

A. I. N° - 232272.0020/17-5  
AUTUADO - E L DOS RAMOS MERCADO - ME  
AUTUANTE - JOÃO AUGUSTO DE MORAIS MEDRADO  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/01/2020

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0203-04/19**

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. a) IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. b) SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DO NUMERÁRIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Em relação ao item “b” a apuração só poderia ocorrer através de exames efetuados na escrita contábil do autuado, o que não ocorreu. Diante deste fato, restou caracterizado que o pré-requisito essencial para a apuração do dito suprimento de Caixa de origem não comprovada não foi atendido, ou seja, a apuração da infração não defluiu dos registros contábeis do sujeito passivo, para efeito de apontar a existência de lançamentos específicos e pontuais realizados pelo próprio autuado a débito do livro Caixa, em relação aos quais não houve a comprovação da origem dos recursos daqueles específicos lançamentos. Infrações nulas, visto que são interligadas. Recomendação para renovação do procedimento fiscal, com observância do prazo decadencial. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 06/12/2017 para reclamar crédito tributário no montante de R\$114.666,40 mais multas de 75% e de 150% em face das seguintes acusações:

1 – “Efetuou recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte de ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor”. Valor lançado R\$9.650,99 com multa tipificada no Art. 35 da Lei Complementar 123/06, Art. 44, I da Lei Federal nº 9.430/96 de 27/12/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

2 – “Omitiu receita comprovada pela existência de suprimento de Caixa sem a comprovação da origem do numerário”. Valor lançado R\$105.015,41, com multa tipificada no 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 nº 11.488 de 15/06/2007.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento conforme docs. fls. 69 a 72v, onde, preliminarmente, requer a nulidade do Auto de Infração com base do Art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, sob a alegação de que teve seu direito de defesa restrinido e que não foram respeitados procedimentos na lavratura do mesmo, aduzindo que sequer teve ciência de que estava sendo fiscalizada.

Acrescentou que não recebeu cópia do Termo de Início de Fiscalização, desconhece que exista este termo na via do Fisco e que também não fora intimado para apresentação de livros e documentos fiscais, sendo que não se observa no PAF nenhum dos documentos elencados pelo Art. 26 do RPAF/BA.

Pondera que as vias do Auto de Infração devem ser cópias fieis uma das outras e, se não estão

com esta composição, macula o processo e dificulta a defesa, razão pela qual deve ser considerado nulo o procedimento fiscal.

Em relação à infração 01, diz que não se observa no processo a origem e comprovação das informações seguintes, com seus respectivos valores, constantes das planilhas apresentadas: receita bruta declarada auferida; receita bruta total do exercício anterior; receita bruta total acumulada auferida em 12 meses e receita bruta total acumulada projetada p/12 meses.

Sustenta que o lançamento tributário não pode ser eivado de dúvidas, e que, portanto, necessário se faz que os lançamentos de valores nos demonstrativos e anexos sejam comprovados.

Quanto a infração 02, destacou inicialmente que a acusação se refere a existência de suprimento de Caixa sem a comprovação da origem do numerário, “com dolo”, com planilhas destacando duplicatas, onde não consta no processo a origem destes dados, nem cópia destes documentos mercantis, não havendo, ainda, cópia da sua contabilidade, revestindo-se em autêntico cerceamento do direito de defesa, razão pela qual deve ser considerada nula a infração 02.

Ao ingressar no mérito da infração 02, mencionou que a acusação foi constituída baseada na presunção prevista no inciso II do § 4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, sustentando que existe erro substancial no enquadramento da infração, pois a referida presunção se refere a suprimento de Caixa de origem não comprovada enquanto que nas planilhas elaboradas pelo autuante não existe valor algum que se refira a suprimento de Caixa.

Após citar que em uma das planilhas elaboradas pelo autuante o título se refere a “Lançamentos objetivando evidenciar saldos credores na conta Caixa”, destaca que saldo credor na conta Caixa e suprimentos de Caixa de origem não comprovada são situações completamente distintas, que não possuem relação entre si, tanto que o próprio § 4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, faz esta distinção.

Pontuou, também, que não se observa nas planilhas elaboradas pelo autuante se foram consideradas as datas de vencimento das duplicatas, o que interfere na movimentação mensal da conta Caixa e que a própria falta de apresentação das cópias das duplicatas impossibilita esta verificação, e que não há provas da existência de saldo credor.

Em conclusão, pugnou pela Nulidade do Auto de Infração e, se ultrapassado este pedido, que seja julgada improcedente a infração 02.

O autuante apresentou a Informação Fiscal, de fls. 92 a 95, onde, em relação ao argumento defensivo relacionado a ciência da ação fiscal, disse que, de acordo com o doc. de fl. 07, o autuado teve ciência do procedimento fiscal de acordo com o Termo de Intimação para apresentação de documentos, enquanto que o Termo de Início de Fiscalização, fl. 06, foi lavrado com a mesma data em que o autuado teve ciência da ação fiscal quando da visita ao estabelecimento, estando, portanto, preenchidos os requisitos do Art. 26 do RPAF/BA.

No tocante à comprovação da origem das informações constantes das planilhas, informa que a receita bruta declarada auferida são aquelas declaradas pelo próprio autuado e obtidas através dos extratos do Simples Nacional, fls. 27 a 56, cujos valores constam nas planilhas fls. 60 a 63, coluna B.

Quanto à receita bruta total do exercício anterior, diz que são aquelas anteriores ao exercício que está sendo fiscalizado, constantes nos extratos do Simples Nacional, apresentados pelo autuado, enquanto que em relação ao exercício de 2015, fl. 61, a receita bruta total do exercício anterior são aquelas apuradas no levantamento fiscal de 2014.

Por igual, apresentou explicações relacionadas à receita bruta total acumulada auferida em 12 meses, que são aquelas doze últimas auferidas, excluindo-se a receita do mês de apuração, cujo objetivo deste cálculo é estabelecer a alíquota que será aplicada no mês de apuração, enquanto que a receita bruta total acumulada projeta para doze meses diz que no período de janeiro a junho/14, período onde ainda não havia completado doze períodos de receitas, já que as atividades do autuado foram iniciadas em julho/2013. Com isso, explicou que de acordo com o

demonstrativo de fl. 60, a receita bruta acumulada projetada para janeiro/14, no valor de R\$580.895,60, corresponde à média das receitas de 2013, multiplicada por 12, isto é, proporcionalizada para doze meses.

Quanto ao mérito, destacou que “*a presente demanda refere-se à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da constatação de suprimentos a caixa de origem não comprovada*”.

Esclareceu que o autuado não atendeu à solicitação contida na intimação fiscal, nada apresentando, razão pela qual o levantamento fiscal se restringiu ao confronto entre as receitas declaradas no PGDAS e as despesas com as compras de mercadorias, existentes no banco de dados da SEFAZ, pois estes foram os únicos dados que dispunha para dar início à fiscalização, adotando o roteiro “Caixa”.

Nesse rumo, disse que constatou que o autuado realizou pagamentos em valores superiores às receitas auferidas com a venda de seus produtos, o que o levou à concluir que se o autuado conseguiu efetuar pagamentos com aquisições de mercadorias sem ter receitas suficientes para tanto, significando dizer “*que houve uma injeção de recursos para que tal ocorresse*”, isto porque, pelas receitas declaradas ao Fisco, não teria capacidade financeira para fazer frente às despesas com as compras de suas mercadorias.

Voltou a afirmar que o autuado realizou pagamentos superiores às suas disponibilidades financeiras, e não apresentou quaisquer documentos da origem das receitas que justificassem os pagamentos realizados, demonstrando, assim, a entrada de recursos por outros meios que não a venda dos seus produtos, o que o levou a presumir que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, “*pois não comprovou a origem dos suprimentos de caixa que justificassem os pagamentos efetuados*”.

Pontuou que, a título informativo, no exercício de 2014 o autuado adquiriu mercadorias no valor de R\$1.900.346,34, porém no PGDAS informou receitas no valor total de R\$951.880,04, sendo que, o mais grave ocorreu no exercício de 2015, no qual constam no banco de dados da SEFAZ aquisições no valor de R\$3.590.605,89 e no PGDAS declarou apenas R\$1.019.770,77, desta forma não recolheu, integralmente, os tributos que compõem a cesta do Simples Nacional.

Concluiu, afirmando que não procedem os pedidos de nulidade ou de improcedência do Auto de Infração em lide, o qual lavrado de acordo com o que preceitua a LC 123/06, Lei 7014/96 e o RPAF - Decreto 7.629/99.

Em sessão de pauta suplementar, realizada em 31/08/2018, o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem para que o autuante atendesse as solicitações na forma abaixo reproduzida:

*O Auto de Infração em referência trata de duas infrações inerentes a contribuinte optante pelo regime do Simples Nacional.*

*A segunda infração refere-se a “suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário” situação esta questionada pelo autuado na medida em que assevera que não se trata de suprimento de caixa já que não há qualquer indicação nos autos nesse sentido, pontuando ainda que o levantamento fiscal foi elaborado visando “evidenciar saldos credores na conta Caixa”.*

*Pontuou também o autuado que não se observa nas planilhas elaboradas pelo autuante que foram consideradas as efetivas datas dos pagamentos das duplicatas, situação esta que interfere na apuração do saldo mensal de Caixa.*

*Analizando o demonstrativo intitulado “Movimento Mensal de Caixa”, fl. 57, foi observado que o mesmo não considerou existência de numerário a título de saldo inicial na conta Caixa, situação esta que repercute na elaboração do demonstrativo de Caixa.*

*Considerando que na forma em que se apresentam os demonstrativos elaborados pelo autuante, onde a infração 01 é consequência direta da infração 02, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante adote as seguintes providências:*

1 – Intime o autuado a apresentar o livro Caixa, livros contábeis se houver ou mesmo através da declaração do I.R. Pessoa Jurídica ou, até mesmo, outro documento lícito que contenha e comprove a existência de saldo final na conta Caixa em 31/12/2013, consequentemente o saldo inicial em 01/01/2014.

2 – Em seguida que sejam refeitos os movimentos mensais de Caixa, considerando o saldo inicial em 01/01/2014, bem como as datas efetivas em que ocorreram os pagamentos das duplicatas referentes às compras à prazo.

3 – Após deverá ser entregue ao autuado cópia desta solicitação de diligência bem como dos novos demonstrativos a serem elaborados pelo autuante, devendo, nessa oportunidade, ser reaberto o prazo para defesa.

4 – Ocorrendo manifestação do autuado o autuante deverá também se pronunciar a respeito da mesma.

5 – Atendidas as solicitações acima, o processo deverá retornar ao CONSEF para continuidade da instrução e posterior julgamento.

O autuante se pronunciou, às fls. 191/192, o que denominou de “*Informação complementar à Informação Fiscal (fls. 92 a 95) conforme Pedido de Diligência Fiscal (fls. 103)*”, conforme transcrição abaixo:

“Em atendimento à diligência solicitada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, intimamos o contribuinte a apresentar os documentos discriminados no pedido de diligência, às fls. 103.

O contribuinte compareceu à INFRAZ munido de cópias dos seguintes documentos: extrato bancário do Banco Santander, demonstrativo das despesas e o Livro Caixa (sem as devidas assinaturas do sócio-proprietário e do contador), referentes aos exercícios de 2014 e 2015.

Na análise dos documentos supracitados, verificamos que, no extrato bancário, há o registro de um empréstimo no valor de R\$ 1.350.000,00, encerrado no Livro Caixa em 02.01.2014.

Ocorre que o contribuinte não apresentou o **contrato** do empréstimo tomado junto à referida instituição financeira.

Por isso, em 27.05.2019, fizemos uma intimação específica para apresentação do contrato do empréstimo, o qual comprovaria a autenticidade da operação financeira.

Esgotado o prazo, o contribuinte não trouxe aos autos o contrato solicitado. Portanto não justificou o ingresso de recurso no caixa da empresa. Simplesmente supriu o caixa, lançando o valor do empréstimo, mas não apresentou o contrato que comprovaria a legitimidade da entrada do recurso. Assim, permanece a infração de omissão de saídas por suprimento de caixa de origem não comprovada.

Apenas relembrando que, à época da ação fiscal, o contribuinte não atendeu à solicitação contida na intimação, nada apresentou ao Fisco. Por este motivo, o levantamento fiscal restringiu-se ao confronto entre as receitas declaradas no PGDAS-D e as despesas com as compras de mercadorias, existentes no banco de dados da SEFAZ. Estes foram os únicos dados que dispúnhamos para dar início à fiscalização, adotando o roteiro “Caixa”.

Com o Pedido de Diligência, o contribuinte teve a oportunidade de demonstrar o ingresso de recursos no caixa da empresa. Entretanto, não apresentou o mais importante: o **contrato do empréstimo** junto ao banco Santander, assinado e com o carimbo da instituição, que ratificaria/legitimaria a transação financeira.

Sem o contrato, não podemos aceitar o mero lançamento contábil. Daí a relevância da formalização jurídica vez que, comprovado o ingresso do recurso, anular-se-ia a omissão apurada e, consequentemente, a infração “recolhimento a menor” deixaria de existir.

Desse modo, mantemos, na íntegra, o valor do crédito tributário constituído no A.I. Nº 232272.0020/17-5”.

Conforme docs. de fls. 194 e 195, o autuado foi intimado para intimado para se manifestar acerca da diligência fiscal, com reabertura do prazo de defesa, porém não consta nos autos pronunciamento pelo mesmo a este respeito.

## VOTO

Trata o presente Auto de Infração da exigência de crédito tributário no total de R\$114.666,40, onde a primeira infração é decorrente da apuração levada a efeito através da infração 02 que está posta nos seguintes termos: “**Omitiu receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário**”.

O autuado arguiu nulidades no lançamento, as quais, inicialmente se relacionam a não observância de procedimentos inerentes à lavratura do Auto de Infração, falta de ciência de que

se encontrava sob ação fiscal, falta de entrega de Termo de Início de Fiscalização e falta de intimação para apresentação de livros ou documentos fiscais.

A este respeito, vejo que, à fl. 07 dos autos, consta uma intimação pessoal efetuada ao autuado em 07/11/17, na qual consta apenas a solicitação para entrega no prazo de 72 (setenta e duas) horas do *“conteúdo da memória da fita detalhe (MFD) dos equipamentos emissores de cupons fiscais (ECF) listados em folha anexa, em formato binário ou txt (separado por exercício), gerado através do Menu Fiscal do PAF-ECF, conforme definido no Ato COTEPE 17/04, referente ao período de 30/07/2013 a 31/12/2015”*.

Consta também, à fl. 06, um Termo de Início de Fiscalização, redigido em folha avulsa, do qual não foi dada ciência ao autuado, portanto, trata-se de uma peça totalmente inócuas.

Apesar de a intimação de fl. 07, acima mencionada, não mencionar o objetivo ao qual ela se propunha, considero que pode ser interpretada com o objetivo da realização de uma ação fiscal, razão pela qual entendo que atende ao previsto pelo Art. 26, inciso III do RPAF/BA, configurando-se, consequentemente, o início do procedimento fiscal. Ressalto, entretanto, que de acordo com a informação do autuante, tal intimação não foi atendida pelo autuado.

As questões suscitadas pelo autuado, também a título de nulidade do lançamento, relacionadas a ausência de informações a respeito da origem dos dados considerados pelo autuante relacionados as receitas bruta declarada, receita bruta total do exercício anterior, receita bruta acumulada e a projetada, estas foram extraídas através dos próprios extratos do Simples Nacional declarados pelo autuado, portanto não acarretam motivo para nulidade do lançamento.

Entretanto, uma questão crucial para o deslinde da questão revela-se na acusação de que houve apuração de receita omitida obtida através da constatação de suprimento de Caixa cuja origem não foi comprovada, acusação esta questionada pelo autuado de que não há nenhum valor do levantamento fiscal que se refira a suprimento de Caixa, o qual é diferente de saldo credor na conta Caixa.

De fato, quanto a isto, assiste total razão ao autuado.

É certo que, em ambas as situações, suprimento de Caixa de origem não comprovada e saldo credor de Caixa se enquadram nas presunções legais de omissão de receitas de mercadorias tributáveis, as quais, de acordo com o Art. 9º da Resolução CGSN nº 30, de 07/02/2008, aplicam-se aos optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional.

Isto posto e conforme estabelece o Art. 4º, inciso I, Lei nº 7.014/96, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem o pagamento do imposto nas situações abaixo:

*Art. 4º (...)*

*§ 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; III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas; V - pagamentos não registrados; VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: a) instituições financeiras; b) administradoras de cartões de crédito ou débito; c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante.*

Observe-se, de imediato, que a própria Lei define, com bastante clareza, a diferenciação entre as situações acima destacadas em negrito.

No tocante à presente autuação, pode-se constatar que o lançamento está baseado em um demonstrativo intitulado “Lançamentos objetivando evidenciar saldos credores na conta Caixa”, fls. 57 e 58, o qual tomou como base apenas o confronto entre as receitas declaradas pelo autuado através das PGDAS e os valores das compras de mercadorias constantes no banco de dados da SEFAZ, apenas isto. Por esta razão se buscou via diligência fiscal superar a deficiência de dados nos levantamentos fiscais, o que não foi possível.

Dito isto, destaco que o suprimento de caixa de origem não comprovada não resulta do

levantamento de pagamentos realizados pelo sujeito passivo, consoante considerou o autuante, de forma equivocada e sem comportar a totalidade dos pagamentos, dentre outras situações imprecisas. O suprimento de Caixa de origem não comprovada, diferentemente do considerado pelo autuante, surge de lançamento específico e pontual de valores a débito na conta Caixa, extraídos de livros contábeis do sujeito passivo, em relação aos quais este não comprova a sua origem.

De pronto, pode-se afirmar que tal apuração só poderá ocorrer através da realização de exames contábeis, o que não ocorreu na presente autuação, que sequer intimou o autuado para apresentação dos livros inerentes a sua escrituração contábil, só ocorrendo a apresentação do livro Caixa quando da realização da diligência, o qual não foi considerado pelo autuante. Aliás, o autuante, quando da realização da diligência, ao se referir a um contrato de empréstimo bancário no valor de R\$1.350.000,00, tido como ocorrido no mês de janeiro/14, se acaso não fosse comprovado, a exigência fiscal deveria ter recaído sobre este valor, de forma pontual, o que não foi o caso que se verificou no presente lançamento.

Convém ainda ressaltar, que o levantamento da conta Caixa, onde comprovadamente ocorrem pagamentos diversos, inclusive de duplicatas, através de conta bancária, tal levantamento deve ser feito englobando a totalidade das disponibilidades, isto é, Caixa e Bancos c/Movimento conjuntamente, pois se isto não ocorrer o levantamento se revela totalmente inseguro e incompleto.

Diante das considerações aqui postas, ficou amplamente demonstrado que o pré-requisito essencial para a apuração do suprimento de Caixa de origem não comprovada, citado pela acusação, não foi atendido, ou seja, a apuração da infração não defluiu dos registros contábeis do sujeito passivo, para efeito de apontar a existência de lançamentos específicos e pontuais realizados pelo próprio autuado a débito do seu livro Caixa em relação aos quais o mesmo não consegue comprovar a origem dos recursos daqueles específicos lançamentos.

Desta forma, pelo fato de a acusação encontrar-se totalmente desassociada dos fatos apurados, os quais também, por sua vez, são totalmente inseguros e incompletos, considero nula a infração 02 e, em consequência também a infração 01.

Convém aqui registrar que este é um entendimento já pacificado por este órgão julgador, a exemplo das decisões proferidas através dos Acórdãos nº 0048-05/17, 0355-12/17, 0060-03/17 e 0419-12/17, dentre outras.

Em conclusão, voto pela Nulidade do presente Auto de Infração, com a recomendação de que o procedimento fiscal seja renovado a salvo das falhas apontadas, devendo ser observado o prazo decadencial.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 232272.0020/17-5, lavrado contra **E L DOS RAMOS MERCADO – ME**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal, observando-se o prazo decadencial.

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 17/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR