

**N. F. Nº** - 232109.0015/18-8  
**NOTIFICADO** - JM & PSS COMÉRCIO LTDA.  
**NOTIFICANTE** - MAURO SÉRGIO COQUEIRO GAMA  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 23/12/2020

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0168-01/20NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. SIMPLES NACIONAL. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR (“ESTOURO DE CAIXA”). FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. NULIDADE. Descrição imprecisa do fato. Inexistência nos autos, de elementos que indiquem ter havido estouro de caixa. O lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o montante do débito tributário. Notificação Fiscal NULA. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal em lide, lavrada em 17/06/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$4.990,85, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS, imputada ao notificado: *Deixou de recolher ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa.*

Consta como enquadramento legal: artigos 18, 21 e 26, I e § 2º da Lei Complementar n. 123/06; artigo 4º, § 4º, inciso I da Lei nº. 7.014/96.

Consta como tipificação da multa: artigo 35 da Lei Complementar n. 123/06; artigo 44, I e § 1º da Lei Federal n. 9.430/96 com redação dada pela Lei nº.11.488 de 15/06/2007.

Período de ocorrência: janeiro a outubro de 2017.

O notificado apresentou impugnação (fls.48 a 54). Manifesta o entendimento de que a Notificação Fiscal é indevida, pois resultante de evidente equívoco incorrido pelo autuante, na medida em que o lançamento de ofício tem como fato gerador presumido a falta de emissão e contabilização de notas fiscais de saídas, operações aquelas que estão acobertadas pela lei, não se justificando, desse modo, a acusação fiscal.

Em caráter preliminar, argui a invalidade da Notificação Fiscal, invocando o princípio da legalidade tributária.

Afirma que no Demonstrativo de Débito, já no seu primeiro item, ou seja, em janeiro de 2017, consta a base de cálculo no valor de R\$15.211,29, ocasionando um débito no valor de R\$282,93 que é claramente uma exigência indevida.

Salienta que a Planilha “CÁLCULO DE RECEITAS NÃO DECLARADAS (OMITIDAS) NO LIVRO CAIXA”, em sua coluna “RECEITAS OMITIDAS”, não apresenta nenhum saldo de omissão a ser considerado neste período.

Diz ainda que na planilha “CÁLCULO DE ALÍQUOTA DE ICMS EM FUNÇÃO DE RBA ACUMULADO” se observa que a coluna “RECEITA BRUTA MENSAL OMITIDA” apresenta-se também como valor 0,00, sendo que o notificante utilizou a “RECEITA BRUTA MENSAL DECLARADA” no valor de R\$15.211,31, incorrendo ainda na diferença em centavos para erroneamente apenar a empresa. Assevera que isto

ocorreu também nos meses posteriores.

Ressalta que o mesmo ocorre na planilha “CÁLCULO DE ICMS A PAGAR APURADO POR OMISSÃO DE RECEITAS” com o agravante ainda maior, haja vista que referido exemplo ocorreu em março de 2017 em que a provável omissão apontada pelo notificante advém dos valores apontados na planilha “CÁLCULO DE ALÍQUOTA DE ICMS EM FUNÇÃO DE RBA ACUMULADO”, denotando-se a falta de consonância entre a suposta omissão de 24.082,88 e que consta no “DEMONSTRATIVO DE DÉBITO” que é de R\$37.636,56. Ou seja, além de cobrar uma omissão porventura apurada, contudo, ainda não comprovada de R\$24.082,88, o notificante somou a este valor R\$13.795,96 referente a “RECEITA DECLARADA E PAGA” duplicando a cobrança, haja vista que exige tributo de uma receita declarada e paga, faltando clareza quanto às omissões cometidas, pois carece de exata indicação e conhecimento do débito integral como assim descreve o inciso II do art. 51 do RPAF.

Sustenta que por se tratar de questão relevante impõe-se a nulidade da Notificação Fiscal.

Observa que toda e qualquer atividade administrativa deverá ser regida pelo princípio da legalidade, conforme inclusive consagrado no artigo 37 da CF. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Maria Sylvia Di Pietro e jurisprudência dos tribunais.

Quanto à multa imposta de 150%, afirma que tem contornos de confisco e privação da propriedade privada, devendo, desse modo, ser repudiado pelo melhor direito. Acrescenta que a matéria está pacificada no STF onde as multas acima da alíquota predominante do imposto a data de ocorrência do fato gerador, ou seja, 1,86% com violação ao princípio do confisco de multa fiscal estabelecido pela CF. Neste sentido, reproduz decisão do referido STF.

Conclusivamente, afirma que deve ser declarada nula a Notificação Fiscal.

No mérito, assevera que melhor sorte não cabe a Notificação Fiscal, haja vista que contraria a legislação em vigor e não retrata a realidade da escrituração fiscal e contábil.

Alega que pode até admitir algum erro formal, contudo, diz que a ocorrência de erro formal em hipótese alguma implicou na falta de pagamento de imposto. Acrescenta que se houve erro formal a pena a ser aplicada não pode ser a cobrança de percentual sobre o valor da operação, por absoluta inexistência do fato gerador. Diz que esta presunção decorre da textualização do Código Tributário Nacional em seu artigo 112, cujo teor reproduz.

Salienta que já se encontra pacificado no Conselho da Fazenda do Estado da Bahia que as presunções afastadas pelo contribuinte por meio de prova são improcedentes. Neste sentido, reproduz trechos do Acórdão CJF Nº. 0208-12/05.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade ou, no mérito, a procedência em parte da Notificação Fiscal pelo pagamento mediante DAE anexado, em face à apresentação de uma nova planilha de “CÁLCULO DE ICMS A PAGAR APURADO POR OMISSÃO DE RECEITA”.

O notificante prestou Informação Fiscal (fls. 60/61). Consigna que a Notificação Fiscal teve como única infração a falta de recolhimento do ICMS apurado pelo regime do Simples Nacional e constatado pela ocorrência de saldo credor de caixa.

Observa que os fatos estão detalhados na descrição da Notificação Fiscal (fl.01 dos autos) e os documentos e planilhas apresentados constam às fls. 13 a 36 dos autos.

Registra que o notificado reconheceu parte do débito apontado, conforme planilhas de fls. 42 e 55 dos autos, inclusive apresentou DAE com recolhimento referente à parte reconhecida (fl. 57).

Consigna que acata os valores reconhecidos pelo notificado, contudo, sustenta que referidos valores não quitam a exigência fiscal.

Aduz que a apuração do ICMS, assim como dos demais tributos englobados no regime do Simples Nacional, parte do conceito de receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de apuração dos tributos. Acrescenta que conforme demonstrado na planilha de fl. 33, a empresa declarou no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – PGDAS, receitas tributadas,

contudo, omitiu no PGDAS outras receitas também tributadas.

Explica que tais receitas omitidas foram presumidas, quantificadas e totalizadas com as receitas declaradas durante a ação fiscal, sendo a base da acima referida planilha de fl. 33.

Acrescenta que com base nas receitas totais (declaradas + omitidas) chegou-se às receitas mensais tributadas que formarão a receita bruta acumulada (RBA) nos 12 meses anteriores ao mês de apuração dos tributos. Diz que esta RBA define a isenção ou alíquotas aplicáveis sobre as receitas totais mensais para o cálculo do valor tributário a recolher.

Ressalta que conforme se vê na planilha apresentada pelo notificado na peça defensiva, este utilizou para seus cálculos de valores de ICMS a pagar apenas as receitas omitidas em cada mês, portanto, desprezando, toda a legalidade do cálculo do tributo com base nas receitas totais e RBA.

Afirma que desse modo, os valores recolhidos pelo notificado são apenas parte do débito original levantado, demonstrado e apresentado pela ação fiscal nesta Notificação Fiscal.

Salienta que após acatar o recolhimento parcial do valor exigido originalmente na Notificação Fiscal, elaborou nova planilha “Cálculo do ICMS a Pagar Apurado por Omissão de Receita”, sendo que a nova planilha inclui a coluna “ICMS reconhecido” e substitui a planilha original de fls. 35/36. Acrescenta que também elaborou novo Demonstrativo de Débito da infração, incluídos em formatos impresso e digital nos autos. Diz que referidas planilhas servem de base para os novos valores exigidos na Notificação Fiscal que deve ser considerada procedente.

No tocante à arguição do notificado atinente à multa aplicada, diz que aduzida multa é estabelecida pela Lei Complementar nº 123/2006, no seu artigo 35, cuja redação reproduz.

## VOTO

A acusação fiscal é de que o notificado deixou de recolher ICMS, em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa.

Certamente, que a imputação na forma como descrita na Notificação Fiscal, não pode prosperar.

Isto porque, a condição indispensável para validade do lançamento de ofício, é que sejam observados os requisitos essenciais e necessários previstos na legislação tributária, notadamente no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

O artigo 2º do referido RPAF dispõe que:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Verifica-se que no presente lançamento de ofício que alguns dos mencionados princípios não foram atendidos, especialmente o da legalidade objetiva e da garantia de ampla defesa.

Pelo próprio enunciado da infração, constata-se o equívoco incorrido pelo notificante, haja vista que fala de suprimento de caixa sem a comprovação da origem e ao mesmo tempo complementa a descrição dizendo que *pela existência de saldo credor na conta caixa*.

Por certo que a omissão de receita decorrente de “suprimento de caixa” e “saldo credor de caixa”, não é originada do mesmo fato, ou seja, decorre de fatos distintos, inclusive claramente separados na própria Lei 7.014/96, no seu art. 4º, § 4º, incisos I e II, conforme se verifica na transcrição abaixo do aduzido dispositivo legal:

*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;*

*[...]*

Portanto, apesar de se encontrarem enquadradas no campo das presunções da Lei nº 7.014/96, consoante dispõe o art. 4º, § 4º acima reproduzido, as situações envolvendo “saldo credor de caixa” e “suprimimento a caixa de origem não comprovada”, são fatos que demandam análise e comprovações distintas.

Vale dizer, que o saldo credor de caixa ocorre 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 mediante outras fontes legítimas. Neste caso, a ilicitude resta caracterizada pela divergência entre os numerários existentes na empresa e o saldo registrado na conta Caixa.

Por outro lado, o suprimimento de caixa de origem não comprovada, decorre do ingresso de recursos financeiros nas contas do grupo disponibilidades (caixa e bancos), sem que a fonte deste ingresso financeiro esteja respaldada em base documental legítima, a exemplo de aumento de capital pelos sócios de maneira 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. Ou seja, consiste nos registros contábeis de entradas de numerários para a cobertura de pagamentos que normalmente não seriam suportados, em decorrência de omissão de vendas, com o intuito de evitar o saldo credor.

Relevante registrar, que nesse sentido aponta a jurisprudência deste CONSEF, a exemplo do recente Acórdão CJF Nº 0117-12/20-VD no qual o ilustre Conselheiro/Relator proferiu o seu voto cujos excertos reproduzo abaixo a título ilustrativo:

*[...]*

*“Despiciendo tecer maiores considerações sobre a nulidade da autuação, quando as duas realidades econômico-contábeis são baralhadas pela ação fiscal. Há julgados reiterativos, em uníssono, neste CONSEF, a bem merecer deliberação por eventual edição de uma Súmula por parte de sua Câmara Superior: vide Acórdão CS nº 0757/01, cujo excerto de voto é frequentemente reproduzido ou referido pelas duas Câmaras (Acórdãos CJF nos 0299-11/02, 0031-12/03, 0472-12/06, 0347-12/08, 0074-12/15, 0135-12/15):*

*Em que pese a indiscutível competência e o conhecimento técnico que possui o ilustre autuante, o demonstrativo que elaborou à fl. 07 e que serviu de base à autuação é tecnicamente insustentável. De início vejo que foi imputado ao recorrente a prática de suprimimento de caixa de origem não comprovada quando, em verdade, isto não está sequer indicado nos autos.*

*Não se pode confundir “suprimimento de caixa” com “insuficiência de saldo ou saldo credor da conta “Caixa” pois são situações totalmente diferentes.*

*O suprimimento há de ser identificado, quantificado, apurada a data do lançamento e o contribuinte deve ser previamente intimado para esclarecer e comprovar sua origem. Caso não haja a comprovação, aí sim, exige-se o imposto por presunção, pelo valor real do suprimimento, independentemente da existência de saldo na conta “Caixa”. A questão enfocada é o suprimimento não comprovado.*

*Já a insuficiência de saldo ou saldo credor é outra coisa. Trata-se de uma situação irregular, refletida na escrita contábil em função de falta de contabilização de vendas omitidas. Portanto, no caso sob exame, o autuante teria apurado “insuficiência de saldo ou saldo credor”, jamais suprimimento de origem não comprovada.*

*Louvo-me ainda da percuciente lição do Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, quando da elaboração do Voto acolhido à unanimidade por esta 2ª CJF do CONSEF, no Acórdão CJF nº 0135-12/15:*

*Da análise das peças processuais, verifica-se que, no demonstrativo de fls. 7 e 8 dos autos, que o preposto fiscal cotejou as despesas e as receitas do sujeito passivo, em uma típica auditoria de caixa, lançando o imposto ao final do exercício fiscalizado de 2009 por constatar que o montante dos ingressos de recursos de R\$8.308,28 foi inferior ao montante dos desembolsos financeiros de R\$378.137,16, do que concluiu existir*

*“RECURSOS NÃO COMPROVADOS (OMISSÕES/SAÍDAS)” de R\$369.828,88, o qual à alíquota de 17% apurou o ICMS de R\$62.870,91.*

*Há de se ressaltar que tal metodologia não se coaduna com a acusação de suprimentos de caixa de origem não comprovada, a qual guarda relação com fatos do tipo de ingressos ou portes de recursos isolados, não comprovados, ocorridos em datas específicas, e não apurados através de comparação entre despesas e receitas, esta denominada de “saldo credor da conta caixa”, conforme se procedeu no levantamento fiscal, agravado ainda mais ao se considerar o saldo inicial “zero”.*

*Tal distinção não é apenas de ordem fática, mas legal, pois a presunção de omissão de saídas tributáveis em virtude de suprimento de caixa de origem não comprovada encontra amparo no art. 4º, §4º, II da Lei nº 7.014/1996, enquanto de saldo credor da conta caixa está previsto no inciso I do mesmo parágrafo. Portanto, o que o legislador diferenciou o operador jurídico não deve igualar.*

*Em sentido idêntico: Acórdãos CJF n os 0137-12/10, 0310-11/12, 0346-12/14, 0074-12/15, 0147-12/18.*

*Em resumo: para acusar o Sujeito Passivo de “estouro de caixa”, não poderia o Autuante se valer de aportes duvidosos indicados em seu demonstrativo, e sim, evidenciar reconstruir a conta Caixa do sujeito auditado. Ao indicar operação a operação como se teria dado o aporte de valores em favor da empresa, aportes esses conciliados com registros na conta Caixa, caberia à Fiscalização acusar o cometimento de infração diversa.”*

*[...]*

Verifica-se, portanto, que por se tratar de situações distintas, não há como igualar “saldo credor de caixa” com “suprimento de caixa de origem não comprovada”, sendo, desse modo, nula a infração por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa.

Além disso, existe outro equívoco no lançamento de ofício em exame, que também não permite o prosseguimento da lide e implica em nulidade, no caso, as alíquotas aplicadas no levantamento fiscal, haja vista que aplicadas as alíquotas previstas pelo Regime do Simples Nacional.

É certo que por se tratar de presunção de omissão de receita, há que se aplicar as disposições existentes na legislação do ICMS, consoante determina o artigo 34 da Lei Complementar 123/2006, por óbvio, inclusive, a alíquota prevista no Regulamento do ICMS, Decreto nº. 13.780/12, e não as alíquotas referentes ao Regime Simples Nacional, conforme procedido pelo notificante.

Diante do exposto, a infração é nula.

Nos termos do artigo 21 do RPAF/99/BA, recomendo à autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

Voto pela NULIDADE da Notificação Fiscal.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em INSTÂNCIA ÚNICA, julgar NULA a Notificação Fiscal nº. **232109.0015/18-8**, lavrada contra **JM & PSS COMÉRCIO LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR