

A. I. Nº - 233085.0010/18-9
AUTUADO - ROGÉRIO DE JESUS DE SOUZA
AUTUANTE - PAULO SÉRGIO NEVES DA ROCHA
ORIGEM - DAT/METRO INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.12.2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0175-05/18

EMENTA: ICMS. CONTA "CAIXA". PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. SALDO CREDOR DE CAIXA. FALTA DE RECOLHIMENTO. SAÍDAS DE MERCADORIAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E ESCRITURAÇÃO. SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Considerando as fragilidades do ato de lançamento apontadas em relação à ambiguidade da acusação fiscal – “*saldo credor de caixa*” e “*suprimento de caixa*”-; falta de robustez das provas e demonstrativos gerados pelo autuante imprecisos que trazem incerteza ao lançamento do crédito constituído, além de gerar o cerceamento do direito de defesa do contribuinte e afronta o princípio do devido processo legal, o que leva a julgar nulo o Auto de Infração em lide consubstanciado nas disposições do art. 18, inc. III e inc. IV, letra “a” do RPAF/99, visto que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo, além de ter havido prejuízo ao exercício do direito de defesa do autuado. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/05/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$30.750,10, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

Infração 17.03.08: Falta de recolhimento de ICMS detectada em face de omissão de receita demonstrada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, após constatação de saldo credor no caixa da empresa,

Pelos atos praticados, inobservou-se o contido no *caput* do art. 34 da Lei Complementar 123/06, c/c o art. 4º, §4º, incisos I e II, da Lei 7014/96, com penalidade de 150% - dolo detectado - prevista no art. 35 da LC 123/06, art. 44, inciso I e §1º da Lei Federal 9430/96, redação conferida pela Lei 11488/2007.

Monta a dívida o valor nominal de R\$30.750,10, relacionado aos fatos geradores ocorridos de março de 2014 a dezembro de 2017.

Está o autuado enquadrado no Simples Nacional, na condição de Microempresa (ME).

A defesa (fls. 24/32) suscita preliminarmente a nulidade do lançamento tendo em vista ter sido lavrado por parte de agente público incompetente. Para arrimar esta pretensão, traz à baila precedente deste Conselho. E sustenta existir ADIn – já contando com pareceres favoráveis da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Ministério Público Federal (MPF) e Advocacia Geral da União (AGU).

Como segunda preliminar, alega a defendente nulidade do auto de infração, em virtude de inexistir segurança na determinação da infração e preterição do direito de defesa, em desatenção

ao estipulado no art. 18, incisos I e IV, alínea “a”, do RPAF-BA, haja vista que a indicação de ter havido simultaneamente saldo credor de caixa e suprimento a caixa de origem não comprovada causou vacilações na detecção da irregularidade, considerando que tais eventos fiscais-contábeis constituem fatos autônomos, distintos entre si, reclamando comprovações diferentes, “sendo insegura a apuração que as utiliza em conjunto, como se ‘uma justificasse a outra’” (sic; fls. 26). Isto porque nenhuma investigação foi levada a efeito contra a autuada, sendo incabível suportar-se a presunção de omissão de receita apenas em face de lançamentos pelos pagamentos de duplicatas emitidas por fornecedores sem previsão de saldo devedor no caixa.

Em acréscimo, ainda nesta segunda preliminar, afirma que os demonstrativos sintéticos não possuem relação de causa e efeito com os demonstrativos analíticos, inclusive porque dão conta de fato e fundamentos diversos. Reproduz vários julgados administrativos nesta direção (Ac. CJF 0104-12/09, Ac. JJF 0029-06/16, Ac. JJF 0316-05/11), em especial o materializado no Acórdão JJF 0145-05/17, que, segundo ele, amolda-se perfeitamente à presente discussão.

No mérito, reprisa o autuado estar com a sua defesa cerceada e estar comprometido o contraditório porque inexistente qualquer nexo entre os demonstrativos analíticos e sintéticos.

Acrescenta que o lançamento está inadequado com os mandamentos de Instrução Normativa da Sefaz (IN 56/07), porquanto a atividade do contribuinte estava centrada exclusivamente no comércio de vinhos, produto sujeito à substituição tributária, pelo menos até o começo de 2016, de modo a não haver imposto a cobrar nas saídas, visto que todo antecipado quando das aquisições. E subsidia as alegações com “jurisprudência administrativa” (Ac. CJF 0189-12/16 e Ac. CJF 0125-12/12).

Procuração anexada às fls. 33.

Informações fiscais (fls. 45/48) atendem aos requisitos estabelecidos no §6º do art. 127 do RPAF-BA.

Delas retiram-se os seguintes pontos:

Que o autuante é servidor competente para lavrar o presente auto de infração contra este tipo de contribuinte porque assim a lei lhe garante, designadamente o art. 1º, §3º, da Lei Estadual 11.470/2009. E que a ADIn 4233 – questionadora da constitucionalidade do dispositivo de lei que assegura aos agentes de tributos do Estado da Bahia constituírem créditos tributários – ainda não foi apreciada pelo STF, sem falar no fato de que não é em sede de “contestação de auto de infração” que esta matéria ganharia espaços para discussão.

Que foi efetuado o “roteiro de caixa”, a partir do qual são cotejadas as despesas da empresa com os saldos bancários. Inclusive foi gerado via sistema “Audig” a escrituração do caixa, entre 2014 e 2017, ocasião em que se constatou ser zero o saldo inicial fornecido pelo próprio contribuinte, redundando em “estouro de caixa” por diversas oportunidades.

Que de certa forma beneficiou o contribuinte pelo fato de considerar somente como despesas pagas as duplicatas oriundas das compras, “justamente por faltar elementos para determinação de outras despesas” (sic; fls. 47).

No mérito, que as escriturações do caixa feitas pelo fisco dão nexo entre a acusação e os demonstrativos, levando em consideração, repita-se, apenas as notas fiscais de compras.

Que os precedentes administrativos anexados não se coadunam com o caso concreto sob apreciação.

Que nenhum demonstrativo é trazido pelo sujeito passivo com vistas a apontar o montante do tributo que considera devido.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.

Atribuo suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, por conseguinte, a apresentar o meu voto.

VOTO (VENCIDO)

Cumpra analisar, inicialmente, os aspectos formais do processo, reservando-me a examinar as nulidades logo adiante.

Cientificado do lançamento em 17/5/2018, ingressou o contribuinte com sua defesa em 13/7/2018, dentro do prazo de lei, por conseguinte.

Não há vícios de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória é advogado com procuração nos autos, com poderes para assim proceder neste PAF.

Duas preliminares são apostas pelo autuado: nulidade do auto de infração porque formalizado por servidor público destituído de poderes para efetivar lançamentos de ofício e nulidade do auto de infração porque inexistente segurança na determinação do inadimplemento da obrigação tributária, vez que as alegações acusatórias foram lastreadas em fatos autônomos – saldo credor de caixa e suprimento a caixa de origem não comprovada – situações fático-contábeis distintas que exigem comprovações distintas.

Analisa-se cada uma delas isoladamente.

No que diz respeito à anulação em virtude do crédito tributário ter sido constituído por servidor público investido no cargo de agente de tributos estaduais, falece razão à defendente.

Há hoje – e à época da autuação – cobertura legal para o autuante assim proceder. Com base no art. 7º, III da Lei 8.210/2002, com redação modificada pela Lei 11.470/2009, passou a ser da competência dos agentes de tributos estaduais a constituição de créditos tributários, limitando-se ao trânsito de mercadorias e à fiscalização de estabelecimentos integrantes do Simples Nacional. Disposição replicada no art. 42, II do RPAF-BA, qual seja, a de competir aos agentes de tributos estaduais a constituição de créditos tributários resultantes da fiscalização de mercadorias em trânsito e das microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

Efetivamente, corre no STF a ADIn 4233, que põe em jogo a constitucionalidade das disposições que atribuem aos agentes de tributos estaduais a prerrogativa de constituir créditos tributários, mas atualmente inexistente qualquer decisão que tenha tramitado em julgado reconhecendo qualquer modalidade de inconstitucionalidade, seja com efeitos modulados, seja com efeitos *ex nunc*, seja com efeitos *ex tunc*.

Sequer existe uma decisão proferida naquele Tribunal acerca desta ação judicial.

Por enquanto, só há opinativos de partícipes processuais que não possuem força vinculativa em suas manifestações.

Assinale-se que, mesmo cogitada a possibilidade de ser reconhecida a não constitucionalidade do dispositivo de lei que atribuiu competência para os agentes de tributos constituírem créditos tributários, ainda será possível convalidar os lançamentos de ofício até então efetuados, pelo expediente da modulação dos efeitos jurídicos da decretação da inconstitucionalidade, inclusive para salvaguardar os valores antes cobrados e evitar prejuízos expressivos para o Estado.

Não bastasse isso, sem haver um pronunciamento definitivo pela inconstitucionalidade por parte da Corte competente, o qual justificaria uma possível representação, não pode este Colegiado decretá-la de ofício, ante a vedação expressa aposta no art. 167, inciso I do RPAF-BA.

Neste particular, portanto, afasto a alegação de nulidade.

No tocante à preliminar de nulidade em virtude de haver insegurança na determinação da infração, é de se ponderar algumas questões.

Os fatos que caracterizaram a irregularidade estão assim descritos (fls. 1/2):

“Descrição dos Fatos: ... apurada(s) a(s) seguinte(s) irregularidade(s): Saldo credor de caixa sem origem comprovada. Efetuado roteiro de caixa.

Infração 01 – 17.03.08 Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário – Com Dolo Detectado saldo credor de caixa sem origem comprovada. Efetuado roteiro de caixa” (grifei).

Enquadrou-se a infração nos seguintes dispositivos legais: “Art. 34 e parágrafo da Lei Complementar 123/06; Art. 4º, I e II da Lei 7014 de 04/12/96. Multa aplicada: Art. 35 da Lei Complementar 123/06; Art. 44, I e §1º da Lei Federal Nº 9.430/96 de 27/12/96 com redação dada pela Lei 11.488 de 15/6/2007”.

Como suporte à exigência, elaborou o autuante vários levantamentos para cada exercício alcançado (2014 a 2017), a saber:

Como Anexo Geral 1, Demonstração da Proporcionalidade da Substituição Tributária pelas Compras, com o fito de excluir da omissão de receitas presumida e consequente tributação, as operações que já sofreram antecipadamente a incidência do imposto. Em alguns anos (2014, 2015) verificou-se ser **zero** o valor das compras com ST; já em outros (2016 e 2017), foram consideradas algumas proporcionalidades.

Como Anexo 1, a Apuração dos lançamentos efetuados no “Livro Caixa”, feitos a partir do roteiro “caixa” indicado na autuação, em cima dos quais se verifica os saldos credores anômalos encontrados mensalmente, tendo como saldo inicial zero, e que serviram de base impositiva para a cobrança do tributo. Tal ocorreu em todos os exercícios examinados.

Como Anexo 2, o Cálculo da Receita Apurada, no qual se destaca a coluna “Omissão de Receita”, identificada após aplicação do roteiro “caixa” e quantificação dos saldos credores mensais, aplicada a proporcionalidade – quando existente – em face de operações já com tributação antecipada.

Como Anexo 3, Apuração do ICMS por Tipo de Infração, segundo o qual se constata ser zero o valor declarado pelo contribuinte no PGDASD (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples) junto a Receita Federal, oportunidade em que foram lançados os valores devidos do imposto estadual que coincidem com aqueles lançados no auto de infração. Cumpre lembrar que o PGDASD foi criado pela União com o objetivo do contribuinte optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL transmitir seus dados de faturamento obtido, segregando as operações sujeitas das não sujeitas à substituição tributária.

Sem Anexo numerado, constam Relatório de Pagamento de Compras por NF e Relatório de Pagamento de Fornecedor por Data, de conteúdo auto-explicativo, nos quais estão consignadas as duplicatas pagas pelo autuado e que não encontraram saldo positivo no caixa.

E, por fim, como Anexo 1-A, Resumo do Livro Caixa Apurado, onde mês a mês estão os valores dos saldos credores identificados depois do emprego do roteiro “caixa”.

Extrai-se da leitura descritiva dos fatos, enquadramento legal e dos demonstrativos apensados ao lançamento que a autuação apontou para omissão de receita presumida em virtude da detecção de saldos credores na “conta caixa”, após aplicação pelo autuante do roteiro fiscal correspondente, ao se deparar com inexistência de saldos naquela conta, mesmo havendo desembolsos na aquisição de mercadorias para revenda, pagos aos seus fornecedores.

Tais saldos credores, por presunção legal fartamente admitida na *praxis* tributária, implicam no pagamento de compras com recursos obtidos com vendas de mercadorias tributadas e não contabilizadas pelo contribuinte.

E, portanto, resulta claro que a irregularidade nasceu a partir da identificação de saldos credores na conta “caixa”, muito conhecida como “estouro de caixa”, e que nada tem a ver com “suprimento a caixa de origem não comprovada”.

Com base na doutrina especializada, este último fenômeno ocorre quando o caixa é suprido com ingressos que carecem de comprovação, como, por exemplo, são efetuadas vendas a prazo e há lançamento contábil a débito de toda a receita no caixa, como se fossem vendas à vista.

Já o “saldo credor de caixa” é caracterizado pela particularidade de pagamentos serem feitos sem encontrarem saldo suficiente na conta, de modo que ao abater a despesa desembolsada, o saldo fica credor, implicando em anormalidade contábil.

Foi exatamente isso que fez o autuante: ao considerar os pagamentos das duplicatas devidas aos fornecedores, o caixa não tinha recursos suficientes para cobrir tais despesas, de sorte que a dedução legal é no sentido de concluir presumivelmente que tais pagamentos foram honrados com receitas não contabilizadas, logradas com vendas de mercadorias tributadas pelo ICMS.

Tudo foi direcionado para este caminho, não tendo razão a defendente em entender que a simples indicação simultânea dos incisos I e II, do §4º, do art. 4º da Lei Instituidora do ICMS tivesse a força de demolir a segurança existente na determinação da infração, conforme preceitua o art. 18, inciso IV do RPAF-BA.

Ao contrário. É perfeitamente possível neste PAF determinar sem vacilo a natureza da infração, o autuado e o montante da dívida tributária. Noutros termos: A irregularidade levantada foi descrita e formalizada de modo claro, preciso e seguro, inexistindo dúvidas quanto a sua exigibilidade.

Nem se percebeu cerceamento ao exercício do direito de defesa na autuação. Os elementos demonstrativos existentes apontam que a cobrança partiu da constatação de saldos credores na conta “caixa”. E na sua impugnação o contribuinte poderia desconstruir a presunção de omissão de receita. Sem embargo, nada neste sentido foi agitado.

Nesta esteira, os precedentes administrativos referenciados pela impugnante não se amoldam ao caso concreto ora examinado.

O Acórdão prolatado em função do AI 206885000180 (fl. 27), trata da inclusão pela fiscalização de desembolsos indevidos em um exercício.

O Ac. CJF 0104-12/09, aborda insegurança na apuração do débito, circunstância que aqui não aconteceu.

O Ac. JJF 0029-06/16, alude a falta de produção de provas para caracterização do “estouro”. Entretanto, através do roteiro fiscalizatório adequado, verificou-se e demonstrou-se em planilhas, que periodicamente a conta caixa acusava saldo credor, dado os pagamentos de duplicatas a fornecedores sem haver numerário suficiente para suportá-los.

O Ac. JJF 0316-05/11 adverte que a conta “caixa” precisaria ser cotejada com a conta “bancos”, sendo que esta situação não foi aqui aventada.

Prefiro alinhar-me com a seguinte decisão, de cuja ementa abaixo se reproduz:

“A. I. Nº - 436661.0027/16-0

AUTUADO - IGOR SATTLER VIEIRA - ME

AUTUANTE - ELIENE MARIA DE OLIVEIRA SOUZA FREIRE

ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS

PUBLICAÇÃO - INTERNET 29.11.2016

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0201-02/16

EMENTA: ICMS. SIMPLESNACIONAL. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. a) FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou demonstrado nos autos a ocorrência de saldo credor de caixa, o que autoriza

a presunção legal de omissão de operações de saídas de mercadorias sem o pagamento do imposto. Mantidas as operações com farelo de soja na apuração do ICMS devido de acordo com o Regime do Simples Nacional, uma vez que as isenções estabelecidas na legislação estadual para os contribuintes do Regime Normal não se aplicam às empresas optantes pelo Simples Nacional, já contempladas com um regime de tributação mais simplificado. b) RECOLHIMENTO A MENOS. Comprovada a ocorrência de erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Infrações subsistentes. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime”. (Relator: Antonio César Dantas de Oliveira).

Por seu turno, também não subsiste a assertiva de que não foi aplicada a proporcionalidade prevista em Instrução Normativa expedida por autoridade fazendária (IN 56/07), retirando dos levantamentos dos saldos, para evitar bitributação, as operações mercantis subsumidas à substituição tributária.

Isto porque constam nos autos para todos os exercícios “papel de trabalho” intitulado “Proporcionalidade da Substituição Tributária pelas Compras”, os quais registram que, quando era o caso, o autuante estabeleceu a relação entre as operações não tributadas e as já tributadas.

A alegação de que o sujeito passivo transacionava exclusivamente com vinhos “até início de 2016” (fls. 30) não foi devidamente evidenciada nos autos.

Em síntese, a infração restou perfeitamente caracterizada pelos seguintes motivos:

1. Deu-se o enquadramento legal da infração pelo comando do art. 4º, §4º, inciso I, da Lei 7014/96, isto é, o de surgir a presunção *juris tantum* de terem ocorrido operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de caixa.
2. Os “papéis de trabalho” constantes no PAF são enfáticos por indicarem que tratou-se de se montar o fluxo de caixa do contribuinte, partindo do saldo devedor zero, levando em conta tão-somente os pagamentos parcelados das duplicatas emitidas pelos fornecedores, sem considerar um centavo de ingresso. Tal procedimento revela, categoricamente, ter sido constatado sucessivamente saldos credores anômalos, o que denota – salvo prova em contrário – que as compras foram pagas com recursos oriundos de vendas não declaradas e, portanto, evadidas de tributação.
3. As informações fiscais produzidas apontam inequivocamente que a verificação ficou **restrita** à constituição dos movimentos tramitados no caixa, identificando-se os créditos a descoberto.
4. Não há nos autos uma só referência à contestação da veracidade de documentos que acobertaram o **suprimento** do caixa. Uma só palavra da fiscalização neste sentido, de sorte que jamais o contribuinte poderia se sentir confundido e travado no exercício do seu direito de defesa, em face da clareza das providências tomadas no curso da fiscalização.

Todos estes acontecimentos se amoldam à previsão contida no art. 19 do RPAF-BA, abaixo reproduzido:

*“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, **não implicando nulidade o erro da indicação**, desde que, pela descrição dos fatos, **fique evidente** o enquadramento legal” (destaquei).*

Claro ficou, portanto, que a infração aludiu à omissão presumida de receitas tributáveis ante a constatação de saldos credores detectados na confecção dos fluxos de caixa. Esta foi a irregularidade levantada.

De todo o exposto, considero desprovida de fundamentos a **segunda arguição de nulidade** feita pelo sujeito passivo.

Enfrento agora os aspectos de mérito.

Na qualidade de optante pelo Simples Nacional, o contribuinte tinha por obrigação escriturar o Livro Caixa, pois sendo a tributação calculada em cima do faturamento, somente com base no registro dos ingressos e pagamentos é que o fisco poderá aferir se a receita declarada correspondeu à verdadeira movimentação comercial da empresa.

É inadmissível que o sujeito passivo, já beneficiário de um sistema simplificado e atenuado de pagamento de tributos, por anos se furte de confeccionar a sua movimentação de caixa, deixe de declarar a sua receita junto a União – via PGDASD (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples) – e fique a cavaleiro para emitir os documentos fiscais sem o controle das entradas e saídas dos numerários efetivamente transitados nas suas contas contábeis.

Noutras palavras: Sem uma circularização nos movimentos transcorridos no caixa, fica inviável para o sujeito ativo verificar se a receita declarada correspondeu ao montante real de vendas efetuadas. Principalmente se o contribuinte nada declara perante a Receita Federal.

Esta falta de controle só faz propiciar ao sujeito passivo, declarar aquilo que quiser e bem entender.

Não se diga que, neste cenário, o arbitramento da base de cálculo seria a solução. Não seria fácil presumir receita para um optante do Simples Nacional que não dispõe nem colabora fornecendo elementos que possam servir de ponto de partida para a quantificação da base impositiva arbitrada. Ademais, sabe-se que o arbitramento é uma técnica que encontra muita resistência na prática, vulnerável por diversos aspectos, sem falar também na circunstância de que no Judiciário, pode o contribuinte apresentar os elementos que possam aferir a base de cálculo real, desconsiderando o arbitramento anterior e obrigando ao fisco a refazer o procedimento desde o nascedouro.

Os métodos operacionais previstos no art. 22 e seguintes da Lei Baiana do ICMS, pela situação retratada nos autos, fatalmente desembocaria numa base de cálculo de sustentação tênue, suscetível a ser desprestigiada até mesmo nas instâncias administrativas.

A prevalecer a tolerância para atitudes desta natureza, estar-se-á fomentando que mais e mais contribuintes passem a desprezar as suas obrigações acessórias, cruciais para a verificação do correto pagamento dos tributos, a exemplo da escrituração do Livro Caixa, sobretudo para aqueles que aspiram continuar no Regime Simplificado Federal.

O que a fiscalização fez, na realidade, foi escriturar e tentar construir o fluxo do caixa, com base nos elementos que pode colher, inclusive beneficiando o contribuinte, ao apurar apenas as despesas desembolsadas com a compra de mercadorias e bens, face a omissão do sujeito passivo em oferecer os elementos fiscais-contábeis necessários para tanto.

Do lado das receitas, nada pode ser aproveitado. Não há receita declarada junto ao órgão federal para que, por dedução aritmética, os ingressos com vendas fossem lançados a débito no caixa.

Insiste o autuado em sustentar aquilo já desenvolvido em questão preliminar, no tocante a não ter havido nexo entre os demonstrativos analíticos e os sintéticos.

Entretanto, conforme já minudenciado, os levantamentos produzidos - tanto os resumos quanto os desdobrados - são revestidos de coerência, na medida em que espelham saldo credor de “caixa” em diversos meses, com auxílio do roteiro fiscal correspondente, haja vista o pagamento de títulos de crédito sem a suficiente provisão de fundos.

Isto porque, vale a pena reprimir, não há faturamento declarado pela empresa durante todos estes anos.

Poder-se-ia argumentar que há nos autos demonstração de pagamento de ICMS, designadamente nos anos de 2016 e 2017, circunstância que, por esforço matemático, chegar-se-ia aos montantes de vendas.

Não obstante, nenhum destes pagamentos se refere a imposto incidente sobre a receita bruta, e sim são pagamentos decorrentes de compras de mercadorias, no mais das vezes, ou de pagamentos e parcelamentos de autos de infração.

Portanto, não poderia o fiscal lançar a débito no caixa os valores auferidos com as vendas porque simplesmente eles não estão comprovados.

E a auditoria de caixa serve exatamente para isso: verificar, por presunção, se houve omissão de receitas de operações tributáveis, caso fiquem quantificados saldos credores.

Por admitir prova em contrário, caberia ao autuado apresentar os elementos que desfizessem tal presunção, por todos os meios admitidos em direito.

E isto ele não desempenhou, embora tivesse oportunidade para fazê-lo.

Cumpra lembrar também que a reconstrução do livro caixa somente considerou os pagamentos das duplicatas emitidas pelos fornecedores, desconsiderando as demais despesas, beneficiando inclusive o contribuinte.

Logo, mais uma vez, os arestos administrativos transcritos (fls. 30/31), são inadequados para o deslinde da presente demanda.

Por fim, não acolho a aplicação da penalidade de 150% sugerida na peça de lançamento. Na forma do art. 35 da LC 123/06, para quantificação da multa de ofício, considera-se a legislação do imposto sobre a renda, inclusive quanto ao ICMS devido pelo optante do Simples Nacional.

O autuante faz alusão à Lei 9.430/96, nomeadamente no art. 44, I e §1º, no qual se vê que a sanção prevista será de 75% nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração incorreta. Esta é a dicção:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Por sua vez, a Lei 4.502/64 reporta-se ao extinto imposto de consumo, cujos dispositivos citados têm a seguinte redação:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Incorreu-se em rigor excessivo na proposição da punição pecuniária. Além do agravamento contar com previsão em lei reguladora de tributo não mais existente no ordenamento jurídico em

vigor, não restou provado pelo autuante ter havido categoricamente qualquer uma das condutas ilícitas ali enunciadas.

Apesar de inaplicável na espécie, registre-se que a Lei Baiana do ICMS prevê apenas uma multa de 100% para contribuintes não optantes do Simples Nacional quando constatado saldo credor de caixa, dotados, portanto, de maior capacidade contributiva.

Face os critérios da razoabilidade e proporcionalidade, considerando inclusive a reduzida capacidade contributiva das microempresas, entendo como desarrazoada a penalidade de 150%, acompanhando, inclusive, o quanto julgado no aresto aqui transcrito, a propósito da análise de mérito, cuja resolução agora também se reproduz:

“ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 436661.0027/16-0, lavrado contra IGOR SATTLEIR VIEIRA - ME, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$231.602,16, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC nº 123/06, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e dos acréscimos legais”. (grifei).

Pugno pela redução da penalidade proposta.

De todo o exposto, afastando as duas preliminares agitadas na peça impugnatória, sou pela procedência parcial do auto de infração, apenas para diminuir a penalidade proposta de 150% para 75%.

VOTO VENCEDOR

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$30.750,10, relativo a uma irregularidade, sob acusação de omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação de origem do numerário, com enquadramento no art. 34 da LC 123/06; art. 44, I e §1º da Lei Federal nº 9.340/96 de 27/12/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

Conforme consta dos papéis de trabalhos que dão sustentação à autuação, o contribuinte, que se encontrava à época da ocorrência dos fatos geradores, enquadrado no Regime de Apuração do Simples Nacional de que trata a Lei Complementar nº 123/06, foi acusado de ter incorrido em prática de omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação, tendo o fato infracional apurado a partir do “Relatório de Pagamentos de Fornecedores por Data”, desenvolvido pelo agente Fiscal na ação fiscal, o qual foi designado através da O.S. 502464/18, para o período de 01/01/2014 a 31/12/2017, onde, não identificando qualquer registro de receita nos documentos fiscais do sujeito passivo a que teve acesso, entendeu a prática de omissão de receitas pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário com dolo.

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do i. Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a ter afastado a segunda preliminar de nulidade arguida pelo defendente, que diz respeito à inexistência de segurança na determinação da infração, haja vista a indicação simultaneamente de “saldo credor de caixa” e “suprimento a caixa de origem não comprovada”, bem assim sua manifestação de mérito quanto a manutenção da autuação. Todavia, acompanho o voto do i. Relator quanto a ter afastado a arguição do defendente de que o auto de infração fora formalizado por servidor público destituído de poderes para efetivar o lançamento de ofício, bem assim a exclusão da imputação relativa ao dolo, com a consequente alteração da multa aplicada de 150% para 75%.

No caso em exame, chama a atenção, de início, a imprecisão da acusação fiscal que descreveu a ocorrência de omissão de receita, comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem de numerário, acostando aos autos demonstrativos que não se relacionam a “livro caixa”, nem tampouco a “suprimento de caixa”; e sim, demonstrativo de “apuração da alíquota do ICMS”, junto ao Simples Nacional, com a consequente apuração do ICMS a Recolher pelo confronto entre as receitas declaradas levantadas e a receita apurada pela

presunção de omissão de receita decorrente de suprimimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, como assim está posto na autuação.

Como tal, vê-se que a acusação fala em omissão de receita decorrente de “suprimimento de caixa” e “saldo credor de caixa” em uma única peça acusatória, ou seja, são apresentados 2 (dois) fatos distintos. Neste contexto vejo restar razão a arguição de nulidade do defendente por se constituir em fatos autônomos, pois assim está descrito na norma. Como bem destaca o sujeito passivo, o “*suprimimento de caixa*” e o “*saldo credor de caixa*”, conforme está disposto na Lei 7.014/96, art. 4º, § 4º, inc. I e II, são realmente situações distintas.

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:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimimento a caixa de origem não comprovada; III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

[...]

Neste contexto, ressalto que situações envolvendo “*saldo credor de caixa*” e “*suprimimento de caixa de origem não comprovada*”, apesar de se encontrarem enquadradas no campo das presunções da Lei nº 7.014/96, como assim está posto no art. 4º, § 4º acima destacado, são fatos que demandam análise e comprovações distintas.

O saldo credor de caixa se apresenta quando se constata que as contas do ativo circulante, do grupo das disponibilidades (caixa e bancos), apresentam saldo credor ou a descoberto, ou seja, os dispêndios em dinheiro são superiores aos ingressos de recursos financeiros, em determinado período, não havendo a devida cobertura do saldo negativo através de outras fontes legítimas.

Já a situação envolvendo suprimimento de origem não comprovada resulta do ingresso de recursos financeiros nas contas do grupo disponibilidades (caixa e bancos), sem que a fonte do ingresso financeiro esteja respaldada em base documental legítima, a exemplo de aumento de capital pelos sócios de forma informal, contratos de empréstimos ou de créditos com terceiros ou com os próprios sócios (contratos de mútuos), bem assim com instituições financeiras em nome de pessoas alheias, que não a própria empresa, etc.

As situações acima descritas, quando devidamente comprovadas pelo fisco, ensejam a possibilidade de cobrança do ICMS por presunção de ocorrência do fato gerador do tributo, sendo ônus probatório do contribuinte demonstrar a inexistência daqueles fatos ou atestar a sua existência com consequências tributárias distintas das imputadas pela fiscalização.

Examinado o demonstrativo “*Livro Caixa Apurado – ANEXO 1*”, constante do CD/Mídia de fl. 20, que respalda os registros dos valores indicativos do suprimimento de caixa de origem não comprovada no demonstrativo “*Apuração da Alíquota do ICMS*” na coluna indicativa de “*NOVA RECEITA TOTAL APURADA*” onde dá fundamentação a autuação, no caso do ano 2014 (fl. 9), 2015 (fl. 11), 2016 (fl. 13) e 2017 (fl. 15), constata-se que decorrem exclusivamente do levantamento de pagamento de duplicatas pagas, relativo a aquisições de mercadorias que ingressaram no estabelecimento do sujeito passivo.

A partir do exame dos pagamentos efetuados pelo sujeito passivo das duplicatas, o agente Fiscal elaborou o ANEXO – 1, intitulando “*Livro Caixa Apurado*”, constante do CD/Mídia de fl. 20. Nele se observa as duplicatas de forma mensal, conforme as datas dos seus efetivos pagamentos. Como o agente Fiscal não identificou qualquer receita para respaldar tais pagamentos, considerou os somatórios mensais de pagamentos como “*saldo credor de caixa*”, relacionando tais saldos como omissão de receita comprovada pela existência de suprimimento de caixa sem a comprovação da origem.

Ademais, o agente Fiscal, além de não considerar qualquer ingresso de recurso por venda de mercadorias, entendeu que o defendente somente realizou gastos com pagamento de duplicatas, ou seja, o defendente não realizou qualquer outro gasto (água, luz, salário, encargos sociais, aluguel, etc.) no desenvolvimento de suas atividades do seu “dia a dia”.

Não obstante ter considerado apenas o gasto com pagamento de duplicatas saindo do caixa da empresa em todo o período da ação fiscal, ou seja de 01/01/2014 a 31/12/2017, também não considerou qualquer ingresso de recurso no levantamento do “caixa”, como se o defendente não houvera procedido qualquer venda no período, o que não me parece assertivo para tal roteiro de fiscalização.

Aliás, consultando o Sistema INC – Informações Gerenciais do Contribuinte, pode-se constatar, na base da SEFAZ, informações de “TEF – Transferência Eletrônica de Fundos”, que decorrem de informações das instituições financeiras de vendas por “cartão de débito” e “cartão de crédito”, relativo a ingressos não considerados no levantamento, a exemplo do ano de 2017 que se tem a informação de venda por “cartão de débito” e “cartão de crédito” no montante de R\$220.681,47, sem falar que em todos os demais anos da autuação têm-se as informações de vendas por “crédito” e “débito”, mesmo em montantes pequenos, mas que não se pode deixar de observar em roteiros de levantamento de saldo credor de caixa, como o objeto da autuação.

Neste contexto, o demonstrativo “*Livro Caixa Apurado-ANEXO-1*”, em exame, revela, portanto, que não houve uma reconstituição da “conta caixa”. Foi construído em verdade um fluxo mensal de lançamentos a débito e a crédito, em que não há qualquer registro de “créditos”, decorrentes de ingresso de receita por vendas de mercadorias ou qualquer outro tipo; bem assim, registro de “débitos” decorrentes de dispêndios efetuados pelo contribuinte decorrentes de sua atividade operacional no “dia a dia”, à exceção dos supostos gastos relacionados com os pagamentos das duplicatas decorrentes das aquisições de mercadorias, que são os que compõem o Auto de Infração.

Tecnicamente, o procedimento fiscal adotado pelo agente autuante não configurou um levantamento de caixa, visto que não tomou como ponto de partida para a sua elaboração qualquer elemento extraído da escrita fiscal ou contábil da empresa para a apuração dos reais e efetivos pagamentos e recebimentos em dinheiro. Trata-se, portanto, de procedimento sem qualquer robustez e em desconformidade com os princípios e regras contábeis usualmente aceitos.

O autuante em verdade fez uma “*montagem de caixa*”, da empresa, a partir, eminentemente, do pagamento por duplicatas das notas fiscais de entradas no estabelecimento do contribuinte, tirando daí a conclusão de que houve infração à legislação do ICMS por saldo credor de caixa, decorrente de suprimento de caixa de origem não comprovada, a partir dos dispêndios relacionados ao pagamento das aquisições de mercadorias, sem ingressos de recursos para suportá-los.

Vê-se também à fl. 06 dos autos, Termo de Intimação com registro de recebimento por preposto autorizado pelo defendente, para apresentação de Livros e Documentos em que consta o pedido de apresentação do livro Caixa de 2014 a 2017. Consta também da Informação Fiscal do agente Fiscal, ratificado no corpo do voto do relator deste PAF, o destaque de que não foi atendida tal intimação pelo defendente.

Entendo, entretanto, que a não entrega do livro caixa ou de qualquer outro documento fiscal e da contabilidade da empresa, não autoriza que qualquer autoridade fiscal, diante dessa omissão, constitua por sua conta uma escrituração própria, visando representar as atividades mercantis do contribuinte, senão o que está determinado na legislação por tal atitude omissiva. Se o contribuinte não elaborou a escrita fiscal e/ou contábil que era obrigado deve ser apenado por essa omissão, ou mesmo ser submetido ao arbitramento da base de cálculo do imposto, atentado para a “boa técnica” da peça omissiva, no caso em análise, do “livro caixa”.

Todavia, não há como se validar o procedimento do fisco na constituição do demonstrativo “*Livro Caixa Apurado-ANEXO-1*”, constante do CD/Mídia de fl. 20, vez que está fora da bota técnica que autoriza a reconstituição de um “livro caixa”. Aliás, consultando o módulo de Procedimentos e Rotina da SEFAZ (PRS), têm-se o procedimento de “*Auditoria Contábil do Ativo*

– *Disponibilidades*”, que faz parte integrante do módulo de roteiro de auditoria da Administração Tributária da SEFAZ, onde define os procedimentos de auditoria dos lançamentos contábeis das disponibilidades, através das contas Caixa e Bancos, visando identificar a existência de fraudes que leva a presunção de receitas omitidas, em que o levantamento fiscal, objeto em análise, passou ao largo desses procedimentos.

Frente ao acima exposto e considerando as fragilidades do ato de lançamento apontadas em relação à ambiguidade da acusação fiscal – “*saldo credor de caixa*” e “*suprimento de caixa*”-; falta de robustez das provas e demonstrativos gerados pelo autuante imprecisos, trazem incerteza ao lançamento do crédito constituído, além de gerar o cerceamento do direito de defesa do contribuinte e afronta o princípio do devido processo legal, o que leva a julgar nulo o Auto de Infração em lide consubstanciado nas disposições do art. 18, inc. III e inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, visto que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo, além de ter havido prejuízo ao exercício do direito de defesa do autuado.

VOTO COMPLEMENTAR

Acompanho o voto vencedor, não obstante destaque que efetivamente não foi realizada a Auditoria de Caixa, de modo que pudesse apurar a infração nos moldes em que foi realizada.

A auditoria de Caixa e bancos permite uma visão geral da empresa, sendo um instrumento dos mais reveladores sobre a real situação das receitas, onde um maior número possível de verificações é desejável. Os exames da contabilidade da empresa não podem prescindir de um levantamento financeiro, em que o agente fiscal deve reunir o maior número possível de comprovantes, realmente representativos do valor de pagamentos efetuados em um determinado exercício fiscal.

O procedimento da Auditoria de Caixa deve ocorrer de forma analítica, no que concerne aos pagamentos e aos recebimentos. De posse da documentação de pagamentos e recebimentos, o auditor deverá confeccionar o levantamento analítico da Conta Caixa.

Constato que na presente autuação houve a “tentativa” de caracterizar a ocorrência de saldo credor de Caixa, contudo o roteiro adequado não foi aplicado. Há indicação também de que teria ocorrido suprimento de Caixa de origem não comprovada. Desse modo, entendo que a infração não restou caracterizada, o que traz insegurança à hipótese de incidência tributária, o que não cabe no lançamento fiscal, vez que a infração deve ser certa e determinada, englobando todos os aspectos do fato gerador do ICMS. O roteiro de Auditoria de Caixa não foi realizado em sua inteireza, sequer o roteiro de suprimento de caixa de origem não comprovada.

Desse modo, constato que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para determinar, com segurança, a ocorrência da infração.

Infração NULA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **233085.0010/18-9**, lavrado contra **ROGÉRIO DE JESUS DE SOUZA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO COMPLEMENTAR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR