

**PROCESSO** - A. I. N° 206851.0020/19-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - HERNANEE S BORGES EIRELI  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0113-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAS OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27/12/2021

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0312-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Não caracterizada a acusação de suprimento efetuado à conta “Caixa”, ensejando insegurança do lançamento de ofício. Mantida a Decisão recorrida da nulidade da exação pela falta de liquidez, certeza e segurança do cometimento da infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida através do Acórdão n° 0113-02/21-VD, ter desonerado o sujeito passivo do débito originalmente exigido, consoante art. 169 I “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, julgando Nulo o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS no valor histórico de R\$ 3.305.552,74, relativo aos exercícios de 2016 a 2018, acrescido da multa de 100%, com enquadramento legal no art. 4º § 4º inciso II da Lei n° 7.014/96, sob a seguinte acusação:

*Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada.*

*Contribuinte nesse período apresentou uma movimentação das compras em reais superior as vendas realizadas, foi intimado para apresentar documentos contábeis obrigatórios para avaliação dessa relação atípica e não apresentou. Apurado conforme Demonstrativos anexos – Apuração de suprimento de caixa de origem não comprovada, com informações e dados referente aos exercícios de 2017 e 2018 da EFD informada. Os dados referentes ao exercício de 2016 são dos Demonstrativos de Notas Fiscais de Entradas e Saídas não lançadas. A despesa com pagamentos de ICMS se referem aos dados constantes no sistema de processamento de dados da SEFAZ/Ba.*

A Decisão recorrida julgou Nulo o Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

### VOTO

[...]

*No caso, ora apreciado, a infração como tal tipificada, é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta CAIXA, através da análise do LIVRO CAIXA e da documentação correspondente, podendo ser apurado a ocorrência do conhecido suprimento de caixa de origem não comprovada ou do saldo credor de caixa sem comprovação da origem dos recursos, ocorrências distintas, tanto assim que são possibilidades da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, previstas no art. 4º, § 4º no inc. I (saldo credor de caixa), inc. II (suprimento a caixa de origem não comprovada) e inc. III (manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes), todas dependentes da análise dos registros contábeis do contribuinte.*

*O suprimento de caixa sem a comprovação da origem dos recursos ou suprimento de disponibilidades não comprovados estão no campo da auditoria das disponibilidades: CAIXA, BANCOS e outros disponíveis e ocorre quando da entrada de recursos no CAIXA, com origem artificial, duvidosa, não respaldada em fatos econômicos e documentos, sendo apenas uma simulação da realidade decorrente de operações fictícias ou artificialmente criadas para aparentar operações rotineiras da entidade como vendas de mercadorias.*

*Para constatação destes fatos, necessário se faz o exame e a análise dos registros contábeis, especialmente na conta CAIXA isoladamente, ou em conjunto com as demais disponibilidades, quando a empresa costuma utilizar um caixa geral, isto é, quando utiliza a conta CAIXA para recebimentos e pagamentos.*

*O suprimento de disponibilidades nada mais é do que a reposição dos recursos do CAIXA, para mantê-lo com o*

saldo devedor, uma vez sendo a conta CAIXA integrante das contas do ATIVO, tem natureza sempre devedora. Portanto, repor o CAIXA ou as disponibilidades, é algo natural na rotina empresarial, sendo alimentado por receitas de vendas, prestação de serviços, de outras receitas, saques em conta bancária a ela destinados etc. Esses movimentos são naturais nas operações e mantém o saldo devedor da conta CAIXA.

A irregularidade ocorre quando, para manter o saldo devedor da conta CAIXA, há simulação desse suprimento de fundos, adentrando no campo do suprimento indevido ou não comprovado das disponibilidades, o que se constitui, além de distorção contábil, infração de natureza fiscal associada à omissão de receitas.

Para sustentar a presunção de existência de suprimento de caixa sem origem comprovada, repito, necessário e imprescindível se faz o exame da contabilidade da entidade para identificar o montante dos recursos aplicados, ou seja, os pagamentos efetuados em dinheiro, cheque ou débito em conta corrente, a fornecedores, duplicatas, salários, contribuições, impostos, compra de material de uso ou consumo, despesas, adiantamentos a fornecedores, empréstimos concedidos, adiantamentos a empregados, pagamentos de dividendos, transferências de numerários, depósitos bancários etc., tenham sido realizados no período abrangido pela auditoria.

Em seguida, apura-se o montante dos recursos disponíveis no período, adicionando-se ao saldo inicial da conta CAIXA, o saldo da conta BANCOS, todos os débitos da conta CAIXA com os débitos da conta BANCOS, dados estes extraídos dos extratos bancários, avisos de crédito e de débito, títulos em cobrança e descontos de duplicatas, conferindo as datas constantes na documentação correspondente.

No caso em análise, restou evidenciado, conforme declara o próprio autuante que as informações disponíveis “não foram suficientes para verificação da movimentação financeira, o contribuinte foi intimado regularmente para apresentação de outras informações relacionadas a sua contabilidade, livros, registros e documentos, visando analisar a movimentação financeira – necessários ao desenvolvimento da auditoria, não apresentou nenhum dos documentos e registros intimados, nem qualquer tipo de justificação”.

Mesmo assim os exames foram levado a efeito pelo autuante, sem o exame da contabilidade do contribuinte, insisto, indispensáveis à realização desse tipo de auditoria, ou seja, não foram apurados saldos credores de caixa, tampouco examinados estratos bancários do contribuinte e documentos relativos a pagamentos efetuados o que poderia ter sido efetuado, uma vez que os livros contábeis também já existem com sua versão digital por conta da instituição da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD, parte integrante do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED que tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, os livros DIÁRIO e seus auxiliares, RAZÃO e seus auxiliares e os BALANÇETES DIÁRIOS, BALANÇOS e fichas de lançamento comprobatórias dos fatos contábeis.

[...]

Os dados constantes nos demonstrativos, e o roteiro de auditoria aplicado pelo autuante denotam que a exação decorreu de conclusões, fruto de um raciocínio heterodoxo às normas de auditoria fiscal-contábil, se constituindo em uma inovação não prevista nas normas de auditoria, da contabilidade, tampouco na legislação, fatos que desqualifica completamente o levantamento e, portanto, não serve de suporte para sustentar a presente exigência fiscal, tampouco para comprovar saldo credor de caixa ou manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

Considerando os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que devem ser observados no Processo Administrativo Fiscal, dentre outros, e considerando que não houve exame dos lançamentos contábeis, bem como a inexistência de elementos que indiquem ter havido efetivamente a ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada, concluo que o lançamento padece de vício insanável, que importa na insegurança do crédito tributário exigido, caracterizando nulidade, nos precisos termos do art. 18, inc. IV do RPAF/99.

[...]

Recomendo a renovação do procedimento fiscal, com aplicação de outros roteiros de fiscalização adequados, observando as peculiaridades do caso e o período decadencial.

[...]

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela NULIDADE do Auto de Infração, recorrendo de ofício para uma das Câmaras do CONSEF.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito exigido na infração 1 do lançamento de ofício, ao julgá-la nula, conforme previsto no art. 169 I “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verifica-se que a exação foi julgada nula, por não restar fundamentada a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Eis que:

*O suprimento de caixa sem a comprovação da origem dos recursos ou suprimento de disponibilidades não comprovados estão no campo da auditoria das disponibilidades: CAIXA, BANCOS e outros disponíveis e ocorre quando da entrada de recursos no CAIXA, com origem artificial, duvidosa, não respaldada em fatos econômicos e documentos, sendo apenas uma simulação da realidade decorrente de operações fictícias ou artificialmente criadas para apresentar operações rotineiras da entidade como vendas de mercadorias.*

No caso presente, da análise dos demonstrativos que lastreiam a acusação fiscal, à fl. 5 dos autos, verifica-se que o autuante cotejou as despesas e as receitas do sujeito passivo, constatando que o montante dos ingressos de recursos foi inferior ao dos desembolsos financeiros, numa típica auditoria de saldo credor da conta Caixa, cujas diferenças atribuiu a condição de “suprimento de caixa de origem não comprovada”, as quais serviram de base de cálculo do imposto exigido no Auto de Infração.

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 aportes de recursos isolados não comprovados, ocorridos em datas específicas e não apurados através de comparação entre despesas e receitas, denominada de “saldo credor da conta Caixa”, conforme se procedeu no levantamento fiscal, agravado ainda mais ao não se considerar o saldo inicial da referida conta Caixa.

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 o 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.

Portanto, apesar de ter sido acusado o autuado do cometimento de infração pela prática de suprimento de caixa de origem não comprovada, os elementos que compõem o presente processo indicam que a matéria fática diz respeito à existência de saldo credor de caixa.

É cediço que o suprimento de caixa é instituto contábil diverso do saldo credor de Caixa, haja vista que o suprimento de caixa exige um lançamento contábil com datas e valores, cuja origem o contribuinte deverá comprovar mediante apresentação de documentação idônea e coincidente em datas e valores, quando devidamente intimado pela fiscalização.

Logo, inexistindo comprovação da origem do suprimento de caixa por parte do contribuinte, a fiscalização deve exigir o imposto por presunção, sendo irrelevante, no caso, a existência de saldo na conta “Caixa”, considerando que o cerne da questão é a comprovação da origem do suprimento, ou seja, o ingresso do recurso financeiro lançado.

Já o saldo credor de caixa, refere-se a uma situação irregular que se reflete na escrita contábil, na qual o contribuinte efetua pagamentos com recursos provenientes de receitas omitidas, e contabiliza tais pagamentos sem contabilizar a entrada de dinheiro na conta “Caixa”, o que resulta no seu saldo credor.

No caso em lide, a fiscalização apurou omissão de saída de mercadorias tributáveis através de saldo credor de caixa, e não através de suprimento de caixa de origem não comprovada, conforme consta da acusação fiscal, cuja imputação é imprestável ao lançamento de ofício, eis que feita de forma imprecisa, o que enseja falta de certeza e liquidez, razão de compartilhar com a Decisão recorrida de considerar NULO o Auto de Infração, na forma do art. 18 IV do RPAF/BA.

Recomenda-se a renovação adequada do procedimento fiscal, observando-se o período decadencial.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a Decisão recorrida.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **206851.0020/19-4**, lavrado contra **HERNANEE S BORGES EIRELI**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS