

**A. I. Nº** - 232151.0007/18-2  
**AUTUADO** - ANTONIO CRUZ VIANA JUNIOR  
**AUTUANTE** - RUBEM FRANCELINO DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29.11.2018

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0159-05/18**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Descrição imprecisa do fato. Inexistência nos autos de elementos que indiquem ter havido suprimento de caixa de origem não comprovada. O Lançamento de Ofício não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o montante do débito tributário. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 02/05/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$212.564,63 (duzentos e doze mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e sessenta e três centavos), referente a fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro de 2014; Janeiro a Dezembro de 2015; Janeiro a Dezembro de 2016 e Janeiro a Dezembro de 2017, com a seguinte imputação:

*Infração 01 – 17.03.20 – Omissão de Receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário – Sem Dolo. Enquadramento Legal: Art. 34 e parágrafo, da Lei Complementar 123/06; Art. 4º, parágrafo 4º, I e II, da Lei 7.014/96. Multa de 75%, prevista no Art. 35 da Lei Complementar 123/06 e Art. 44, I, da Lei Federal Nº 9.430/96, com redação dada pela Lei Nº 11.488/2007.*

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, presencialmente, em 04/05/2018 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 05/07/2018, peça processual que se encontra anexada ao PAF às fls. 72/88. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu titular Senhor Antonio Cruz Viana Junior, identificado conforme documentos constantes nos autos às fls. 84/86.

Na peça impugnatória, o Impugnante argui inicialmente que o presente Auto de Infração foi lavrado por agente incompetente, isto é, Agente de Tributos, conforme inteligência do artigo 6º, inciso I, e artigo 7º da Lei Estadual n. 8.210/2002 c/c parágrafos 2º e 3º do artigo 107 do Código Tributário do Estado da Bahia, Lei n. 3956/81, o qual define que são atribuições privativas do Auditor Fiscal constituir privativamente créditos tributários por meio de lançamento de ofício com lavratura de autos de infração.

Afirma que o Agente de Tributos só poderá exercer o *múnus* de fiscalização quando for matéria concernente ao trânsito de mercadoria, ou, envolver pessoas jurídicas submetidas ao regime diferenciado de tributação, Simples Nacional, sempre com a coordenação de um Auditor Fiscal. Que o ato hostilizado está maculado pela ausência de agente competente, por se tratar de Auto de Infração que não é decorrente da fiscalização de trânsito, bem como, não se tratar de fiscalização de microempresa e empresa de pequeno porte, e, ainda, que, a incompetência do agente avilta todo o procedimento devendo este ser declarado **NULO**, nos termos do inciso I do artigo 18 do RPAF/BA, porque a Impugnante não está enquadrada no regime especial de tributação previsto na Lei Complementar 123/2006, conforme se extrai de informação constante no sistema de consulta

pública fornecido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o qual assevera se encontrar em anexo.

Para reforçar seus argumentos, cita o ACÓRDÃO JJF Nº 0107/02-16, reproduzindo sua Ementa, por intermédio do qual a 2ª JJF deste Conseq decidiu pelo reconhecimento da NULIDADE do Auto de Infração, em decorrência da incompetência do agente.

Aduz que, a isto se soma o fato de o roteiro de fiscalização utilizado não ser próprio de fiscalização direcionada a Empresas incursas no Simples Nacional, já que estas não tem a obrigação de manter livros fiscais complexos, como os requisitados pelo Preposto Fazendário, ficando evidente que a fiscalização extrapolou suas atribuições, notadamente por ter sido presidida por Agente de Tributos.

Citando e reproduzindo os Arts. 2º; 39, VII; 44; 108 e 123, todos do RPAF/BA, afirma que foi preterido no seu direito de ampla defesa, que não houve cumprimento às formalidades previstas na legislação tributária estadual, o que faz incidir a norma prevista no artigo 18 do mesmo RPAF/BA, o qual estabelece que “São nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa”.

Aduz que, *in casu*, além de não terem sido entregues os documentos que deram sustentação ao lançamento, na forma física, o CD-ROM fornecido ao Contribuinte, encontra-se corrompido, sem nenhum arquivo gravado, ou corrompidos, conforme segue em anexo. O Preposto Fiscal não disponibilizou ao Contribuinte todos os papéis de trabalho necessários à confecção da Impugnação, o que macula todo o procedimento por cerceamento do direito de defesa.

Diz que, o fato de não terem sido entregues todos os papéis de trabalho, seja na forma física ou, excepcionalmente, virtual, a exemplo das Notas Fiscais que serviram de supedâneo à autuação, que permitissem ao Contribuinte exercer o seu direito Constitucional da ampla defesa, impõe a nulidade absoluta de todo o procedimento de lançamento de ofício, nos termos do inciso II do artigo 18 do RPAF/BA.

Diante do exposto, requer que seja o presente Auto de Infração, decretado NULO, por vício insanável, seja por incompetência legal do Autuante ou por cerceamento do direito de defesa, ou ainda, se assim não entender o Conseq, que se determine o saneamento dos autos com a reabertura do prazo de defesa, a fim de que a Peticionária tome as providências legais cabíveis.

Quanto ao mérito, o Defendente, citando os dispositivos regulamentares que autorizam a presunção de que “*salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de caixa*”, assim como aquele que estabelece o valor do saldo credor em caixa como a base de cálculo do ICMS, aplicável ao caso, argumenta que é importante pontuar que o Autuante: (i) não trouxe aos autos informações relativas aos documentos utilizados para fins de identificação das colunas nos papéis de trabalho apresentados na forma física em anexo; (ii) resumiu-se em afirmar que houve suprimento de caixa sem comprovação, sem, no entanto, apresentar explicação ou elemento razoável para que o Impugnante pudesse exercer com eficiência o *múnus* defensivo, já que se depara com lançamento em que há grandezas lançadas sem qualquer respaldo, não havendo identidade entre a documentação capaz de elucidar as informações dos demonstrativos e a imputação que deveria ser extraída do levantamento.

Arremata sua argumentação, destacando que comercializa bens alcançados, em sua grande maioria, pela substituição tributária, isenção, não incidência e redução de base de cálculo, e que, a ausência das informações concernentes à demonstração dos documentos fiscais suprimiu dados importantes à identificação minuciosa dos fatos geradores do ICMS vertentes aos tratamentos tributários acima elencados e demais situações que poderiam repercutir no cálculo do *quantum debeatur*.

Ressalta que, conforme admitido pelo próprio Autuante, a fiscalização teve como base tão somente planilha apresentada pelo Contribuinte, sem adentrar aos elementos necessários à

correta execução do roteiro de fiscalização, levando em consideração apenas as informações contidas na referida planilha, em detrimento de documentos fiscais idôneos, a exemplo das notas fiscais emitidas pela Impugnante, e as informações constantes no seu PGDAS, como se nada tivesse sido recolhido durante o período fiscalizado.

Consigna que a situação exige a abertura de diligência a fim de oportunizar ao Contribuinte apresentar todos os documentos necessários à identificação dos fatos geradores, com base em informações competentes, sem supressão de documentos (papeis de trabalho), notas fiscais, que sejam essenciais ao exercício regular do contraditório e da ampla defesa, e para que sejam verificados todos os itens comercializados, por operação, mediante cotejamento das notas fiscais emitidas pela empresa, não se limitando apenas em mera importação de valores planilhados para compor o Cálculo da Receita Apurada, empregando, inclusive, o uso da proporcionalidade em operações submetidas à substituição tributária, vez que, o índice de proporcionalidade utilizado para tal fim não espelha a veracidade das operações mercantis realizadas pelo Impugnante.

*In fine*, requer que seja a presente IMPUGNAÇÃO integralmente acatada, julgando-se o auto de infração NULO, nos termos fundamentados acima, ou, IMPROCEDENTE, quanto ao mérito.

Requer ainda que, em caso remoto, se ultrapassadas as questões fundamentadas que culminem na decretação da NULIDADE e/ou IMPROCEDÊNCIA do presente lançamento, os autos sejam submetidos à diligência, preferencialmente por Fiscal estranho ao feito, nos termos fundamentados acima.

Em Informação Fiscal prestada às fls. 90-A/94, o Autuante alega quanto à arguição de incompetência da Autoridade Fiscal suscitada pelo Contestante, que é descabida tal assertiva, visto que o tema, já pacificado no âmbito do Conselho de Fazenda Estadual, em virtude de a competência ter sido atribuída pela Lei estadual 11.470/2009, como descrito no seu artigo 1º, que transcreve. Cita também, reproduzindo-o, o art. 8º da Lei estadual nº 8.210 de 22 de março de 2002, que alterou a investidura para profissionais de nível superior, registrando que o Contribuinte demonstra ser leigo no assunto.

Diz que o Autuado entra no mérito citando uma ADI de nº 4233, que sequer foi julgada pelo STF, não se aplicando, *in casu*, e que acaso pesquisasse o tema, descobriria que a ADI em comento não obteve efeito suspensivo, além do que não é nesta esfera específica de CONTESTAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO que se discutiria a alegada incompetência funcional.

Quanto à arguição de nulidade do lançamento e a insegurança na determinação da infração, levantadas pela Defendente, explica que foi efetuado o Roteiro de Caixa, que este roteiro coteja as DESPESAS DA EMPRESA, as quais foram repassadas ao fisco e declaradas pelo próprio Contribuinte para a presente fiscalização (fls. 09/16), em substituição ao LIVRO CAIXA, que, embora intimado para apresentação, não o fez (fl. 07), e através do PGDAS.

Aduz que os relatórios elaborados foram recebidos em mídia, abertos e testados pelo Contribuinte, conforme recibo (fl. 69), que o dano alegado, veio a ocorrer a *posteriori*, e que nova cópia do CD o Contribuinte poderá obter no presente processo.

Informa que a escrituração do caixa da empresa, anos de 2014 a 2017, foi gerada pelo Sistema AUDIG, utilizado para aplicação do Roteiro de Caixa, e que, “*apenas foi utilizado como despesas pagas pelo Contribuinte as duplicatas oriundas das notas de compras*”, justamente por faltar elementos para determinação de outras despesas, sendo, portanto, a presente apuração benéfica ao Autuado.

No tocante à alegada falta de nexo entre os demonstrativos e as acusações, assevera que os relatórios colacionados são mais do que precisos, estando, inclusive, a escrituração do CAIXA, o que não o fez o Contribuinte. Que, os outros relatórios demonstram o CAIXA, de forma resumida. E que, a base de cálculo mais do que precisa, foi obtida a partir das duplicatas referentes às notas fiscais de entradas, tudo corretamente demonstrado e entregue ao Contribuinte, em nada vilipendiando o contraditório e a ampla defesa.

Registra que a jurisprudência ora juntada na contestação não se coaduna com o presente caso, pois a presunção legal de mercadorias não contabilizadas – exigência do imposto - não corresponde à verdade, pois a autuação comprovou a base de cálculo utilizada – as duplicatas de entradas, e efetuou a escrituração do caixa, tributando sobre os saldos credores demonstrados, com a imposição da multa aplicável, *in casu*.

Por fim, ressalta que o Contestante não juntou à defesa um demonstrativo sequer sobre o que ele considera devido, o que fragiliza sua defesa.

Conclui requerendo a PROCEDÊNCIA do auto de infração impugnado.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de apenas uma infração, detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Em razões preliminares, o Contribuinte suscitou a nulidade do Lançamento de Ofício, arguindo a incompetência legal do Autuante e o cerceamento do direito de defesa, fundamentando seu pedido no inciso II, do artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Rejeito a alegação de incompetência formal do Agente Autuante, à luz do Art. 107, §§ 1º a 3º da Lei nº 3.956/1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia, abaixo transcritos, considerando que não há nos autos, prova inequívoca de que à época da ocorrência dos fatos geradores relativos ao presente Lançamento de Ofício, o Autuado não estava enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional.

*“Lei nº 3.956/1981 - Código Tributário do Estado da Bahia*

*(...)*

*Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.*

*§ 1º - A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.*

*§ 2º - Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.*

*§ 3º - Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.*

*(...)”*

Contudo, no exame da questão relativa ao cerceamento do direito de defesa, após análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que apesar de a acusação fiscal se reportar a suprimimento de caixa de origem não comprovada, constato que efetivamente, a apuração fiscal aponta a existência de saldo credor de caixa, sendo exigido o imposto sobre os saldos credores existentes, conforme demonstrativos elaborados pelo Autuante, acostados aos autos às fls. 18 a 67, e contidos na mídia de CD anexada à fl. 68.

Observo ainda, que no levantamento levado a efeito pelo Autuante, este tentou reconstruir o Livro Caixa do Contribuinte, considerando apenas as: (i) receitas declaradas no PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples), sem verificação das disponibilidades da empresa, tais como receitas de vendas, bancos conta movimento, etc. visto que a intimação de fls. 07, não contempla quaisquer pedidos quanto a documentos relativos a receitas (notas fiscais de saída, extratos bancários, etc.); e (ii) despesas listadas no documento de fls. 09 a 16, de autoria do Defendente. Saliente-se que tal inobservância relativa às disponibilidades da empresa, também eiva o levantamento realizado de imprecisão na apuração do crédito porventura devido, visto que, a partir das observações realizadas junto aos sistemas informatizados da Sefaz/BA, em especial o sistema “INC – INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE”, identifiquei a presença de recolhimentos de

valores relativos à ICMS, ao longo do período fiscalizado, fato que demonstra a existência de receitas que deveriam ter sido consideradas no trabalho fiscal.

Na execução do citado levantamento, o Autuante totalizou por mês, as receitas declaradas no PGDAS, que se apresentaram como “sem movimento”; deduzindo todos os pagamentos realizados, apurando saldos credores nos meses indicados no Auto de Infração. Ou seja, não efetivou a exigência fiscal sobre valores relativos aos “suprimentos de caixa” identificados nos demonstrativos que elaborou, mas sobre os saldos credores apurados, após deduzir todos os pagamentos. Desenganadamente, houve confusão entre suprimento de caixa e saldo credor de caixa, haja vista que são situações totalmente diversas.

Neste sentido, cabe tecer as seguintes considerações acerca dos conceitos de suprimento de caixa e saldo credor de caixa:

Ocorre suprimento de caixa de origem não comprovada, quando o Contribuinte realiza pagamentos com recursos contabilizados para suprir o caixa, cuja origem exige a comprovação, a exemplo de empréstimos efetuados por administradores, sócios, titular de empresa individual e acionista controlador, aumento de capital, e este não comprova com elementos de provas hábeis.

Portanto, o suprimento de caixa deve ser identificado, cabendo ao Fisco apontar os valores relativos ao suprimento com a data do lançamento, cuja origem deve o autuado ser intimado para esclarecer e comprovar. Caso não haja comprovação, é cabível a exigência do imposto por presunção, pelo valor efetivo do suprimento, independentemente da existência de saldo na conta “Caixa”, com base na presunção que os recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas), anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao Contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º da Lei n. 7.014/96.

Por seu turno, o saldo credor de caixa ocorre quando são contabilizados pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, resultando no conhecido “estouro de caixa”. Como se sabe, a conta “Caixa” por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao Contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º da Lei n. 7.014/96.

Destarte, no caso em comento, o Autuante, ainda que de forma imprecisa por não haver examinado as disponibilidades da Autuada, apurou saldo credor de caixa e não suprimento de caixa de origem não comprovada, conforme consignado no Auto de Infração.

Corroborando a argumentação acima apresentada, cito e também adoto a decisão da Câmara Superior deste CONSEF, que através do Acórdão CS N. 075/01, tratou de matéria semelhante à de que cuida o presente Lançamento de Ofício, decisão esta que deu PROVIMENTO ao Recurso de Revista, no sentido de julgar NULO o Auto de Infração que se encontrava em exame naquela oportunidade.

Diante do acima exposto, considerando a descrição imprecisa da infração, a não verificação das disponibilidades da empresa quando da execução do levantamento fiscal, bem como a inexistência nos autos de elementos que indiquem ter havido efetivamente suprimento de caixa de origem não comprovada, concluo que o Lançamento de Ofício é inseguro, caracterizando hipótese de nulidade prevista no artigo 18, inciso IV do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Nos termos do artigo 21 do mesmo Diploma Legal acima referenciado, recomendo à Autoridade competente a renovação do levantamento fiscal, e conseqüentemente, do Lançamento de Ofício, a salvo de falhas, em especial mediante a verificação das disponibilidades da empresa e não só das despesas por ela liquidadas.

Pelas razões acima expostas, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232151.0007/18-2**, lavrado contra **ANTONIO CRUZ VIANA JUNIOR**.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR

JOAO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR