuja expressão acusativa abrange, em sentido amplo, a expressão “saldo credor da conta Caixa”. Contudo, o lançamento de ofício carece de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, haja vista que o autuante arbitrou o saldo inicial da conta “Caixa”, quando do seu levantamento fiscal, comprometendo o ajustamento do fato concreto à lei. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício nos termos do art. 169, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF – Decreto nº 7.629/99, interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal – JJF, contra o Acórdão JJF Nº 0175-05/12 que julgou Nulo o Auto nº Infração em referência.

O Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2011, em função de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos exercícios de 2009 e 2010, sendo lançado ICMS no valor total de R\$67.864,22, com multa de 70% sobre o valor do exercício de 2009 e 100% sobre o de 2010.

O autuado se defende às fls. 8/10 aduzindo que o levantamento deu-se exclusivamente com base em omissão de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada nos anos de 2009 e 2010. Relata que o Fisco Estadual considerou que em 2009 a empresa efetuou compras de mercadorias no montante de R\$718.611,42, enquanto teria vendido no mesmo período apenas R\$ 497.949,78, o que caracterizaria omissão de saídas de mercadorias da ordem de R\$ 227.474,56. Já em 2010 as compras alcançaram o valor de R\$ 394.269,41 e as vendas R\$222.542,70, refletindo a omissão de R\$ 171.726,70.

Aponta que houve equívoco no levantamento fiscal por não ter levado em consideração as vendas do ano anterior, 2008, isto porque lá poderia restar comprovado que neste ano houve uma relação entre vendas e compras de mercadorias que justificasse o fato de as compras no ano de 2009 ter superado às vendas. Ressalta que no exercício de 2010 comprou mercadorias no montante

de R\$ 394.269,41 e que este valor é inferior às vendas de 2009, que alcançaram a quantia de R\$497.949,78 demonstrando ter respaldo financeiro para suportar as referidas compras do período.

Afirma que não se pode presumir que houve omissão de saídas por suprimento de caixa sem comprovação de origem, sem que haja uma clara quantificação do estoque existente, pois se o fiscal verificasse o estoque, teria visto que não houve omissão de saída de mercadorias. Diz que o fiscal optou por uma apuração meramente contábil de dois exercícios sem que se realizasse as diligências que pudessem comprovar a verdade dos fatos. Conclui que o Auto de Infração é lacônico em termos de descrição dos fatos, e pobre em elementos probatórios, pois a presunção de omissão de saída de mercadorias por suprimento de caixa de origem não comprovada é relativa, não absoluta, como quis fazer crer o Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 12 do processo, onde argumenta que nos exercícios fiscalizados, 2009 e 2010 a empresa não possuía Recursos suficientes no Caixa para pagar as compras efetuadas, ficando assim evidenciado que o contribuinte supriu o Caixa de recursos de origem não comprovada. Pede pela procedência do Auto de Infração.

Antes do Julgamento, a 5ª JJF converteu o processo em diligência ao autuante para que trouxesse provas ao processo dos lançamentos na conta Caixa que não têm origem comprovada, bem como apresentasse provas dos valores lançados nos demonstrativos.

Em resposta, de forma sucinta, o autuante afirma que “*o contribuinte é contumaz em suprir seu Caixa para acobertar as compras efetuadas sem a geração necessárias dos Recursos. Anexas as DMAs dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, para comprovar o desequilíbrio do Caixa do contribuinte em foco*”.

Com o retorno da diligência o processo foi a julgamento tendo a junta decidido a lide conforme segue:

“*O auto ora em lide tem única infração, sob a descrição de “omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada mediante suprimento de caixa de origem não comprovada”. Os demonstrativos, embora apresentem saldo credor da conta Caixa, apresentam apenas os lançamentos a débito por conta das receitas e os lançamentos a crédito pelas compras nas aquisições de mercadorias e pagamentos de impostos, e nenhum suprimento sem comprovação de origem, dado que as receitas apresentadas estão comprovadas pelas vendas declaradas nas informações econômico-fiscais nos demonstrativos mensais de apuração do ICMS (DMAs). Houve, aparentemente, pelos DMAs que foram anexadas ao processo durante a diligência, a infração a que se reporta o Art. 2º, § 3º, I, do RICMS/BA, que transcrevo a seguir:*

*Art. 2º : nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*(...)*

*§ 3º: Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*O autuante ao descrever a infração, e também ao fazer o enquadramento, optou pelo inciso II, do parágrafo 3º do art. 2º:*

*- suprimento a caixa de origem não comprovada.*

*Está evidenciado que, tanto a descrição da infração com o enquadramento legal feitos pelo autuante, indubitavelmente se referem ao suprimento de caixa de origem não comprovada, enquanto os demonstrativos que trouxe ao processo, se reportam apenas ao saldo credor da conta Caixa.*

*Ao cumprir a diligência, o autuante anexou as DMA, em que apresenta os valores nos quais se baseou para fazer o demonstrativo. O legislador, como ficou demonstrado pela transcrição dos incisos I e II do artigo 2º, separou nitidamente uma infração da outra, assim como o texto legal do art. 60 evidencia que, saldo credor de Caixa e suprimento de caixa de origem não comprovada, não são a mesma coisa. Cabe aqui diferenciar o saldo credor de Caixa do suprimento de caixa de origem não comprovada. O saldo credor de Caixa ocorre quando a contabilização de entradas e saídas da conta Caixa resulta em saldo credor, ou seja, um volume financeiro de saída superior ao da entrada. O suprimento de Caixa sem comprovação de origem se dá, quando aparecem na conta caixa valores (suprimentos), que são oriundos de operações que não possuem uma comprovação contábil da origem daqueles Recursos, como empréstimos, doações, etc. O suprimento de caixa, presta-se exatamente*

para evitar que o saldo da conta Caixa fique credora. Neste caso, para identificação do suprimento da conta Caixa com valores sem origem, far-se-á necessária a análise da escrituração fiscal da escrita fiscal-contábil do contribuinte, com os documentos que consolidem os lançamentos do Caixa.

No presente caso, o autuante fez um levantamento da conta Caixa, com base nas vendas e aquisições, onde demonstra a existência de saldo credor, e ao mesmo tempo faz a descrição da infração como suprimento de caixa sem comprovação de origem; mesmo com a diligência, não logrou trazer prova de qualquer suprimento de caixa sem comprovação de origem, apenas confirmando o saldo credor, ficando caracterizado que a infração correta seria a do inciso I do art. 2º do RICMS/BA e não o II.

O Auto de Infração, como peça fundamental que é, deve se revestir de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas para que possa surtir os seus efeitos, dentre elas, a correta descrição do fato infringente e o seu respectivo montante tributável. Diante do exposto, percebe-se claramente que o crédito tributário apontado pelo autuante, inclusive após a diligência, encontra-se eivado de vícios, os quais impõem a fragilidade da acusação imposta ao sujeito passivo, visto que a natureza da infração não está corretamente descrita, comprometendo sua liquidez e certeza, assim como comprometendo a ampla defesa do autuado, e em sendo assim, contrariando o disposto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, conforme texto legal abaixo reproduzido:

Art. 18. São nulos:

IV - o lançamento de ofício:

a) e não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Necessário se faz, ressaltar o vício insanável do lançamento tributário, entendimento este, alicerçado nos termos da ausência de requisitos básicos do Auto de Infração, comprometendo o ajustamento do fato concreto à Lei. O art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, não possibilita à autoridade administrativa alterar o critério jurídico do lançamento tributário após a sua efetivação, tornando a situação presente, repito, um vício formal insanável. Pelo exposto, é notória a descrição precária do cometimento da falta, dificultando o ajustamento do fato à lei, implicando também em cerceamento da defesa e, por consequência, outra contundente razão para a nulidade do procedimento.

Para que não parem dúvidas sobre a posição adotada neste voto, há de se questionar aqui, se o fato de uma auditoria da conta Caixa que aponta um saldo credor, não significaria também que houve um suprimento de caixa sem comprovação de origem, já que, de fato, foi necessário o uso de Recursos sem comprovação de origem, para se fazerem as aquisições de mercadorias registradas na conta caixa. Por esse aspecto, vislumbrando-se o fato sem maiores aprofundamentos, poderíamos entender que saldo credor e suprimento de caixa sem comprovação de origem significam a mesma coisa e, portanto, não havia que se falar aqui em inadequação da descrição nem tampouco do enquadramento divergente dos fatos demonstrados no processo.

Ocorre, que a escrituração contábil se faz por regras e princípios, sem os quais seria impossível a confiabilidade das demonstrações contábeis apresentadas pelas empresas, e por conseguinte, o fisco ficaria à mercê dos critérios adotados por cada entidade. Assim, o registro contábil é o instrumento da contabilidade, sem a qual a mesma não existiria como tal. O saldo credor da conta Caixa resulta, então, da ausência de registro na contabilidade, de receitas ou quaisquer Recursos que deveriam entrar na conta Caixa, que em comparação com os registros de desembolso, que são maiores, implicam no saldo credor. Por exemplo, uma empresa possui R\$300,00 no Caixa e pagou uma fatura de R\$1.000,00. Caso o contribuinte realizasse a contabilização, ficaria com saldo credor de Caixa no valor de R\$700,00. Tal situação implica que, de alguma forma o contribuinte tinha os R\$700 reais para pagar a conta. A legislação fiscal diz que, neste caso, há uma presunção de que os R\$700 reais teriam sido receitas de vendas não registradas e daí ocorre a infração à legislação do ICMS, por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Tal presunção é júris tantum, ou seja, permite prova em contrário, pois a simples existência de saldo credor implica no descumprimento de um princípio contábil, mas não em uma fraude, pois pode o contribuinte simplesmente errar no lançamento de uma receita e com isto repercutir em saldo credor do Caixa. Já o suprimento sem comprovação de origem, ao contrário do saldo credor, resulta não da omissão do registro contábil, mas de uma situação oposta, ou seja, de uma ação, do um registro contábil fraudulento ou fictício, de uma receita que pode ser operacional ou não, a exemplo de empréstimos bancários, integralização de capital pelos sócios, venda de um bem do ativo, etc; isto implica que, enquanto o “saldo credor” da conta caixa indica que o contribuinte efetuou pagamento com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas (receitas mantidas à margem da escrituração) o suprimento de caixa sem comprovação de origem é uma situação inversa, o contribuinte contabiliza receitas fictas, sem comprovação, enfim, em um caso se omite a contabilização de receitas verdadeiras e no outro se contabiliza receitas inexistentes.

O Professor de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador, Manuel Perez Martinez, em sua dissertação de mestrado intitulada “OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA FISCAL DO ICMS COM A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE: ESTUDO DE VALIDADE NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA”, abordou em seu brilhante trabalho acadêmico, a confusão que

frequentemente envolve os auditores fiscais quanto à diferenciação na descrição da infração, se saldo credor de caixa ou suprimento de caixa sem comprovação de origem, cujo excerto, transcrevo a seguir:

*Nos acórdãos analisados foram observadas, por inúmeras vezes, as confusões entre saldo credor de caixa e suprimento de caixa. O autuante identifica e elabora o demonstrativo do saldo credor de caixa e, em lugar de caracterizar como presunção de omissão de vendas, identifica como sendo suprimento de caixa não comprovado, para daí presumir a omissão de receitas.*

*Ao estabelecer a presunção no regulamento, o legislador prevê as duas situações, o que demonstra se tratar de fatos distintos. O suprimento ocorre quando, nos registros a débito da conta caixa, apresenta-se algum valor que não tem origem comprovada. É óbvio que, muitas vezes, ao se expurgar esse valor do caixa o mesmo pode resultar em saldo credor, para daí presumir a omissão de receitas. Ao estabelecer a presunção no regulamento, o legislador prevê as duas situações, o que demonstra se tratar de fatos distintos. O suprimento ocorre quando, nos registros a débito da conta caixa, apresenta-se algum valor que não tem origem comprovada. É óbvio que, muitas vezes, ao se expurgar esse valor do caixa o mesmo pode resultar em saldo credor.*

*O Professor Manuel Perez Martinez sintetiza com clareza solar, a questão vivenciada neste Auto de Infração, que faço questão de uma vez mais reproduzir - O “autuante identifica e elabora o demonstrativo do saldo credor de caixa e, em lugar de caracterizar como presunção de omissão de vendas, identifica como sendo suprimento de caixa não comprovado para daí presumir a omissão de receitas”, mas ao final arremata o Mestre Manuel Perez: “o legislador prevê duas situações, o que demonstra se tratar de fatos distintos.”*

*Corroborando a posição do Professor Perez, as Auditoras Fiscais Tânia Maria Santos dos Reis e Vera Virgínia Nobre de Santana Chaves, na monografia intitulada A AUDITORIA FISCAL CONTÁBIL DO CAIXA GERAL COMO INSTRUMENTO DE INIBIÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Auditoria Fiscal Contábil junto a Universidade Federal da Bahia, como exigência parcial, para a obtenção do grau de especialista em Auditoria Fiscal Contábil, também definiram o saldo credor de caixa e o suprimento de caixa como dois institutos diversos, conforme vemos a seguir, de excerto extraído do laborioso e detalhado trabalho acadêmico:*

#### **SALDO CREDOR DE CAIXA**

*O saldo credor da conta Caixa, também conhecido por “estouro de Caixa”, é decorrente da falta de contabilização de valores provenientes de uma receita, operacional ou não.*

#### **SUPRIMENTOS DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

*Quando a pessoa jurídica paga duplicatas com Recursos provenientes de receitas omitidas e contabiliza os pagamentos terá necessidade de contabilizar a entrada de dinheiro na conta Caixa porque, do contrário, o seu saldo ficaria credor. Essa contabilização, denominada suprimentos de Caixa, poderá ter como contrapartida a conta dos sócios ou capital. Artifícios muito usados para evitar o surgimento do saldo credor da conta Caixa, através de suprimentos não comprovados: a) contabilização de suprimento de numerários fictícios, sob a forma de empréstimos efetuados por administradores, sócios, titular de empresa individual e acionista controlador; b) aumento fictício de capital, instrumentalizado em alteração do contrato social, registrado na Junta Comercial.*

*Assim, nos demonstrativos do Auto de Infração, não se encontra nenhum lançamento similar aos que foram enumerados acima, que possa caracterizar o suprimento de caixa sem comprovação de origem, embora, como bem frisou o Professor Manuel Perez, em havendo tal procedimento, ao se expurgar os suprimentos não comprovados, temos como resultado, o saldo credor. É fato inconteste, que não se encontra em nenhum manual ou tratado de contabilidade, exemplo de suprimento de caixa de origem não comprovada, que se assemelhe a este em discussão. No caso em lide, as compras foram hipoteticamente efetuadas com Recursos não contabilizados e portanto, houve teoricamente para um leigo em contabilidade, um “suprimento de caixa”; mas isto não é verdade, pois é certo que não podemos igualar as duas situações, pois ainda que ambas resultem em saldo credor de Caixa, o modus faciendi é diferente (uma se caracteriza pela omissão do registro contábil e a outra pelo ação de um registro sem comprovação da sua existência real), e assim, tanto a caracterização contábil como a natureza jurídica destas situações são totalmente distintas, pois o teve o legislador, o cuidado em separar tais infrações, pois embora constem do mesmo artigo, estão em incisos diferentes; houvesse o propósito de se considerar ambas equivalentes, no mínimo estariam elas no mesmo artigo e no mesmo inciso, apenas separadas pela exemplificação – “saldo credor de caixa ou suprimento de caixa sem comprovação de origem”. Assim, não vislumbro outro entendimento senão a de que a fundamentação deste lançamento tributário recai em situação de inadequação da lei ao fato descrito, e assim, resulta em irreparável nulidade formal.*

*Dizer que o autuado, no caso em lide, supriu o caixa sem comprovação, literalmente significa dizer que ele escriturou em seu Caixa, valores que não encontram respaldo e existência legal, e no entanto, todos os valores a débito e a crédito, que foram apontados nos demonstrativos feitos pelo autuante, encontram-se amparados pelas DMAs. Só por uma ficção contábil, poderíamos admitir que a utilização de Recursos não contabilizados para*

compras de mercadorias significaria um “suprimento de caixa”, pois a própria palavra “suprir” significa fornecer, juntar, prover, e a conta Caixa não foi provida dos Recursos não contabilizados, além do que, admitir tal “suprimento” fictício seria atentar contra o princípio fundamental do registro dos fatos contábeis, pois a ciência contábil não leva em conta os fatos que não são registrados. Assim, embora os Recursos lançados a débito no Caixa, sejam insuficientes para cobrir os valores lançados a crédito, resultando em estouro ou saldo credor, não houve em absoluto, nenhum suprimento na conta caixa que não esteja comprovado, havendo apenas a quebra de um princípio contábil, que não permite a existência de saldo credor. Por isso, tanto a descrição como o enquadramento, não encontram respaldo na legislação vigente, pois além de não se adequar aos fatos expostos, visivelmente cerceia a defesa do contribuinte, por lhe colocar a par de uma situação, a rigor, dissonante entre o que foi acusado e o que foi demonstrado nos autos, e se tal confusão entre essas duas situações contábeis distintas, ocorre, mesmo entre profissionais do fisco, não se pode esperar outra coisa do autuado, que pouco ou nada entende de contabilidade e de legislação tributária. É óbvio que tal confusão resulta em inquinamento da compreensão do autuado acerca do que está sendo acusado, impossibilitando o uso dos adequados meios de defesa, uma vez que, uma eventual justificativa para elidir o saldo credor de Caixa não será a mesma para o suprimento sem comprovação de origem.

Assim, voto pela *NULIDADE* do Auto de Infração, observando que, diante dos fatos comprovados neste processo, cabe o refazimento da ação fiscal.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Em que pese convergir com a conclusão de que o lançamento de ofício é nulo, peço venia para divergir da fundamentação em que se sustentou o voto do nobre relator, o qual entende que o fato de tanto a descrição da infração como o enquadramento legal feito pelo autuante se referirem ao suprimento de caixa de origem não comprovada, enquanto os demonstrativos que compõem o processo se reportam apenas ao saldo credor da conta Caixa, resultou em inquinamento da compreensão do contribuinte acerca do que está sendo acusado, impossibilitando o uso dos adequados meios de defesa, uma vez que uma eventual justificativa para elidir o saldo credor de Caixa não é a mesma para o suprimento sem comprovação de origem.

Tal insurreição decorre do fato primordial de que, da análise das razões de defesa, consignadas no relatório acima, se verifica que o deficiente entendeu perfeitamente se tratar de uma auditoria de caixa na qual se apurou saldo credor de caixa, senão vejamos:

Aduz que as compras em 2010 foram inferiores às vendas em 2009, e é óbvio que a origem das compras de mercadorias em 2010 foram os Recursos obtidos com as vendas das mercadorias em 2009 e que fato idêntico se deu em 2009, mas a autoridade fiscal parece ter preferido aplicar de maneira açodada a presunção legal, sem um mínimo de provas;

Logo, restou evidenciado que o sujeito passivo entendeu que a acusação fiscal trata de saldo credor da conta Caixa quando aduz que a origem das compras de mercadorias em 2010 foram os Recursos obtidos com as vendas das mercadorias em 2009, o que diferencia do entendimento stricto sensu de suprimento de caixa. Sendo assim, inexistiu o alegado cerceamento de defesa para fundamentar a nulidade do lançamento de ofício.

Há de se ressaltar que, de forma imprecisa, utiliza-se das expressões “suprimento de caixa de origem não comprovada” e “saldo credor da conta Caixa” como sinônimos ou fatos idênticos. Porém, conforme bem salientou o nobre relator, são distintos. Contudo, no aspecto fiscal, em relação à presunção legal, contida no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, ambas as situações decorrem, salvo contrário, de omissão de receitas de vendas anteriores, sendo o saldo credor da conta caixa uma espécie do suprimento de caixa de origem não comprovada.

Assim, considerando que o saldo credor da conta Caixa é uma espécie do suprimento de caixa de origem não comprovada, pois, sendo a conta “Caixa” uma conta eminentemente “devedora”, ou seja, na qual não se pode sair quantia de numerários a mais do que entrou, quando tal fato ocorre significa dizer que existiu um “suprimento de origem não comprovada” no sentido lato sensu.

Por outro lado o suprimento de caixa de origem não comprovada, por se tratar de um gênero, nem sempre significa se tratar de um saldo credor da conta Caixa, a exemplo de empréstimos fictícios registrados a débito da conta caixa que, por si só, caracteriza a presunção legal.

Por sua vez, caso este suprimento de caixa, não comprovado, seja desconsiderado do fluxo de caixa, ou seja, tal numerário seja excluído, estornado do débito do caixa, tal operação poderá resultar ou não no saldo credor da conta Caixa, a depender do saldo anterior existente se vai comportar, pois, se o saldo anterior ao lançamento for superior ao suprimento fictício, certamente, não haverá o saldo credor da conta caixa. Porém, mesmo nesta condição, por presunção legal, o suprimento de caixa de origem não comprovada será objeto de exação fiscal. Assim, neste caso ocorre o suprimento de caixa no sentido stricto sensu.

Tais lucubrações servem para se concluir que, em primeiro plano, não ocorreu qualquer cerceamento de defesa do contribuinte, pois as razões de defesa demonstram que o contribuinte entendeu tratar-se de saldo credor da conta caixa, como também, em segundo plano, a expressão “suprimento de caixa de origem não comprovada”,

*contida na acusação fiscal, abrange, em sentido amplo, a expressão “saldo credor da conta caixa”. Eis as razões para não comungar com os fundamentos do voto proferido pelo nobre relator.*

*Contudo, me solidarizo com a conclusão de que o lançamento de ofício deve ser considerado nulo, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, haja vista que o autuante arbitrou saldo “zero” para a conta “Caixa”, quando do seu levantamento fiscal relativo ao exercício de 2009, sem qualquer prova documental, a exemplo de informações econômico-fiscais, livros contábeis, etc., ou, na ausência destes, não procurou intimar o contribuinte para informar o saldo existente àquela época.*

*Agindo, assim, ao atribuir o valor “zero” ao saldo inicial do levantamento fiscal, o autuante ensejou incerteza e insegurança da real existência de saldo credor, no montante apurado ou em valor parcial, uma vez que, a depender do saldo inicial existente e devidamente comprovado, poderia se apurar ou não apurar a ocorrência da infração.*

*É válido ressaltar que, na atual condição processual, seria inviável o saneamento do PAF, pois o sujeito passivo não iria corroborar o saldo inicial arbitrado pelo autuante.*

*Assim, diante de tal vício processual, concordo com a Decisão do relator, quanto à conclusão de votar pela NULIDADE do Auto de Infração, para que, nos termos previstos no art. 156 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a autoridade competente instaure novo procedimento fiscal, considerando todos os elementos necessários à auditoria de caixa, observando-se o prazo decadencial, por se tratar de ocorrência de vício material.*

## VOTO

Analizando o processo verifica que o autuante fez uma espécie de auditoria anual de Caixa do contribuinte, tomando como base exclusiva as DMA's dos exercícios de 2009 e 2010. Arbitrou em zero o saldo inicial do Caixa para ambos os exercícios.

Em sua defesa, o contribuinte se insurge contra o procedimento alegando que se o autuante tivesse verificado O exercício anterior, 2008, veria que houve uma relação de compra e vendas que suportaria as aquisições de 2009. Diz que as compras de 2010 são suportadas pelas vendas de 2009, que lhe foram superiores (R\$ 497.949,79 de vendas de 2009, contra R\$ 394.269,41 de compras em 2010).

A tese defensiva cai por terra ao verificar-se que na DMA de 2008, acostada pelo autuante em resposta a diligência solicitada pela 5<sup>a</sup> JJF, fl. 23, os valores das aquisições no montante de R\$661.742,68 também superaram o das saídas de R\$ 494.858,66. Infere-se, ainda, que as vendas de 2008 são insuficientes para respaldar as aquisições de 2009, como aduzido pelo autuado. Desta forma, confirma-se a declaração do autuante, inserta na lacônica resposta à diligencia, de que “*..o contribuinte é contumaz em suprir seu Caixa para acobertar as compras efetuadas sem a geração necessária de Recursos*”.

Apesar do forte indício da ocorrência de saldo credor de Caixa de forma reiterada, o preposto do fisco descurou-se de observar questões formais e equivocou-se na descrição dos fatos comprometendo o lançamento, o qual foi julgado nulo, à unanimidade, contudo com fundamentação diversa.

O i. relator considerou que houve cerceamento ao direito de defesa, provocado por divergência entre a descrição da infração e seu enquadramento legal, com os demonstrativos que fundamentaram o lançamento. Entendeu que a infração imputada e seu enquadramento referiram-se a omissão de saídas de mercadorias tributadas apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada, e os demonstrativos buscaram revelar a ocorrência de saldo credor de Caixa. Fundamentou seu voto advogando que são institutos distintos e que merecem tratamento diferenciado. Após uma didática análise, a fim de segregar os dois institutos contábeis, concluiu que a inconsistência entre a descrição e demonstrativo cerceou o direito de defesa do autuado o que conduz auto à nulidade.

Por outro lado, o I. presidente da 5<sup>a</sup> JJF, auditor fiscal Fernando Antônio Brito de Araújo, apesar de concordar com a nulidade da autuação, entendeu que não houve cerceamento do direito de defesa, pois as razões de defesa apresentadas demonstraram que o contribuinte entendeu tratar-se

de saldo credor da conta Caixa, e que a expressão suprimento de caixa de origem não comprovada abrange, em sentido amplo, a expressão saldo credor de Caixa.

Abraçou a tese da nulidade por entender que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, haja vista que o autuante arbitrou saldo zero para a conta Caixa, sem qualquer prova documental, a exemplo de informações econômico-fiscais, livro contábeis etc, ou, não ausências destes, não ter intimado o contribuinte para informar o saldo existente à época.

Com a devida vénia ao relator, e respeito ao estudo realizado, filio-me à segunda hipótese, apresentada pelo presidente da JF. De certo que os institutos são distintos, por isto mereceram da legislação itens em separado, para os casos autorizativos de presunção de ocorrência de fato gerador, conforme § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

*§ 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;*
- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*
- ...

Esta diferenciação por certo traz reflexos diversos que devem ser analisado e integrado, caso a caso.

No presente caso, entretanto, vê-se que o contribuinte entendeu perfeitamente do que estava sendo acusado, e tratou de apresentar sua defesa no sentido de descaracterizar a imputação. O equívoco não provocou cerceamento do direito de defesa, com o consequente prejuízo do contribuinte.

Por outro lado, foi visível o descuido do preposto do fisco com o lançamento, em especial em comprovar a existência de saldo zero no início dos exercícios. Não foram carreados aos autos qualquer prova, tampouco demonstrado tentativa junto à empresa para verificar o real valor do saldo de Caixa. Apesar dos fortes indícios de fraude à legislação tributária, faz-se mister que o lançamento seja instruídos com provas que lhe dêem suporte.

Desta forma, somos pela nulidade do lançamento, com espeque no art. 18. IV, à míngua de elementos para determinar com segurança a infração.

Isto posto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a Decisão *a quo*, pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que NULO o Auto de Infração nº 180597.0002/11-1 lavrado contra TAN BRASIL COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS