

A.I. Nº - 206851.0020/19-4
AUTUADO - HERNANEE S. BORGES EIRELI
AUTUANTE - CARLOS AUGUSTO BARBOSA NOGUEIRA
ORIGEM - INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/07/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0113-02/21-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Demonstrativo analítico que sustenta a acusação não levou em conta os dados registrados na contabilidade do sujeito passivo. Inexistência nos autos de elementos que indiquem ter havido suprimento de caixa de origem não comprovada. O lançamento não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o montante do débito tributário, conforme art. 18, inc. IV do RPAF/99. Recomendação da renovação do procedimento fiscal Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 16/12/2019, o presente Auto de Infração exige o ICMS no valor histórico de R\$3.305.552,74, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 05.03.01 – Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada apurada nos meses de fevereiro de 2016 a fevereiro de 2017, abril a setembro, dezembro de 2017, fevereiro a abril, junho a dezembro de 2018, tendo o autuante informado que o *“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”*.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96.

Irresignada com a exigência fiscal constante do Auto de Infração, com ciência da em 30/01/2020, e considerando *“dies a quo”* 31/01/2020 e *“dies ad quem”* 30/03/2020, apresenta defesa, fl. 09 a 23, onde preliminarmente, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente ao advogado nomeado, no endereço indicado, sob pena de nulidade, tudo por ser de direito e da mais lúdima justiça.

Argui que a ação fiscal não merece prosperar, com base em quatro argumentos:

- 1º Não foi intimada para corrigir as inconsistências de sua escrituração fiscal digital, como determina o art. 247, § 4º do RICMS/BA e pela inobservância do devido processo legal, tendo em vista que a ação fiscal se fundamenta nas informações e dados referentes aos exercícios de 2017 e 2018 da EFD informada;
- 2º A acusação fiscal baseia-se no “suprimento de caixa” e o demonstrativo que lhe dá suporte, trata de “saldo credor de caixa”, e também porque faltam elementos fiscais-contábeis necessários à demonstração de que houve suprimento de caixa de origem não

comprovada, como reconhece o próprio autuante ao afirmar que lhe intimou para apresentar documentos contábeis;

- 3º Não foi observado o princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que não foi concedido o crédito fiscal do ICMS destacado das notas fiscais em anexo – Doc. 03;
- 4º Não foi considerada a determinação contida na Instrução Normativa nº 56/07, pois não se efetuou a segregação das notas fiscais de mercadorias que tiveram o ICMS retido por substituição tributária – Doc.04, mercadorias isentas – Doc. 05 e mercadorias não tributadas – Doc. 06.

Aponta que foram muitos os equívocos cometidos na ação fiscal, uns decorrentes de matéria de fato, outros de direito, razão pela qual entende que este órgão julgador se não decidir pela nulidade, certamente a julgará improcedente, consoante as razões de fato e de direito que passa a expor.

Inicialmente ao tratar do direito, diz que a Constituição Brasileira e as leis infraconstitucionais, atribuem encargos deveres ou funções aos órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível. Assim, o administrador fiscal, como todos demais administradores públicos, tem o seu campo de ação delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros nela fixados, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, e de fazer as pessoas cumpri-las.

Lembra que assim como as pessoas são inteiramente livres para agir, desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento legal, não tendo qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como expresso em texto publicado na Revista dos Tribunais, cujo trecho reproduz.

Pontua que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo, de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Frisa que a função administrativa tributária a ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade.

Pondera que é por isso, que no caso em apreço, devido aos vícios, fatalmente será decretada a nulidade do lançamento, pelas razões que expõe:

a) DA FALTA DE INTIMAÇÃO PARA RETIFICAÇÃO DA ESCRITA FISCAL DIGITAL – EFD

Afirma que o autuante, lavrou o Auto de Infração, sem intimá-lo a retificar a escrituração fiscal digital e sem observar o prazo legal de 30 dias para o cumprimento da intimação, conforme prevê o art. 247, § 4º do RICMS/BA. Portanto, o autuante não tendo concedido o prazo correto para entrega ou retificação da EFD, deixou de observar o devido processo legal, incorrendo em nulidade.

Assevera que no processo não se encontra qualquer intimação com prazo de 30 dias para o envio ou para retificação de sua EFD apresentada com inconsistências, cuja regra estabelecida no citado dispositivo do RICMS/BA, bem como não foi fornecida listagem diagnóstico indicativa das irregularidades.

Conclui que não tendo o autuante observado os requisitos previstos na legislação, é absolutamente nula a infração por inobservância do devido processo legal, nos termos do art. 18, inc. II, do RPAF, já que tal falha é insanável, haja vista que não se trata de incorreção eventual,

devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que compromete a sua eficácia, implicando em nulidade da autuação.

b) DA INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Explica que o suprimento de origem não comprovada, resulta 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, a prática 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.

Explica que o demonstrativo que suporta a infração, demonstra outra infração, qual seja: “Saldo Credor de Caixa” e não aquela descrita pelo autuante na acusação fiscal, “Suprimento de Caixa” com numerário de origem não comprovada.

Diz que no caso em exame o autuante descreveu a ocorrência de omissão de receita, comprovada pela existência de suprimento de caixa, sem a comprovação da origem de numerário. No entanto, para caracterizar a infração, acostou aos autos demonstrativos que evidenciam saldos credores de caixa.

Salienta que a omissão de receita decorrente de “suprimento de caixa” e “saldo credor de caixa”, são fatos distintos e autônomos, pois assim está descrito na norma. Tanto que estão dispostos em incisos diferentes na Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, incisos I e II, reproduzidos.

Acrescenta que o CONSEF, sobre a matéria decidiu nesse sentido conforme Acórdão JF nº 0230-03/19, cuja ementa transcreve.

Frisa que no caso de suprimento de caixa de origem não comprovada, não é suficiente que o autuante elabore demonstrativo de recebimento e pagamento de valores, como o procedeu, fazendo-se necessário trazer o dia e o porquê de determinado ingresso de recurso no caixa carente de uma demonstração documental consistente para saber se os pagamentos foram presumivelmente efetuados com recursos não declarados pelo sujeito passivo.

Lembra que por ser uma presunção *iuris tantum*, admite prova em contrário, e para possibilitar a contestação, é preciso que toda a técnica de apuração seja adotada e os elementos fiscais-contábeis que suportem o fluxo, estejam corretamente apontados e consignados, o que não ocorreu no caso em análise, razão pela qual o CONSEF decidiu por unanimidade julgar nulo Auto de Infração que contenha tal vício, como se se vê no Acórdão JF nº 0091-05/19, ementa reproduzida.

Pelo exposto, argui como prejudiciais de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado e requer, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta, art. 5º, inc. LV, que as prejudiciais sejam apreciadas e decididas, com fundamentação própria e específica, art. 93, inc. IX e inteligência do art. 5º, inc. II, art. 37 *caput*, da Constituição. Entretanto, se assim não entender esse órgão julgador, o que admite por admitir, no mérito, pede que julgue improcedente a infração, consoante as razões que a passa a expor.

Inicialmente sob o título “PELA NÃO OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS”, salienta que sendo o ICMS, um imposto não cumulativo, conforme estabelecido e assegurado pela Constituição, não pode ser olvidado pelo agente fiscal. Assim, o recolhimento mensal do imposto é devido sob a égide do citado princípio, gozando o contribuinte do direito de se creditar mensalmente do valor que recolheu no mês anterior.

Complementa que o princípio da não-cumulatividade não é fruto da vontade do aplicador do direito, e sim, um imperativo do poder constituinte, não existindo qualquer aspecto volitivo ou

qualquer discricionariedade de se aplicar ou não. Portanto, direito absoluto do contribuinte, pois assim estabelece a Constituição Federal no seu art. 155, inc. II, § 2º, incisos I e II, copiados

Destaca que da simples leitura da norma constitucional, nota-se que o legislador constitucional foi exaustivo e minucioso ao disciplinar o ICMS, determinando sua competência, fixando o fato gerador e estabelecendo a regra da não-cumulatividade, e, as exceções a esta regra, explicitadas no art. 155, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b” da Carta Magna.

Destaca que a regra da não-cumulatividade não é mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderá, ou não, acatar, mas, um princípio constitucional de eficácia plena, devendo ser observado, indistintamente, por todos, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal, como consta do Anexo 03.

Sobre a natureza deste crédito transcreve lição do jurista Sacha Calmon e ressalta que o ICMS está expressamente estruturado pelo sistema “imposto contra imposto” e não pelo sistema “mercadoria contra mercadoria”, como desconsidera o autuante, pois, está adstrito ao citado princípio constitucional, não podendo o legislador infraconstitucional ou o administrador público atribuir-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia, como expõe a doutrina do professor Carrazza, que reproduz.

Explica que toda vez que o contribuinte, ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito-dever; de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores. Dessa forma, qualquer norma ou ato administrativo que venha de encontro a esse princípio, deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico, conforme ensinamento da professora Misabel Derzi, sobre o tema, que copia.

No caso concreto, das lições transcritas, constata-se que a ação fiscal se resume a cobrar de supostos débitos de ICMS, pela falta de recolhimento devido pelas saídas das mercadorias, ignorando a existência de créditos fiscais a serem compensados com o débito do ICMS, como se vê nas cópias das notas fiscais em anexo – Doc. 03, cujos créditos de ICMS se referem as entradas não deduzidas dos débitos de ICMS, demonstrada pelo autuante como omissão de saídas tributadas na apuração decorrente do suprimento de caixa sem comprovação da origem.

Sinaliza que neste sentido, o CONSEF assim decidiu, reproduzindo ementas dos Acórdãos JJF nº 0072-04/12, JJF nº 0060-04/16 e JJF nº 0072-01/16.

Assim, requer que seja retificado o valor da exigência fiscal, considerando no *quantum debeatur* o direito a compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na operação anterior, devendo ser recolhido apenas a diferença, se houver.

Sob o título “PELA NÃO OBSERVÂNCIA DA DETERMINAÇÃO CONTIDA NA IN Nº 56/2007”, ressalta que o preposto fiscal, atribuiu ao contribuinte, a prática da infração descrita, sem considerar que parte das saídas das mercadorias se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas a substituição tributária, ou seja, sem débito do imposto, como se vê nos Anexos 04 a 06.

Alega que assim procedendo, sem observar os índices de proporcionalidade, previstos na Instrução Normativa nº 56/07, ou seja, sem excluir do cálculo do ICMS devido, as operações sem débito do imposto, deixou de observar o que prescreve a norma, que reproduz.

Transcreve jurisprudência do CONSEF e afirma que nesse sentido reiteradamente decidiu, conforme Acórdão JJF nº 0121-03/19, CJF nº 0170-11/15 e CJF nº 0257-12/14.

Por todo exposto, requer que se decrete a nulidade total do Auto de Infração, e se assim não entender, o que admite por admitir, decida-se pela procedência parcial, excluindo do débito, as saídas isentas, não tributadas, e aquelas que já sofreram a substituição tributária, concedendo o crédito fiscal das mercadorias tributadas.

Junta vasta documentação às fls. 33 a 658.

Na informação fiscal prestada às fls. 661 e 662, o autuante afirma que o contribuinte não apresentou os registros e documentos contábeis obrigatórios, mesmo intimado para tal.

Conta que diante da movimentação das operações atípicas em sua atividade, com a realização de compras que constatou serem superiores as vendas e não comprovando outras origens financeiras para as suas atividades operacionais, fez o levantamento conforme demonstrativo mensal apurando a sua movimentação financeira que resultou na comprovação da existência de recursos em caixa de origem não comprovada, dentro da consideração lógica de que as operações de compras efetuadas pelo contribuinte foram pagas.

Registra que o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, que fundamentou a exação, foi elaborado com as informações das operações da empresa, disponíveis, considerando as suas compras realizadas como pagamentos e as vendas correspondentes as suas receitas, cujos dados foram levantados dos arquivos do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados da SEFAZ/Bahia, informações eletrônicas de outros estados de onde se originou as compras, Escrituração Fiscal Digital – EFD, livros de entradas e saídas, todos sistemas e obrigações previstas no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações, apurados para os exercícios 2016, 2017 e 2018, considerando que não foram apresentados os documentos e registros contábeis pelo contribuinte.

Complementa que as despesas incluídas, referem-se a pagamentos realizados pela empresa relativos ao recolhimento de ICMS e tem como fonte o sistema de informações da SEFAZ, em cada período.

Relaciona resumidamente os argumentos da defesa e em seguida observa que o procedimento foi regular, seguindo criteriosamente todas as fases previstas, com cientificação do início da ação fiscal relativo aos períodos auditados, utilização dos arquivos magnéticos disponibilizados pela SEFAZ, para o desenvolvimento da verificação fiscal-contábil.

Conta que não sendo essas informações suficientes para verificação da movimentação financeira, o contribuinte foi regularmente intimado para apresentar outras informações relacionadas a sua contabilidade, como livros, registros e documentos, visando analisar a movimentação financeira, necessárias ao desenvolvimento da auditoria, sendo que não os apresentou, tampouco, justificou.

Acrescenta que foi lavrado o presente Auto de Infração acompanhado dos demonstrativos com o histórico mensal, valores exigidos e a base legal que fundamentou a autuação, cujas fases do procedimento fiscal, são fundamentadas nos preceitos legais, observando os direitos do contribuinte, não cabendo o pedido de nulidade.

Quanto a observação da defesa de que não foi intimada para corrigir as inconsistências de sua escrituração fiscal digital e pela não observância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, por não ter sido considerado o crédito fiscal do ICMS das notas fiscais que anexa ao processo – Doc. 03, afirma que são situações não observadas, pois não existem fatos no processo relacionados a esses itens.

Primeiro lembra que não foi tratada a existência de irregularidades na EFD do contribuinte, como se refere a defesa, sobre correções e inconsistências, portanto, desnecessária emitir intimação para tal.

Segundo, quanto a não observância ao princípio da não-cumulatividade, afirma não caber nesse processo essa observação, pois deve o contribuinte proceder conforme prevê o art. 315 do RICMS/BA, solicitando o aproveitamento do crédito extemporâneo para lançamento em sua escrita fiscal.

Com relação a apuração constante no demonstrativo da origem de recursos de origem não comprovada, que o contribuinte considera insuficiente, por falta de elementos contábeis necessários, atribui o fato a não apresentação dos documentos e registros contábeis da empresa

pelo próprio contribuinte, o que permitiria avaliar de “*maneira formal*” toda a movimentação financeira da empresa ou outros documentos que poderiam demonstrar a improcedência das informações utilizadas para elaboração do demonstrativo.

Complementa que também não foram apresentadas outras situações de aporte de recursos financeiros na empresa, de sócios, empréstimos bancários e outras fontes.

Explica que o contribuinte “*apresenta movimentação de operações comerciais em volume financeiro consideráveis não cumpre uma previsão legal de contabilização das operações com comprovação de registros de toda sua movimentação financeira e patrimonial*”.

Assevera que o DEMONSTRATIVOS DAS COMPRAS DE MERCADORIAS E BENS, contém totalizados mensalmente as operações, consideradas pagas no mês seguinte das entradas e assim lançadas no demonstrativo da movimentação financeira como pagamento a fornecedores, os pagamentos de ICMS registrados no sistema de arrecadação da SEFAZ, lançados como pagamentos do ICMS, acrescidos com os valores de pagamentos a fornecedores, totalizando o valor dos pagamentos mensais efetuado pelo contribuinte. Os valores do DEMONSTRATIVOS DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS, apurados mensalmente, foram lançados com os recebimentos da empresa, conforme período da emissão.

Ressalta que a defesa não desqualifica o DEMONSTRATIVO DOS PAGAMENTOS que considerou como pagamentos e nem contesta as operações nele informadas. Também não apresentou nenhuma contestação ao DEMONSTRATIVO DAS VENDAS que considerou como recebimentos.

Concorda com a defesa com relação ao item 4, ou seja, não ter sido considerado as disposições da IN 56/07. Assim, apresenta novo DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, em que considerou a proporcionalidade das operações tributadas em cada período, sendo aplicada também nas omissões de saídas, apuradas no respectivo período.

Junta os novos demonstrativos, APURAÇÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO, ANEXO VII, que resume a movimentação financeira e a configuração dos pagamentos acima da disponibilidade de vendas da empresa, gerando consequentemente recursos utilizados sem origem comprovada, valores considerados como omissão de vendas e pela aplicação da proporcionalidade das saídas tributadas, o ICMS devido, exercícios de 2016, 2017 e 2018. DEMONSTRATIVOS DE NOTAS FISCAIS DE COMPRAS – ANEXOS I, III, V e DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS – ANEXOS II, IV e VI, respectivamente dos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

Anexou demonstrativo de débito, que não estava no processo e elaborou um novo, com os valores exigidos, alterados, e confirma a infração com as alterações dos valores exigidos do ICMS.

Solicita notificar o contribuinte sobre a informação fiscal entregando-lhe todas os anexos em arquivos digitais no endereço informado pelo seu proposto na peça de defesa, concedendo-lhe o prazo de sessenta dias para se pronunciar.

Notificada a tomar conhecimento da informação fiscal, através dos Correios, fls. 668 e 669, o contribuinte se manifesta às fls. 671 a 676, onde reafirma seu pedido para que todas as intimações alusivas ao feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus patronos no endereço indicado.

Registra que apesar da informação fiscal do autuante apresentar novo demonstrativo de apuração do suprimento de caixa de origem não comprovada, considerando a aplicação da IN nº 56/07, ele manteve-se silente em relação as seguintes alegações:

Primeiro o quanto alegado de que não foi intimada para corrigir as inconsistências de sua escrituração fiscal digital, conforme exige o art. 247, § 4º do RICMS/BA e que o autuante ao informar que não necessitaria nenhuma intimação para tal, além de reconhecer que não procedeu a intimação, faz “*tábula rasa do Regulamento do ICMS baiano*”.

Repisa que ao deixar de proceder a intimação, não foi observado o devido processo legal, incorrendo em nulidade, posto que não foi apensado aos autos qualquer intimação nesse sentido, não tendo o autuante observado os requisitos previstos na legislação, ou seja, não lhe concedeu o prazo legal para que fosse retificada a EFD, tornando a infração nula por inobservância do devido processo legal nos termos do art. 18, inc. II do RPAF.

Repete que não foi observado o devido processo legal, uma vez que a acusação fiscal baseia-se no “suprimento de caixa” e o demonstrativo que lhe dá suporte, trata de “saldo credor de caixa”, pois em sua informação o autuante fica silente e não explica o porquê da infração trata de suposto suprimento de caixa de origem não comprovada e o demonstrativo que a fundamenta, trata de saldo credor de caixa – Doc. 011.

Conclui que desse modo, e diante do fato da acusação ser diversa da indicada nos demonstrativos e documentos que deram suporte a lavratura do Auto de Infração, implica na nulidade da infração. Pontua que nesse sentido, com a imparcialidade que lhe é peculiar, o CONSEF já decidiu pela nulidade da infração que cerceia o direito de defesa do contribuinte como o constante nos Acórdãos JJF nº 0015/05-19, JJF nº 0223-03/19 e JJF nº 0231-02/19, ementas copiadas.

Transcreve o seu entendimento já externado na defesa, do que entende conceitualmente como a ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada e reafirma que o demonstrativo que dá suporte a infração, demonstra outra ocorrência: “Saldo credor de Caixa” e não aquela descrita pelo autuante na acusação fiscal.

Refirma que a omissão de receita decorrente de “suprimento de caixa” e “saldo credor de caixa”, são dois fatos distintos e autônomos, pois assim está descrito na norma, tanto que estão dispostos em incisos diferentes, na Lei nº 7.014/96, pois assim entende o CONSEF, conforme decisão contida no Acórdão JJF nº 0230-03/19.

Conclui requerendo que sejam acolhidas as razões da manifestação.

A manifestação foi encaminhada ao autuante para conhecimento, fl. 681.

A autuada atravessa petição, fl. 683, para juntada de cópias notas fiscais de entrada com o código de ST, redução de base de cálculo ou isentas do exercício de 2017 – Doc. 01 e planilha resumida constando as numerações das notas fiscais, bem como os seus valores totais, que julga necessário para prosseguimento da defesa. Junta documentos às fls. 684 a 1.211.

O autuante presta nova informação à fl. 1.213, onde afirma, após reproduzir as colocações da sua informação anterior, que o contribuinte não se manifestou em relação aos novos demonstrativos, ficando restrita as argumentações que denominou de “*argumentação repisada*”, sobre as quais já se pronunciou.

Frisa que a manifestação repete o argumento da falta de intimação para retificar a EFD assim como a arguição em relação as expressões “suprimento de caixa” e “saldo credor de caixa”, afirmando que por óbvio, a apuração se refere ao saldo credor resultante da utilização de recursos de origem não comprovada.

Finaliza apontando que as cópias das notas fiscais de compras trazidas pela autuada não apresenta nenhum elemento novo que altere a autuação.

Participou virtualmente da sessão de julgamento o representante da empresa o Dr. Juvenal Sérgio Lima de Oliveira, OAB/BA 44711, que em sede de sustentação oral constata ser minucioso o relatório e diz que se restringirá a abordar os quatro pontos da defesa. Aponta a incerteza causada pela discordância entre o que foi apurado no demonstrativo e a exigência fiscal, implicando em cerceamento de defesa, mas, muito antes, a incerteza quanto à constituição do lançamento do pretenso crédito. Reafirma seu pedido de nulidade do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro Estadual – CAD-ICMS na condição de EMPRESA DE PEQUENO PORTE, não optante do SIMPLES NACIONAL, que exerce a atividade econômica principal de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral e de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar, a acusação de ter cometido uma infração, tempestivamente impugnada.

Compulsando os autos, verifico que o contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal em 30/07/2019, através da mensagem 133725, fl. 03, postada em 29/07/2019, via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, tendo sido intimado a apresentar livros e documentos, também via DT-e, conforme mensagem 139372, postada em 11/10/2019, lida em 14 do mesmo mês, onde foi requerido a apresentação do LIVRO CAIXA, LIVRO RAZÃO, DEMONSTRATIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL finalizado em cada exercício e a comprovação do PASSIVO DE FORNECEDORES demonstrado no balanço patrimonial, apresentando comprovação dos pagamentos realizados aos fornecedores constantes no PASSIVO, fl. 04, referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

À fl. 06 consta a mensagem 149382, postada também via DT-e, em 30/01/2020, quando o contribuinte foi cientificado da lavratura do Auto de Infração, ora discutido, acompanhado do demonstrativo analítico sob o título APURAÇÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, fls. 05 e 05-v, onde consta a apuração da base de cálculo do imposto exigido.

Constato que foi proposta a aplicação de multa correspondente a infração apurada, tendo o autuante indicado os dispositivos legais infringidos e aqueles que tipificam a multa, tudo com base na Lei nº 7.014/96 e no RICMS/2012.

O lançamento exige o ICMS do contribuinte sob a acusação de omissão de saída de mercadorias tributáveis presumida pela constatação da existência de suprimento de caixa de origem não comprovada, com suporte no levantamento, espelhado no demonstrativo, resultante do exame levado a termo pelo autuante, que em sede de informação fiscal, declara nos exatos termos a seguir reproduzidos.

“O DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, que fundamentou a cobrança da infração, já que não foram apresentados os documentos e registros contábeis do contribuinte, foi elaborado com as informações das operações da empresa disponíveis, considerando as suas compras realizadas como pagamentos e as vendas correspondendo as receitas da empresa, dados levantados conforme arquivos do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados da SEFAZ/Bahia, informações eletrônicas de outros estados onde originou as suas compras, EFD – Escrituração Fiscal Digital, Livros de Entradas e Saídas do contribuinte, todos sistemas e obrigações previsto no convênio ICMS 57/95 e suas alterações, apurados para os exercícios 2016, 2017 e 2018. As despesas incluídas, referem-se a recolhimentos da empresa relativos ao recolhimento de ICMS, tem como fonte o sistema de informações da SEFAZ – Ba referente a pagamentos de ICMS no período.

Ao examinar o demonstrativo denominado APURAÇÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, fl. 05 e 05-v, que apurou os valores considerados como suprimento de caixa considerados como a base de cálculo do ICMS exigido, cujo valor resultou pela aplicação da alíquota vigente sobre esta base.

O valor do suprimento de caixa é resultante da equação: **SUPRIMENTO DE CAIXA = VENDAS + SALDO INICIAL – PAGAMENTOS**, sendo considerado na composição das parcelas, os seguintes valores:

VENDAS – representa os valores considerados como RECEBIMENTOS, que correspondem aos valores das notas fiscais de vendas, apurados mensalmente.

PAGAMENTOS – correspondem ao somatório dos supostos pagamentos efetuados aos fornecedores, que correspondem aos montantes totalizados mensalmente como operações,

consideradas pagas no mês seguinte das entradas e assim lançadas, como pagamento a fornecedores mais os valores pagos pelo contribuinte a título de ICMS, obtidos a partir dos registros de recolhimentos da SEFAZ.

Ou seja, para compor o montante das **vendas**, foi considerado os valores extraídos das notas fiscais emitidas nas vendas de mercadorias, sem, contudo, ter o autuante anexado qualquer prova ou elemento da correspondência entre valores recebidos com os valores de notas fiscais de saídas.

Quanto aos **pagamentos**, foi considerado como desembolso, valores que possivelmente tenha o contribuinte pagado aos seus fornecedores no mês seguinte, sem considerar que no mercado de compra de venda de mercadorias é comum as operações com pagamentos parcelados, também sem constar nos autos quaisquer provas ou elementos que indique tal correspondência.

O autuante na sua informação fiscal deixa claro que a fonte dos dados que serviu para elaborar o levantamento, conforme transcrito linhas acima, explicita que não examinou os registros contábeis do contribuinte, assim posto: *“O contribuinte não apresentou os registros e documentos contábeis obrigatórios, mesmo intimado para isso. E diante da movimentação das operações atípicas em sua atividade com as compras bastante superiores as vendas e não comprovando outras origens financeiras para as suas atividades operacionais, fizemos o levantamento conforme demonstrativo mensal com apuração da sua movimentação financeira que resultou na comprovação de origem de caixa não comprovados, dentro da consideração lógica de que as operações de compras efetuadas pelo contribuinte foram pagas”*.

A defesa apresentou seus argumentos com fulcro em quatro pilares: (I) não foi intimada para corrigir as inconsistências de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD; (II) o demonstrativo de caixa que fundamenta a autuação foi elaborado sem os elementos fiscais-contábeis necessários; (III) não foi observado o princípio da não-cumulatividade do ICMS, por não ter considerado o crédito fiscal do ICMS; e, (IV) falta de observação da INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 56/07, não segregando as notas fiscais de mercadorias com ICMS retido por substituição tributária, mercadorias isentas, e mercadorias tributadas.

Quanto a falta de intimação para que a autuada apresentasse novos arquivos para retificação da sua EFD com o propósito de corrigir eventuais inconsistências, reputo tal arguição despropositada e fora de contexto, pois a autuação sequer cogitou a existência de inconsistência na EFD e a necessidade de retificações dos respectivos arquivos.

Em relação a alegações de inconstitucionalidade por violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, por ter o autuante deixado de considerar os créditos do imposto decorrentes das aquisições, deixo de analisá-las, isto porque, conforme dicção do art. 167, inc. I do RPAF/99, este órgão julgador carece de competência para declarar a inconstitucionalidade do direito posto.

Na informação fiscal o autuante reconheceu que deveria ter aplicado a proporcionalidade prevista no item 1 da INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 56/07, fato que provocou a revisão da infração, excluindo do cálculo do ICMS devido os valores decorrentes de operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, resultando em novo demonstrativo de débito, do qual o contribuinte foi cientificado.

Por fim, quanto a arguição de que o demonstrativo que fundamenta a autuação foi elaborado sem os elementos fiscais-contábeis necessários, trato a seguir.

O imposto reclamado, conforme já dito, resultou do cômputo, por parte do autuante, da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96:

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: (...)

II - suprimimento a caixa de origem não comprovada;

É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem ser caracterizados frente a concretização de todos os aspectos materiais e formais previstos na norma de incidência do imposto, uma vez que nos processos tributários devem ser observados os critérios de segurança e certeza, não se admitindo lançamentos com fundamentação em meras suposições, haja vista a obrigatoriedade em se observar os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

De outra forma, pode-se afirmar que a exigência de tributo somente decorre de fatos concretos, sendo imprescindível e necessária a existência de prova da ocorrência destes fatos geradores, ou seja, o ato de lançamento exige a verificação da “*ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”, e não a mera constatação de fatos aparentemente correlatos que por isso, possam indicar eventual ocorrência destes.

Contudo, o imposto pode ser exigido com base em uma presunção, desde que legalmente prevista. Nestes casos, é imprescindível que a autoridade fiscal, busque a existência de fatos não de início e diretamente comprovados, para daí extrair a existência de outras ocorrências fáticas e assim, caracterizar a presunção.

Sobre a matéria, oportuno transcrever trecho do artigo sob o título: PRESUNÇÃO de autoria de Íris Vânia Santos Rosa, Tomo Direito Tributário, Edição 1, Maio de 2019, disponível na Biblioteca Jurídica da PUCSP.

“A presunção demonstra a existência de uma implicação entre o fato conhecido e o fato desconhecido e que se pretende provar, enquanto a ficção reflete o fato não correspondente à realidade fenomenológica.

Roque Antônio Carrazza esclarece: ‘na ficção, o ato, mais do que improvável ou inverossímil, é falso e, nesta medida, jamais será real. É um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica. Nesse sentido, é uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real’.

Imprescindível destacar que a mera existência de indícios não são provas. A respeito, o ex-Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, em conferência para o IX Simpósio Nacional de Direito Tributário realizado em São Paulo, em outubro de 1995, sob a coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, asseverou (reproduzida no Caderno de Pesquisas Tributárias): ‘indício em si mesmo não é prova. É um fato cuja certeza depende de uma prova (documento, testemunha etc.) para provar que um fato é verdadeiro. Vezes há em que apenas um indício, desde que veemente, pode levar à conclusão da ocorrência de um fato. Indício veemente é igual à presunção legal relativa (o Estado dele se serve, o contribuinte pode provar o contrário; e o juiz dirá se caracteriza ou não fato gerador). No Direito Civil, temos as presunções relativas e absolutas, enquanto no Direito Tributário a presunção de fato se assemelha à presunção relativa’.

Sendo assim, as presunções em face da dúvida pertinente à falta do desenho completo do fato gerador pretendido pelo agente fiscal não podem ser aplicadas utilizando-se de interpretações extensivas”.

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 suprimimento 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 (suprimimento 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 que 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 justificção”*.

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 extratos 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 BALANCETES DIÁRIOS, BALANÇOS e fichas de lançamento comprobatórias dos fatos contábeis.

No processo instrutório, consulta junto a GERÊNCIA DE CADASTRO E INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS – GECIF da DIRETORIA DE PRODUÇÃO DE INFORMAÇÕES – DPI da SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – SAT, obtive a informação de que os Auditores Fiscais poderiam acessar os livros contábeis digitais, desde que solicitasse à gerência.

O procedimento adotado pelo Auditor Fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração adotando como fundamento o fato que “*diante da movimentação das operações atípicas em sua atividade com as compras bastante superiores as vendas e não comprovando outras origens financeiras para as suas atividades operacionais, fizemos o levantamento conforme demonstrativo mensal com apuração da sua movimentação financeira que resultou na comprovação de origem de caixa não comprovados, dentro da consideração lógica de que as operações de compras efetuadas pelo contribuinte foram pagas.*”, não pode justificar a exação uma vez que os dados como apurados e apresentados não autorizam concluir que ocorreu de fato suprimento de caixa de origem não comprovada, mesmo porque, sequer, a conta CAIXA foi examinada e o fato de existir uma movimentação das compras em reais superior as vendas realizadas, não tem o condão de garantir a validade da acusação.

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.

Oportuno lembrar que a não apresentação dos livros contábeis legalmente exigidos, se não apresentado pelo contribuinte regularmente intimado para tal, enseja a aplicação de sanção, prevista no art. 42, inc. XX, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

XX - àquele que, dentro do prazo de 48 (quarenta e oito) horas, deixar de prestar esclarecimento ou informação, de exibir livro ou documento, arquivo eletrônico ou similar (exceto os arquivos previstos no inciso XIII-A), ou de mostrar bem móvel ou imóvel, inclusive mercadoria, ou seu estabelecimento a funcionário fiscal, quando por este regularmente solicitado:

a) R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), pelo não atendimento do primeiro pedido;

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

Quanto ao pedido para que todas as intimações alusivas ao feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus patronos no endereço indicado, registro não haver óbices ao atendimento, contudo não é causa de nulidade o não atendimento, desde que as intimações do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, conforme art. 108 do RPAF/99.

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206851.0020/19-4**, lavrado contra **HERNANEE S. BORGES EIRELI**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. 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 18 de agosto de 2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR