

PROCESSO - A. I. Nº 298921.0006/19-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MIX BAHIA VIP DELICATESSEN EIRELI
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0117-04/20-VD
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 01/06/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/21-VD

EMENTA: ICMS. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CAIXA. METODOLOGIA INADEQUADA. NULIDADE O levantamento fiscal se apresenta de forma incompleta e insegura, com ausência de demonstração da origem dos dados obtidos para efeito de concretização do lançamento. Declaração de nulidade, com base no Art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA. Recomendação de que o procedimento fiscal seja renovado a salvo das falhas apontadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0117-04/20-VD, que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 04/07/2019, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$121.336,60, em decorrência de uma única infração, descrita a seguir:

INFRAÇÃO 01 - 05.03.02 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/06/2020 (fls. 58 a 59) e decidiu pela Nulidade do presente lançamento, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Apesar da acusação indicar que foi detectado “omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”, com a devida vênia, não é isso que vislumbro nestes autos.

De acordo com os demonstrativos de fls. 09 a 13, o procedimento fiscal tomou por base um demonstrativo intitulado “Movimento Mensal de Caixa – Reconstituição de lançamentos objetivando evidenciar saldos credores na conta Caixa”.

Este demonstrativo não contém saldo inicial de Caixa e contempla apenas alguns pagamentos a título de aquisições de mercadorias e serviços além de ICMS antecipação parcial, quando constante no sistema INC da Sefaz, os quais foram confrontados com os valores de vendas de mercadorias, onde não se tem a indicação de onde foram extraídas.

Ao contrário do que consta da acusação, não vejo que o demonstrativo elaborado pelo autuante possa ser considerado como reconstituição da conta Caixa, pois não reflete a realidade fática das operações realizadas pela empresa. O demonstrativo do autuante, na forma em que se apresenta, poderia sinalizar, no máximo, em uma possível omissão de receita, porém, tais indicações demandariam de exames mais aprofundados, inclusive com intimação ao autuado para justificar possíveis ocorrências.

Na situação presente, em se tratando de empresa em início de atividades, para efeito de saldo inicial de Caixa poderia ter sido considerado o valor do Capital Social integralizado, o que não ocorreu.

Tomando como exemplo, o mês de agosto/18, fl. 10, o levantamento elaborado pelo autuante assim se apresenta:

SALDO INICIAL	0,00
VENDA D MERCADORIAS	14.377,67
PAGAMENTO DE ICMS	(186,27)

PAGAMENTOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS (554.320,50)
SALDO CREDOR APURADO NO MÊS 08/18 (540.329,50)

Conforme se observa no exemplo acima o saldo credor na ordem de R\$540.329,50, na forma acima demonstrada, não pode simplesmente ser considerado como omissão de saídas ocorridas no mês de agosto/18.

Isto porque, o saldo credor “zero” não está demonstrado de forma segura, além de que os pagamentos de aquisições de mercadorias, no valor de R\$554.320,50, além de não constar nos autos as origens dessas aquisições, foram consideradas como sendo todas como aquisições à vista, quando, em verdade, podem conter compras a prazo, cujos valores e datas de pagamentos devem ser indicadas nas respectivas e efetivas datas da ocorrência.

Observo, também, que apesar do demonstrativo apontar outras rubricas a título de despesas, como salários, FGTS, energia, água, telefone aluguel e INSS, todas se encontram em branco, o que denota a superficialidade do levantamento fiscal. A situação aqui descrita se configura em todos os demais meses da apuração.

Vejo, também, à fl. 07, um demonstrativo com o índice de proporcionalidade utilizado na autuação, do qual não existe indicação de como foi apurado.

Enfim, o levantamento fiscal se apresenta absolutamente inseguro e incompleto e, nesta condição, com arrimo no Art. 18, IV “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, voto pela Nulidade do presente Auto de Infração, pelo fato de não restar demonstrado nos autos a real ocorrência de saldo credor de Caixa, ao tempo em que recomendo que o procedimento fiscal seja renovado a salvo das falhas apontadas.”

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais), a 4^a JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

VOTO

Observo que a decisão da 4^a JJF (Acórdão JJF Nº 0117-04/20-VD), desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário lançado de R\$253.350,42, em valores atualizados à data do julgamento (vide folha 61), fato este, que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, a redução do valor lançado decorreu da decretação de nulidade do lançamento.

A conduta autuada foi descrita como “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa”. Trata-se de reconstituição da conta Caixa da empresa, efetuada pela fiscalização, conforme esclarece a decisão de piso, o que se pode constatar pelos demonstrativos acostados às folhas 07/22 do processo.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo explicado que a empresa somente entrou em operação no mês de julho/2018. Informa que as compras realizadas antes desse período se destinaram ao uso e consumo do estabelecimento. Alega que a presunção de omissão de receitas não reflete a realidade dos fatos, bem como, que o valor das receitas de vendas que deve prevalecer, é aquele registrado em sua escrita fiscal e contábil.

Em sua informação, a autoridade fiscal se limita a dizer que a empresa emitiu apenas 93 notas fiscais, enquanto que possui 1.428 notas de entradas, emitidas contra si.

A 4^a JJF julgou Nulo o presente Auto de Infração, ao fundamento de que o demonstrativo de débito elaborado pelo autuante, não pode ser considerado como uma “reconstituição da conta Caixa”, na medida em que não reflete a realidade contábil da empresa.

Examinando os autos, é possível notar que não foram acostadas ao processo quaisquer elementos extraídos da escrita contábil da empresa autuada, que pudessem revelar um “saldo credor da conta Caixa”. De fato, o suposto saldo credor de Caixa foi apurado pelo Autuante que remontou os lançamentos contábeis da empresa a partir de alguns elementos trazidos ao processo.

A análise do procedimento adotado pela autoridade fiscal, desenvolvida pelo Relator, demonstra, de forma clara, que o roteiro utilizado merece censura, pois partiu de um saldo inicial de caixa igual a zero, ignorando completamente que a empresa se encontrava em fase pré-operacional, bem como inobservando a origem do capital social integralizado pelos sócios, única fonte de

recursos para respaldar as aquisições de bens e mercadorias, já que não havia, ainda, receita de vendas.

Outro ponto que merece reparo, é o fato de que a fiscalização não explica a origem dos valores lançados a título de vendas, nem faz qualquer contraponto à alegação impugnatória de que deveriam ter utilizado os montantes lançados na escrita da empresa, em que pese faça uma remissão a “cópias reprodutivas do livro razão anexa”, as quais não foram anexadas.

Frise-se, igualmente, que lançou todo o resultado das “compras e aquisições”, diretamente à conta Caixa, presumindo que tais aquisições teriam se dado à vista, em dinheiro, o que não soa razoável.

Como se pode ver, a questão central posta em discussão diz respeito à ocorrência, ou não de saldo credor de Caixa, fato deflagrador dos efeitos presuntivos previstos em lei.

Pois bem, como é de conhecimento público, a Lei Estadual nº 7.014/96 é o instrumento normativo adequado, com base no qual o Estado da Bahia fez valer a sua competência constitucional para instituir e exigir tributos, prevista no art. 155, § 2º da CF/88.

É a própria lei que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte, a prova da improcedência da presunção. O art. 2º da Lei nº 7.014/96 dispõe sobre as diversas hipóteses de incidência do ICMS, descritas ao longo dos seus oito incisos, dos quais faz parte o inciso I, reproduzido a seguir, *in verbis*:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;
...”

O inciso supracitado contém a regra geral de incidência do ICMS, relativa à circulação de mercadorias, qual seja, a saída do estabelecimento do contribuinte, momento escolhido pela lei como termo *a quo*, conforme se pode depreender pelo texto do art. 4º, inciso I do diploma normativo referido, reproduzido *in verbis*:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
...”

Esse mesmo artigo, contém no seu § 4º, inciso I, uma regra de equiparação que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto. Senão vejamos:

“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;
...”

Como se pode ver, o legislador, utilizando-se da prerrogativa que lhe conferiu a Constituição Federal, “elegeu” determinados fatos, relacionados à circulação de mercadorias, que passaram, a partir de então, a se apresentar como elementos suficientes a deflagrar o surgimento da obrigação tributária principal.

No que se refere especificamente à regra do inciso I, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas se traduz num “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”.

Embora esse “*fato presuntivo*” não represente em si um fato gerador, o mesmo foi escolhido e destacado pelo legislador, como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de mercadorias. Daí a sua escolha, guiada por razões de política tributária.

O contribuinte, portanto, não se encontra impedido de discutir e provar que não ocorreu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, deve, contudo, enfrentar e superar o “ônus da prova”, que lhe remete ao encargo de evidenciar que o “saldo credor de caixa” não se relaciona, em absoluto, com uma saída efetiva de mercadorias sem pagamento de imposto.

Assim, o “saldo credor de Caixa” não é fato gerador do imposto, mas a sua constatação conduz à presunção, devidamente respaldada na legislação, de ocorrência do fato gerador.

Impende, portanto, que se constate a ocorrência do “*fato presuntivo*”, para que, em consequência, considere-se surgida a obrigação tributária.

Embora tenha previsão na lei, a exigência de tributo nesta hipótese deve ser tratada com comedimento, pois decorre de exceção ao sistema geral de apuração do tributo com base na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, conforme já explicado acima.

Nessa hipótese, embora admissível o procedimento de “*reconstituição da conta caixa*”, faz-se necessário que as provas sejam reveladas pela autoridade fiscal, cujo procedimento não pode ensejar qualquer margem a dúvidas e questionamentos. Não é isso o que se observa no presente PAF, já que várias informações foram incluídas no demonstrativo sem provas de sua origem, o que suscita dúvidas acerca da existência do fato presuntivo alegado.

Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida, não cabendo outra decisão senão anular o presente lançamento.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao 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 que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **298921.0006/19-6**, lavrado contra **MIX BAHIA VIP DELICATESSEN EIRELI**. Recomenda-se que o procedimento fiscal seja renovado, a salvo das falhas apontadas.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 09 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS