

PROCESSO - A. I. N° 206851.0022/19-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - FÁBIO RODRIGUES DIAS
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1^a JJF n° 0016-01/22-VD
ORIGEM - INFRAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 01/09/2022

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0215-11/22-VD

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração dessa infração não foi realizada através de exames efetuados na escrita contábil do autuado. Diante deste fato, 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 defluiu 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. Infração nula, tendo em vista que 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto com base no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, em virtude da Decisão de 1^a Instância, proferida 1^a Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão n° 0016-01/22-VD, ter declarado Nulo o Auto de Infração em lide, desonerando o contribuinte de todo o débito autuado.

O valor histórico do débito é de R\$ 2.769.893,72

Infração 01 – 05.03.01: Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos meses de fevereiro a dezembro de 2017; e janeiro a novembro de 2018.

“Empresa com as compras muito superior as vendas, não disponibilizou livros contábeis obrigatórios, apesar de intimada e não apresentou outros elementos que poderiam justificar os valores de compras superiores as vendas. Apurado conforme Demonstrativo anexo – Apuração de Suprimento de Caixa de origem não comprovada, baseado nas EFDs informadas e despesas com pagamento do ICMS registradas na SEFAZ/Bahia”.

Enquadramento Legal: artigos 4º, § 4º, II, da Lei n° 7.014/96. **Multa** prevista no art. 42, III, da Lei n° 7.014/96.

Após a devida instrução processual a 1^a JJF assim decidiu:

VOTO

A infração em comento imputa a autuada, empresa inscrita no CAD-ICMS na condição de EMPRESA DE PEQUENO PORTE, a omissão de receita pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário.

O lançamento teve como suporte levantamento, espelhado no demonstrativo “APURAÇÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM”, que fundamentou a cobrança da infração, já que não foram apresentados os documentos e registros contábeis do contribuinte. O mesmo 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, e Livros de Entradas e Saídas do contribuinte.

Do exame do referido demonstrativo, fl. 07 e 07-v, que apurou os valores considerados como suprimento de caixa considerados como a base de cálculo do ICMS exigido, constata-se o seguinte.

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.

Ressalto que o autuante informou expressamente que não examinou os registros contábeis do contribuinte, uma vez que os mesmos não foram apresentados, tendo realizado o levantamento conforme a movimentação financeira da empresa, ou seja, baseado nas EFDs informadas e despesas com pagamento do ICMS registradas na SEFAZ/Bahia

A defesa apresentou seus argumentos com fulcro em dois 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.

Quanto à 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 à 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 - suprimento 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. Nesses casos, é imprescindível que a autoridade fiscal, busque a existência de fatos, diretamente comprovados, para daí extrair a existência de outras ocorrências fáticas, caracterizando a presunção.

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, todavia se tratando de ocorrências distintas, e que são 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 apparentar 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.

No caso em análise, restou evidenciado, conforme declara o próprio autuante que as informações disponíveis “não foram suficientes para verificação da movimentação financeira...”.

Mesmo assim os exames foram levados a efeito pelo autuante, sem o exame da contabilidade do contribuinte, 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 BALANÇETES DIÁRIOS, BALANÇOS e fichas de lançamento comprobatórias dos fatos contábeis.

Destarte, o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração, 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 valor superior as vendas realizadas, não tem o condão de garantir a validade da acusação.

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

Oportuno lembrar que a não apresentação dos livros contábeis legalmente exigidos, se não apresentado pelo contribuinte regularmente intimado para tal, enseja também 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;

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.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, recomendando a realização de nova ação fiscal visando cobrar o crédito tributário, a salvo de falhas, ou seja, com aplicação de roteiros de fiscalização adequados, observando as peculiaridades do caso e o período decadencial.

Em razão da desoneração ser maior que R\$ 200.000,00, a 1^a JJF, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

VOTO

Passo a analisar os fundamentos da Decisão recorrida.

O Auto de Infração foi lavrado com o fundamento de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Para apoiar a autuação o d. Auditor Fiscal preparou demonstrativo acostado nas folhas 7 e 7-v.

Na análise do feito a 1^a JJF acertadamente anulou o Auto de Infração pelas razões a seguir detalhadas:

Suprimento de Caixa de origem não comprovada e Saldo Credor de Caixa não são coisas iguais, mas uma decorre da outra. Explico: admitamos que o caixa da empresa tem um saldo de R\$ 100,00 e pagou a fornecedor R\$ 120,00. Nesse caso, o saldo do Caixa ficou credor em R\$ 20,00. Desta forma, para cobrir esse saldo credor a empresa faz um suprimento de caixa de R\$ 20,00. Esse suprimento de caixa é que deve ser comprovado. Essa comprovação somente poderá ser realizada através da verificação da contabilidade. E assim entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, senão vejamos:

“Mesmo assim os exames foram levados a efeito pelo autuante, sem o exame da contabilidade do contribuinte, 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 BALANÇETES DIÁRIOS, BALANÇOS e fichas de lançamento comprobatórias dos fatos contábeis.” (Grifo nosso)

Ora, o levantamento efetuado sem o exame da contabilidade feriu de morte todo o feito, só a planilha sem o apoio de outros elementos que poderiam alicerçar a acusação fiscal recai em mera presunção. O levantamento deve buscar a operação ou operações que ensejaram o suprimento do caixa de origem não comprovado. Como por exemplo: No caso de recebimento de duplicatas, nesse caso solicitar o recibo do recebimento, confirmação do fornecedor do efetivo pagamento, etc.

Na eventualidade do levantamento não ser de suprimento de caixa e sim saldo credor de Caixa, que sejam observadas todas as operações de entrada e saída de Caixa, atentando para as datas de pagamento e recebimentos.

Face ao exposto, nos termos do artigo art. 18, inc. IV do RPAF/99, a nulidade do Auto de Infração se impõe.

A recomendação de realização de nova ação fiscal, nos termos do art. 21 do RPAF/99, feita pela 1^a JJF deve ser observada, visando cobrar o crédito tributário, a salvo de falhas, atentando as peculiaridades do caso e o período decadencial.

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida

que considerou o Nulo o Auto de Infração ora analisado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a 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 206851.0022/19-7, lavrado contra **FÁBIO RODRIGUES DIAS**. Recomenda-se a realização de nova ação fiscal visando cobrar o crédito tributário, a salvo de falhas, ou seja, com aplicação de roteiros de fiscalização adequados, observando as peculiaridades do caso e o período decadencial.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FRANCISCO AGUIAR DA SILVA JÚNIOR – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS