

PROCESSO - A. I. Nº 232272.0020/17-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - E L DOS RAMOS MERCADO – ME
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0203-04/19
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/02/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0308-11/20-VD

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 deflui 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra a decisão de piso (Acórdão 4ª JJF Nº 0203-04/19), em 21/11/2019, que julgou o Auto de Infração, por unanimidade dando Nulidade, lavrado em 06/12/2017, para exigir crédito tributário no montante histórico de R\$114.666,40, meses de 03/2014 a 31/12/2015, tendo em vista as seguintes infrações abaixo descritas:

Infração 01 - “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... e,

Infração 02 – “Omitiu receita comprovada pela existência de suprimento de Caixa sem a comprovação da origem do numerário”. Valor lançado R\$105.015,41...”

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 21/11/2019 (fls. 201 a 206), e, decidiu pela Nulidade do Auto de Infração nos termos a seguir reproduzidos.

“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 inócua.

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, conseqüentemente, 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 deflui 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. “

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

Observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão JJF Nº 0203-04/19), desonerou o sujeito passivo, decidindo pela Nulidade do Auto de Infração, extinguindo o crédito tributário de R\$326.710,17, valor atualizado à data do julgamento (folha 209), fato que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, sendo cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, a conduta da autuada foi descrita como: “*Infração 01 - 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*” e “*Infração 02 - Omitiu receita comprovada pela existência de suprimento de Caixa sem a comprovação da origem do numerário*”.

O Sujeito Passivo sustenta oposição ao lançamento (folhas 69 a 71), alegando a anulação do presente Auto de Infração, no seguinte termo:

- I) Teve o seu direito de defesa restringido e não foram respeitados procedimentos na lavratura do Auto de Infração, conforme contido no art. 18, e 26 do RPAF/BA., pelo fato de não ter tomado ciência, sequer, que estava sendo fiscalizado.
- II) Em relação a Infração 1, - não observou dentro da lide, a origem e comprovação de informações relevantes, que compõe o lançamento tributário, tais como: seus respectivos valores representados; receita bruta declarada auferida, receita bruta total do exercício anterior, receita bruta total acumulada, auferida em 12 meses e, receita bruta total acumulada projetada para 12 meses. E,
- III) Em relação a infração 2, a informação de - “omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação de origem de numerário – com dolo”, havendo planilhas destacando duplicatas, não consta na lide, a origem destes dados, nem cópias destes documentos mercantis, a sua origem e cópia das informações da contabilidade da empresa.

O Autuante declarou em sua “informação fiscal” (folhas 92 a 95 e 191 a 193), no sentido de:

- I) Conforme consta a fl. 07, é evidente que o contribuinte teve ciência do procedimento fiscal, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, em 07/11/2017. E o Termo de Início de fiscalização (fls. 06) foi lavrado com a mesma data em que o contribuinte teve ciência da ação fiscal, quando da visita ao estabelecimento, ou seja, também, em 07/11/2017.

Obedecemos, portanto, à previsão legal do artigo 26 do RPAF.

- II) Quanto a comprovação da origem das informações constantes das planilhas, assim temos:
- a. Receita Bruta Declarada Auferida – são as receitas declaradas pelo próprio contribuinte, obtidas por meio dos extratos do Simples Nacional.
 - b. Receita Bruta Total **do** Exercício Anterior – são as receitas do exercício anterior ao que está sendo fiscalizado.
 - c. Receita Bruta Total Acumulada Auferida em 12 meses - são as 12 últimas receitas auferidas, excluindo-se a receita do mês de apuração. O objetivo do cálculo desta receita é estabelecer a alíquota que será aplicada no mês de apuração do imposto.
 - d. Receita Bruta Total Acumulada Projetada para 12 Meses- são a receita acumulada projetada para 12 meses, no período de janeiro a junho/2014, período em que não tinha ainda 12 receitas, pois o contribuinte iniciou suas atividades em jul/2013.
- III) No que refere a omissão de receitas, foi apurada através do confronto entre as receitas declaradas x despesas com as aquisições de mercadorias.
- IV) Quanto as informações apresentadas nos “Termos de Entrega do Auto de Infração, Demonstrativos e Documentos Fiscais” (fls. 08), e, “Recibo de Arquivos Eletrônicos” (folha 65), cujas planilhas supracitadas foram entregues na mesma data de 07/12/2017, por meio magnético devido à grande quantidade de documentos fiscais que seriam impressos, na pessoa do representante legal da empresa, Sr. Andrei Monteiro G. dos Santos, o CD/Mídia contendo a relação das notas fiscais eletrônicas de compras, referentes aos exercícios de 2014 e 2015. Assim sendo, a alegação da autuada de que “SEU DIREITO DE DEFESA FICOU INVIABILIZADO” por falta da entrega das notas fiscais “ não procede.
- V) O contribuinte não atendeu à solicitação contida na intimação fiscal, nada apresentou ao Fisco. Por este motivo, o levantamento fiscal restringiu-se ao confronto entre as receitas declaradas no PGDAS e as despesas com as compras de mercadorias, existentes no banco de dados da SEFAZ. Estes foram os únicos dados disponíveis para dar início à fiscalização, adotando o roteiro “Caixa”.
- VI) Constatou-se que a Autuada realizou pagamentos em valores superiores às receitas auferidas com as vendas de seus produtos, muito além da disponibilidade financeira, não trazendo a lide, quaisquer documentos que refutem a hipótese de presunção. Este fato, leva a concluir que se o contribuinte conseguiu efetuar pagamentos com aquisições de mercadorias sem ter receitas suficientes para tanto, significa 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.
- VII) Após a diligencia solicitada pela 4ª JF, o contribuinte munido apresentou cópias dos documentos – (extrato bancário do Banco Santander, demonstrativos de despesas, livro caixa sem as devidas assinaturas do sócio-proprietário e do contador), referentes aos exercícios de 2014 a 2015.
- VIII) Ficou demonstrado através da cópia do extrato bancário, porém, sem a apresentação do contrato de empréstimo do Banco Santander, que na data de 02/01/2014, há ocorrência de um empréstimo de R\$1.350.000,00, também registrado no livro Caixa na igual data.
- IX) Devido ao fato do contribuinte autuado não ter apresentado o contrato de empréstimo bancário, perdeu a possibilidade de demonstrar a legalidade jurídica plena do ingresso dos recursos no caixa anulando, assim, as “omissões apuradas” e, também, ao “recolhimento a menor”. E,
- X) Não procede o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração em lide, lavrado de acordo com o que preceitua a LC 123/06, Lei nº 7014/96 e o RPAF - Decreto nº 7.629/99.

Em análise proferida pela 4ª JF, e, examinando os argumentos e informações do autuante, no que tange a infrações 1 e 2, bem como as argumentações por parte do sujeito passivo, em conformidade contida nos demonstrativos fiscais, planilhas e, do livro Caixa, acostados ao PAF, aqui específico da seguinte forma:

- I) Como as infrações 1 e 2, estão interligadas é preciso, preliminarmente, entender que o suprimento de caixa de origem não comprovada, não resulta apenas dos levantamentos de pagamentos realizados pelo sujeito passivo extraídos nos dados contidos no sistema da fiscalização tributária tão somente. O suprimento de caixa de origem não comprovada, surge de lançamentos específicos e pontuais de valores confrontados a débito/crédito no ativo circulante disponível, contidas nas contas dentre elas (banco conta movimento, banco conta aplicação financeira, Caixa, etc.), extraídos de livros contábeis e/ou livro Caixa do sujeito passivo, em relação aos quais caso esteja com saldo credor o sujeito passivo não comprova a sua origem.
- II) De pronto, se pode verificar que tal apuração só poderá ocorrer através da contabilidade e/ou livro Caixa do sujeito passivo e, conforme afirma o próprio autuante, acostado a lide (folha 07 – “Termo de Intimação para Apresentação de Documentos”, o sujeito passivo, apesar de intimado, não apresentou tais livros escriturados “contábeis/livro Caixa”, antes ou durante a fiscalização, pelo fato de não ser requerido pelo Autuante no momento inicial da ação fiscal só ocorrendo durante o momento da defesa.
- III) Assim comprovado, fica amplamente demonstrado que o pré-requisito essencial para a apuração do suprimento de caixa de origem não comprovada, não foi atendido, ou seja, a apuração das infrações 1 e 2, não emanou dos registros contábeis/livro Caixa do sujeito passivo, da existência de lançamentos específicos e pontuais, realizados pelo próprio autuado a débito em seu livro Caixa, em relação aos quais o mesmo não conseguiu comprovar a origem dos recursos pelo fato do autuante não ter contemplado de forma previa a precificação na presente lide.
- IV) Compreendo que, diante dos elementos que dispunha a fiscalização, no momento da ação fiscal, a apuração de saldo credor do caixa apresentado pelo “Auto de Infração”, feito sem elementos suficientes para se determinar com segurança a infração cometida, contempladas por dados parciais, pertinentes a tal levantamento e indisponíveis no momento de tal apuração, a exemplo do empréstimo do banco Santander alegado pelo autuado em atendimento a Diligência Fiscal (folhas 98 e 110), escriturado na data de 02/01/2014, valor de R\$ 1.350.000,00, período compreendido no presente PAF, em seu momento demonstrado, não estando devidamente evidenciado na peça inicial contida do auto de infração, pelo agente autuante, seria a fundamentação necessária para determinar de forma clara a imprecisão da demonstração da base de cálculos pelo método aplicado para apuração do saldo credor de caixa, culminando, na inexistência de presunção da omissão de saída de mercadorias na forma do §4º, I da Lei nº 7014/96, afastando, por sua vez, a eficácia deste PAF.

Diante dos elementos acostados a lide, fica clara a nulidade do Auto de Infração em favor do contribuinte autuado conforme expressa na Sumula CONSEF nº 01, abaixo citada, não merecendo reparo a Decisão.

“SÚMULA CONSEF Nº 01

ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.”

Ante o exposto, 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 manter a Decisão recorrida para 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.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CLÁUDIO JOSÉ SILVEIRA PINTO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS