

PROCESSO - A. I. Nº 297248.0002/13-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - RADIANTE MÓVEIS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4ª JJF nº 0274-04/13
ORIGEM - INFRAZ CRUZ DAS ALMAS
INTERNET - 27/02/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0044-11/14

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A presunção legal somente se impõe à medida que se prove suprimento “externo” à rubrica “CAIXA”. Tal não se dá quando o autuante limita a sua investigação a uma conta analítica da filial, deixando de aferir os lançamentos que tiveram como contrapartida recursos oriundos do Caixa geral da matriz. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Relaciona-se ao Auto de Infração lavrado em 28/06/2013, cobrando ICMS no valor de R\$78.200,00 acusando a omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos meses de janeiro a março, junho a agosto, outubro e novembro de 2008. Multa de 70%. Consta na descrição que não foram apresentadas provas documentais idôneas que comprovassem as operações de transferência a título de suprimentos para o Caixa da filial no exercício de 2008, assim como os extratos bancários e a declaração de IRPJ, tudo de conformidade à Tabela 01 e cópias do livro Caixa.

O autuado insurge-se contra o lançamento efetuado pela fiscalização, e apresenta impugnação (folhas 31 a 77), aludindo inicialmente, que o Auto de Infração padece de ilegalidade, pois a fiscalização utilizou de métodos que não encontram respaldo nas normas e procedimentos contábeis; afirma que os suprimentos de caixa possuem origem comprovada, e que o lançamento é improcedente.

Na Decisão foi julgada a Improcedência do Auto de Infração em comento, conforme manifestação do i. Relator;

“Inicialmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, sendo que o imposto, a multa e sua base de cálculo foram apurados em conformidade com a legislação regente da matéria, tendo sido os demonstrativos elaborados (folha 04) com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos.”

A questão central posta em discussão diz respeito à ocorrência, ou não de suprimento de caixa de origem não comprovada, fato desflagrador dos efeitos presuntivos previstos em lei.

Pois bem, como é de conhecimento público, a Lei Estadual 7.014/96 é o instrumento normativo adequado, com base no qual o Estado da Bahia fez valer a sua competência constitucional para instituir e exigir tributos, prevista no art. 155, § 2º da CF/88.

É a própria lei que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do

imposto, ressalvada ao contribuinte, a prova da improcedência da presunção. O art. 2º da Lei 7.014/96 dispõe sobre as diversas hipóteses de incidência do ICMS, descritas ao longo dos seus oito incisos, dos quais faz parte o inciso I, reproduzido a seguir, in verbis:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;
...”

O inciso supracitado contém a regra geral de incidência do ICMS, relativa a circulação de mercadorias, qual seja, a saída das mesmas do estabelecimento do contribuinte, momento escolhido pela lei como termo a quo, conforme se pode depreender pelo texto do art. 4º, inciso I do diploma normativo referido, reproduzido in verbis:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
...”

Esse mesmo artigo contém, no seu § 4º, uma regra de equiparação que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto. Senão vejamos:

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

...
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...
II - suprimento a caixa de origem não comprovada (grifo acrescido);
...”

Como se pode ver, o legislador, utilizando-se da prerrogativa que lhe conferiu a Constituição Federal, “elegeu” determinados fatos, relacionados à circulação de mercadorias, que passaram, a partir de então, a se apresentar como elementos suficientes a deflagrar o surgimento da obrigação tributária principal.

No que se refere, especificamente, à regra do inciso II, do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas se traduz num “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”.

Embora esse “fato presuntivo” não represente em si um fato gerador, o mesmo foi escolhido e destacado pelo legislador como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de mercadorias. Daí a sua escolha, guiada por razões de política tributária.

O contribuinte, portanto, não se encontra impedido de discutir e provar que não ocorreu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, deve, contudo, enfrentar e superar o “ônus da prova”, que lhe remete ao encargo de evidenciar que o “suprimento a caixa de origem não comprovada” não se relaciona, em absoluto, com uma saída efetiva de mercadorias sem pagamento de imposto. Essa regra de equiparação foi reproduzida no § 3º do art. 2º do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, o “suprimento a caixa de origem não comprovada” não é fato gerador do imposto, mas a sua constatação conduz à presunção, devidamente respaldada na legislação, de ocorrência do fato gerador.

Impende, portanto, que se constate a ocorrência do “fato presuntivo”, para que, em consequência, considere-se surgida a obrigação tributária.

Antes de nos debruçarmos sobre os elementos probatórios acostados ao processo, convém que façamos uma rápida incursão na literatura para fins de delimitar, de uma maneira mais precisa, os contornos teóricos e significado da expressão “suprimento a caixa de origem não comprovada”.

Neicyr de Almeida destaca o fato de que tais suprimentos são grandezas oriundas de outras contas contábeis, ou mesmo valores que se encontravam à margem da escrituração.

“Os suprimentos não-comprovados revelam, ainda que de forma subjacente, internação de Recursos que estavam à margem da escrituração, provavelmente em conta de sócios ou administradores da empresa e suportados pelo caixa dois. O seu retorno deve-se à necessidade de a empresa cumprir obrigações que não poderão ser omitidas da escrituração ... Em verdade, esses ingressos alocam-se, efetivamente, no caixa da empresa, mesmo porque poderá comprovar-se que, sem tais aportes, dificilmente as liquidações

contabilizadas no dia ou em datas subsequentes poderiam ser implementadas ou honradas. O termo fictício deve aqui ser entendido como ingressos, cuja origem jamais fora declarada pelo supridor, inexistindo, consequentemente, prova de que tais Recursos tenham sido tributados na pessoa física do sócio/administrador que os detinha. Ora, o suprimento de caixa nada mais é do que o ingresso de Recursos marginalizados da escrituração, que nela aportaram com o objetivo precípua de socorrer a empresa em sua crise de liquidez... (grifos acrescidos) A sua origem, por presunção legal, encontra-se albergada em subtração de receitas operacionais pretéritas ao ato de suprimento; portanto, até então, ao largo da percepção do ente tributante e a salvo de quaisquer exigências tributárias ...”

É, portanto, crucial a heteronomia do fenômeno já que tal suprimento é exógeno à conta contábil “CAIXA”. Antônio Calderelli contribui na delimitação do conceito e alcance do instituto contábil referido, na forma a seguir:

“Os suprimentos são feitos por meio de empréstimos à empresa. Podem ser feitos por Bancos ou particulares. Comumente são feitos por sócios ou proprietários que lançam mão de suas disponibilidades particulares, emprestando-as às pessoas jurídicas de que fazem parte ... (grifo acrescido)

Tais suprimentos, devem ser feitos, para maior clareza de sua origem, por meio de cheques nominativos sacados contra a conta particular, a favor da empresa. Tal medida é acauteladora diante da exigência do imposto de renda, e determina que seja comprovada a origem dos bens particulares, nos capítulos referentes à declaração de bens.

Na parte atinente à perícia contábil, tem-se encontrado muitos casos de suprimentos, para acobertarem estouros de Caixa, pela omissão de receitas, visando sonegar vendas, pois o montante dessas mercadorias vendidas sem nota é coberta por uma entrada de suprimento fictício.

Existem ainda os suprimentos ocultos, que não aparecem em nome do titular, mas sim emitindo-se um cheque sem fundos para cobrança futura, ou simples estorno ...”

Essa expressão (suprimento a caixa de origem não comprovada) teve, aliás, sua origem na legislação federal, conforme se pode depreender da leitura do art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação foi dada pelo Decreto-Lei 1.598, de 1977, abaixo reproduzido.

“Suprimentos de Caixa

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos Recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos Recursos não forem comprovadamente demonstradas.”

Assim, o suprimento tratado na legislação deve ser interpretado, para que possa resultar numa presunção de omissão de saídas, como decorrente de valores oriundos de fora da empresa, ou, ao menos, de “fora” da conta caixa.

Considerando, assim, que os Recursos supridores advenham de fora da escrita contábil, ou até que tenham origem no interior dela, mas de outra rubrica contábil, é forçoso reconhecer que a perfeita caracterização da infração em exame requer que se audite a conta caixa, na sua inteireza, em toda a sua movimentação, sob pena de se tratar como suprimento externo algo que pode representar uma mera movimentação de valores entre contas analíticas.

Pois bem, do exame das folhas 13 a 21 do presente PAF, na quais se encontram as supostas provas da ocorrência de suprimento a caixa, é possível extrair o entendimento de que o autuante considerou no seu demonstrativo (folha 04) como “suprimento” todas as movimentações, no exercício de 2008, relativas ao seguinte histórico “vl. Ref. Transferência para suprimento de caixa da filial-Santo Amaro/0005-00”, lançamentos que se deram a débito da conta caixa.

Como explicou o autuado, todas essas movimentações têm como traço comum o fato de que possuem contrapartida na rubrica CAIXA GERAL 100000000, a conta sintética que controla a movimentação de numerário da companhia. Representa, portanto, movimentação entre contas analíticas da companhia, componentes do seu saldo da conta CAIXA GERAL, nos exatos termos em que se manifestou a empresa, acostando as provas às folhas 46 a 63.

Este ponto específico da impugnação não foi contraditado pelo autuante, o qual se limitou a afirmar que a empresa foi intimada reiteradamente (às folhas 06, 07, 10 e 11) a apresentar os documentos probatórios da origem do suprimento, não tendo atendido (vide folha 82).

Não há, contudo, no processo, intimações reiteradas, pois a respeito da intimação em que requer os documentos probatórios referidos (folha 07), não tem em seu conteúdo qualquer referência aos documentos contábeis que deram suporte aos lançamentos, mas apenas ao livro caixa, no que foi atendido.

À folha 11, há uma cópia onde se pode atestar que ocorreu a troca de mensagens eletrônicas acerca da solicitação, mas, além de ser a única prova de haver solicitado tais documentos, não se equipara a uma intimação formal.

Diferentemente do que afirma o autuante, a prova dos lançamentos contábeis acostadas às folhas 12 a 22, evidenciam que tais valores foram extraídos da contabilidade única e centralizada, mantida pela matriz (vide CNPJ impresso no cabeçalho das folhas), e não do estabelecimento filial, em que pese tais informações digam respeito à conta analítica do estabelecimento baiano.

Assim, a pretexto de não haver sido atendido em sua solicitação (que sequer foi encaminhada formalmente), o autuante tratou todas as transferências de valores entre as contas caixa da filial e matriz como sendo prova de suprimento “externo” à conta caixa.

Não há, contudo, evidências de que tais lançamentos acobertem tal prática, até mesmo porque em todos eles há referência de contrapartida à conta CAIXA GERAL. Ainda que tais lançamentos possam eventualmente acobertar alguma operação fraudulenta, nada autoriza o fisco a tratá-los, de forma generalizada, como “suprimento externo”. Não há, por conseguinte, elementos ou mesmo indícios que nos convençam de que ocorreu suprimento à conta caixa de origem não comprovada.

Para tal, faz-se mister auditar toda a conta caixa, e não apenas a conta analítica da filial de Santo Amaro, pois somente assim é possível avaliar as repercussões no saldo contábil da rubrica em exame, o que in casu não aconteceu.

Diante do exposto, entendo que não está caracterizado o fato presuntivo, deflagrador da presunção autorizada por lei.”

E julga pela Improcedência do presente Auto de Infração.

VOTO

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11, haja vista a desoneração do sujeito passivo.

A acusação fiscal foi a de ingressos de recursos ao Caixa da filial em alguns meses do ano de 2008, sem respaldo comprobatório, o que foi contestado pelo autuado, ocasião na qual indicou que toda escrituração fiscal e contábil foi franqueada ao agente e a mesma se mantém no banco de dados da SEFAZ, uma vez que foi entregue no sistema de arquivo digital (SPED CONTÁBIL-ECD).

Esclareceu a adoção na escrituração contábil de uma conta sintética nominada de CAIXA GERAL, sob codificação numérica de 100000000, as contas analíticas para a CAIXA MATRIZ (Nº 100000001-MATRIZ/0001-87) e as referentes às FILIAIS, sendo que para a filial localizada em Santo Amaro objeto da presente autuação, está identificada como conta nº 100000005-FILIAL –Santo Amaro/0005-00. Assevera que a fiscalização recebeu a cópia do LIVRO-CAIXA no qual se encontra toda a movimentação financeira e os lançamentos de entrada (débito) e de saída (crédito), conforme expresso reconhecimento por parte do autuante na própria peça acusatória.

Observo que no livro Caixa da Filial Santo Amaro (Conta nº 100000005), as Entradas apontadas pela fiscalização, tiveram a contrapartida na Conta nº 100000001, que se refere a MATRIZ/0001-87. Desta maneira, vê-se logo que a conta CAIXA da filial Santo Amaro foi suprida pela conta CAIXA MATRIZ, conforme resta demonstrado no CAIXA GERAL (ANEXO IV, FLS.45) da presente impugnação, acompanhado de todas as cópias do livro RAZÃO, indicando as folhas e páginas quanto aos débitos às contas CAIXA nº 100000005-FILIAL –Santo Amaro/0005-00 e a crédito da conta 100000001-MATRIZ/0001-87 (ANEXO IV – DOCS. 1 a 16), nas quais os lançamentos de ENTRADAS (DÉBITO) E de SAÍDAS (CRÉDITO) estão devidamente assinalados e ambos perfazem R\$460.000,00 cada.

Efetivamente denota-se erro de interpretação na aferição do suposto suprimento de caixa de origem não comprovada. A singular análise, parcial, dos livros contábeis, aos quais o autuante obteve livre acesso, não teria atributo capaz de conduzir à equivocada conclusão de presunção de

omissão de saídas de mercadorias tributadas através de suprimento de caixa de origem não comprovada, oportamente ao que entendeu o Auditor fiscal. O i. agente não considerou o fato de que a escrita contábil digital (SPED), consolida, centraliza, toda movimentação financeira da empresa, no CAIXA GERAL, que engloba a matriz e as filiais, e inadvertidamente operou com base em análises contábeis de contas ou sub-contas analíticas, as quais expressam parcialmente a movimentação havida. Sendo os Recursos do mesmo ente, como se ocorrer, não há restrição legal ou vedação à utilização de Recursos de Caixa ou de Bancos para pagamentos ou transferências de fundos, nem tampouco a necessidade de formalização, pois se tratam de documentos internos.

Resta portanto falsa a premissa da inexistência de comprovação da origem do suprimento de caixa, pois a acusação não está devidamente embasada em uma apuração mais ampla e adequada da contabilidade da empresa, porque os lançamentos do livro RAZÃO, demonstram contabilmente a correção da origem dos suprimentos transitados da conta analítica CAIXA 100000001-MATRIZ/0001-87 para a conta analítica CAIXA 100000005-FILIAL-Santo Amaro/0005-00.

Conforme previsão no artigo 2º, §3º, II do RICMS/97 se presume a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que a escrituração indicar existência de suprimento de caixa de origem não comprovada. No caso vertente esta presunção não se instalou, pois verifico que, debalde a cabal demonstração de que a totalidade dos lançamentos na conta CAIXA GERAL da escrita contábil, consoante o livro RAZÃO, indispensável para justificar a origem dos suprimentos do CAIXA da Filial objeto da Autuação, deixaram de ser levados em consideração,

Por último, à fl. 45 o já citado Anexo IV, Demonstrativo do Caixa Geral – CONTA 100000000 considera o inteiro quantitativo dos lançamentos e da escrituração do CAIXA GERAL os quais consistiram nos créditos ao Caixa da Matriz pelas saídas de numerário em transferências, e débito no Caixa da filial Santo Amaro pelas percepções dessas quantias objeto da acusação, revelando perfeito equilíbrio contábil, não havendo como subsistir o presente Auto de Infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

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 para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 297248.0002/13-0, lavrado contra RADIANTE MÓVEIS LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS