

A. I. Nº - 281401.0122/20-8  
AUTUADO - PORTAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI  
AUTUANTE - LÍDIO CELESTINO CONCEIÇÃO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/10/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0149-02/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A figura do suprimento de Caixa, cuja origem não foi comprovada, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ausência de elementos probantes capazes de desconstituir a acusação fiscal. Infração mantida. 2. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A existência no passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas, caso dos autos, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas, e também não contabilizadas. O contribuinte não trouxe elementos de prova que pudessem elidir a infração. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Na forma prescrita na Lei 7.014/96, artigo 12-A, independente do regime de apuração, o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Elementos trazidos em sede de impugnação foram acolhidos pelo autuante em sede de informação fiscal, resultando em redução do débito apurado. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 9.664.732,12, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **05.03.01.** Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos meses de março a outubro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019. Valor: R\$ 5.085.723,55, multa de 100%.

Infração 02. **05.04.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, no montante de R\$ 3.023.875,21, multa de 100%, apuração ocorrida em dezembro de 2019.

Infração 03. **07.15.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de

comercialização, constatada para os meses de setembro de 2017, setembro a dezembro de 2018, maio, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2019, e janeiro a agosto de 2020, no total de R\$ 1.555.133,36, bem como multa de 60%.

Tempestivamente, o autuado, por seu procurador, constituído nos termos do instrumento de fl. 243, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 250 e 251, onde argumenta, após breve relato dos fatos, que, para a infração 01, no período autuado, o contribuinte registrou e declarou, através da sua EFD e DMA, mensalmente, valor de vendas no montante de R\$ 30.396.885,72, superior e suficiente para comprovar as entradas em caixa/bancos da empresa, evidenciando, assim, não haver “suprimento de caixa de origem não comprovada”, visto que todas as suas receitas foram declaradas através de notas fiscais de vendas e declarações mensais.

Quanto a infração 02, argui que os lançamentos contábeis são baseados nas compras de fornecedores, com nota fiscal eletrônica, que somaram em um período o valor de R\$ 29.763.704,28, sendo completamente natural ter em seu passivo valor equivalente a quase 1/3 de suas compras.

Salienta estar a escrituração demostrada através da sua EFD e DMA, sendo incontingente que mantivesse em seu passivo valor de fornecedor maior do que o valor das compras, situação esta que se enquadraria na hipótese do artigo 4º, § 4º, inciso III, da Lei 7.014/96, e não um passivo de 1/3 das compras.

Para a infração 03, aduz que parte das antecipações parciais cobradas em 2017 e 2020 já se encontram pagas, conforme planilha de cálculo das antecipações, onde constam as notas fiscais de compras e os comprovantes de pagamento emitidos pela própria SEFAZ, e diante do fato de que em alguns períodos em que esteve descredenciada para pagamento posterior no dia 25, alguns DAE foram calculados em separado, conforme planilhas e pagamentos anexados.

Conclui serem as cobranças das infrações 01 e 02 indevidas, visto a defesa apresentada, embasada em documentos legais e na legislação vigente à época, sendo a infração 03 parcialmente devida, diante de cobrança de parcelas já pagas, e outras que realmente se encontram em aberto, conforme planilha de cálculo, motivo pelo qual pede a anulação parcial do lançamento.

Acostou documentos de fls. 253 a 278.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 281 a 284, esclarece que a infração 01 permanece sem modificações, não podendo a defesa ser acolhida.

Justifica que o autuado, sem apresentar qualquer comprovação efetiva, declara que a empresa realizou no período em questão um total de vendas equivalente a R\$ 30.396.885,72, utilizando-se, para tanto, conforme registra, da emissão regular de notas fiscais de saídas, o que representa créditos de receitas de vendas que ingressaram diariamente no caixa da empresa, razão pela qual, considera, não cabe essa cobrança ora efetuada.

Confirma que, de fato, realmente, houve, no estabelecimento, nesse período considerado, um volume de vendas realizadas e declaradas que alcançaram esse total de R\$ 30.396.885,72, conforme alegado na sua razão de defesa, apresentada às folhas 250 e 251. No entanto, de outro lado, deixou de mencionar que, em contrapartida a esse faturamento, nesse mesmo período em questão, além de outros gastos efetuados, também foram realizadas operações de compras de mercadorias em volume expressivo, que totalizaram o equivalente a R\$ 65.534.577,70, o que, comprometendo a contabilidade da empresa, levou-a a um resultado deficitário, com MVA negativas em todos os exercícios do período fiscalizado.

Por conta desse reflexo negativo a que ficou submetida a contabilidade da empresa, durante a ação fiscal, foi solicitada ao contribuinte a apresentação dos extratos bancários ou qualquer outro documento e/ou relatório que demonstrasse, claramente, a origem e o destino dos recursos que ingressaram no caixa da empresa, solicitação essa que não foi atendida no momento oportuno e que esperava vir a acontecer nessa fase de defesa, o que também não ocorreu, deixando assim esses tal lançamentos sem a consistência, que se faz necessária.

Em se tratando de ingressos de recursos no Caixa, como é o caso, inicialmente, deve-se ter comprovado, através de documentos, que as operações lançadas nos livros contábeis Diário e Razão, de fato, ocorreram.

Atendida essa necessidade preliminar, faz-se então necessário, para o caso de suprimentos, demonstrar-se, claramente, a origem dos recursos recebidos, pois se assim não for feito, fica então caracterizada a existência de uma contabilidade paralela. E como não foi apresentada pela defesa nenhuma prova documental convincente, prevalece então a cobrança do ICMS relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimentos a Conta Caixa de origens não comprovadas, conforme apresentado em demonstrativos e documentos anexos, ver folhas 11 a 23 e 40 a 221.

Desse modo, por não ter havido a comprovação documental esperada, este item do lançamento permanece com o mesmo valor original, que fora cobrado inicialmente.

Já na infração 02, indica que, do mesmo modo que na infração anterior, neste item de cobrança, o impugnante, também, não apresenta qualquer comprovação efetiva, apenas, menciona que o passivo da empresa, objeto de análise, corresponde a cerca de 1/3 das compras efetuadas no período, nível de endividamento esse que considera razoável para o segmento comercial no qual a empresa atua.

Registra, inicialmente, ter o contribuinte apresentado, nos exercícios de 2017, 2018, 2019 e 2020, uma escrita fiscal irregular, com valores adicionados negativos de, respectivamente, R\$ 2.743.163,81, R\$ 9.783.719,98, R\$ 13.015.687,75 e R\$ 9.069.921,86.

Isto ocorreu em virtude de a empresa ter realizado mais compras do que vendas em todo o período fiscalizado, conforme se verifica nos relatórios das DMA consolidadas, fls. 237 a 241 deste processo. Esse desequilíbrio entre as operações realizadas denuncia a prática, no estabelecimento, de operações de saídas de mercadorias tributáveis, sem o necessário registro e sem correspondente pagamento do imposto devido ao Estado, infração que, do mesmo modo que no caso anterior, também, ficou evidenciada através da análise da escrita contábil, como pode ser verificado em trechos do livro Diário e do livro Razão, anexados a este processo, arremata.

Analogamente ao ingresso de caixa, em se tratando de lançamentos em contas do passivo, como em qualquer outra, também, deve-se ter comprovado, através de documentos idôneos, que as operações registradas nos livros contábeis Diário e Razão, são verdadeiras. Exatamente, por conta disto, em razão da necessidade de comprovação das obrigações mantidas no Balanço Patrimonial, foi solicitada a apresentação das duplicatas relacionadas às compras efetuadas à prazo, em que nelas constasse datas de emissão anteriores à da demonstração financeira, com os respectivos pagamentos efetuados em momentos posteriores ao encerramento do exercício.

Como nem estas e nem outras provas de consistência das obrigações mantidas no Passivo foram apresentadas, prevalece, então, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, conforme apresentado em demonstrativos e documentos anexos, folhas 24 e 40 a 221, informa.

Assim, por não ter havido a comprovação documental esperada, este item do lançamento também permanece com o mesmo valor original, que fora cobrado inicialmente.

Por fim, na infração 03 aponta ter sido modificada parcialmente, assumindo o formato descrito a seguir.

Nesta infração, aponta ter o defendant alegado que, no levantamento elaborado pela fiscalização, houve a inclusão, como débito, de algumas notas fiscais de entradas que já tiveram o seu imposto pago antecipadamente, tendo inclusive, apresentado os demonstrativos dos recolhimentos assim efetuados, por isso, reclama o que considera cobrança parcialmente indevida.

De fato, ao examinar o material apresentado na defesa, verificou que boa parte do imposto que está sendo aqui cobrado já fora efetivamente recolhido, conforme assim alega o impugnante. Isto veio a ocorrer porque tais comprovantes não foram apresentados pelo autuado, oportunamente, durante a ação fiscal, como assim foi devidamente intimado a fazê-lo. Como a presente ação fiscal, por questão de prazo, teve de ser encerrada em momento determinado, sem qualquer prorrogação, não houve tempo hábil para a entrega desse citado material, o que resultou nesta cobrança a maior, mas que ora se corrige, de modo a ficar prevalecendo apenas aquele imposto efetivamente devido.

Assim, considerando parcialmente válido os seus argumentos defensivos, após a revisão do presente trabalho, com a exclusão dos itens de mercadorias, de fato, com ICMS antecipação tributária já pago, o cálculo do débito para este item de infração, no valor total de R\$ 1.555.133,36, com as novas planilhas corrigidas apresentadas nesta oportunidade, passa a assumir a configuração demonstrada na tabela colacionada.

Diante do exposto e baseado no RICMS/BA, requer, nos termos em que foi aqui contrarrazoado, a procedência parcial do Auto de Infração, por ser de inteira justiça, ao tempo em que se coloca à disposição para quaisquer outros esclarecimentos.

Apresentou nova planilha relativa à infração 03 (fls. 285 a 293).

Cientificado através do Domicílio Tributário Eletrônico de forma tácita, dos termos da informação fiscal, e os novos demonstrativos elaborados (fl. 295), o contribuinte se manteve silente.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 13/07/2022, recebidos no CONSEF em 15/07/2022 (fl. 296), tendo sido encaminhado a este relator sem qualquer despacho.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, datado de 30/10/2021 (fl. 08). Na mesma data, foram expedidas Intimações Fiscais, científicas de forma pessoal (fls. 09 e 10).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 11 a 235, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 236.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição e limitação o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “*Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral*”, CNAE 46.39-7-01, estabelecido no município de Lauro de Freitas.

A acusação das infrações 01 e 02 se encontra pautada na presunção contida na Lei 7.014/96, artigo 4º, § 4º, incisos II e III, o qual estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança:

*“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;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes”.*

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas.

Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Logo, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa, reitero, como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova

que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que a escrituração indicar suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Tais infrações, apesar de decorrentes de presunção, dependem exclusivamente de apreciação da verdade material trazida aos autos. Isso em nome do princípio da verdade material, pelo qual se abre a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da própria verdade material.

O processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. O princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais aproximada da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Desta forma, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

Como já dito, a resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Segundo Celso Antônio Bandeira De Mello, a verdade material (Curso de Direito Administrativo. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, página 306) “*consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial*”.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos.

A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Percebe-se, pois, que a Carta Magna quis assegurar, aos litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador, como visto.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal, como já firmado, busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, como feito, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, o que não vem a ser o caso dos autos.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

A auditoria de Caixa (AUDIC 303) encontra-se devidamente explicitada no Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais, onde, no item 2.2.5, ao determinar o que denomina “*exame do comportamento do saldo da conta caixa*”, orienta que devem ser consultados registros referentes a extratos bancários, avisos de crédito e débito, títulos em cobrança e descontos de duplicata, e os demonstrativos dos exames efetuados devem considerar os saldos inicial e final, os recebimentos, e os pagamentos contabilizados, o que foi feito pelo autuante, de acordo com os demonstrativos apresentados, integrantes do lançamento.

E aqui se chama atenção ao item 2.2.7.2: “*suprimentos de caixa de origem não comprovada ou cuja comprovação não seja convincente (simulação de entrada de recursos em Caixa, ou atribuição de origem falsa a recursos efetivamente recebidos, porém, desprovidos de documentação regular)*”.

Já a auditoria das contas do Passivo (AUDIC 304) se encontra especialmente no item 3.2 do mesmo Manual, quanto a “*verificação da regularidade dos lançamentos e da exatidão do saldo da conta fornecedores...*”.

Além disso, o roteiro AUDIC 306 (auditoria financeira conjunta), tem como objetivo “*fazer o confronto dos recursos obtidos pelo contribuinte com o volume dos recursos aplicados, de modo a conhecer-se o saldo financeiro real do exercício, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente com o propósito de esconder a sua verdadeira origem. Esses valores, até prova em contrário, são considerados procedentes de vendas não registradas ou de serviços prestados, mas não contabilizados*”.

Analizando os elementos que instruem o feito, observo que o autuante apresentou os demonstrativos que elaborou, sob a forma de anexos, os quais se encontram às fls. 11 a 23, relativo ao suprimento de caixa tido como indevido (infração 01) e fl. 24 (infração 02) referentes a obrigações não comprovadas, tendo a autuada recebido cópia dos mesmos, conforme recibo apostado às fls. 23 e 24.

Verifico, também, ter sido acostada cópia do Livro Razão (fls. 40 a 221), bem como relação de DAE pagos, além das DMA consolidadas (fls. 237 a 241), nas quais se observa claramente que as aquisições de mercadorias, nos períodos fiscalizados, foram em valores bastante superiores aos das vendas realizadas, chamando atenção, por exemplo, o fato de em 2019, ter o contribuinte declarado compras de R\$ 32.251.401,94, ainda que somente tenha declarado vendas de R\$19.420.608,93, o que resulta em valor adicionado negativo de R\$ 13.015.687,75.

De igual modo, constato estarem os saldos do Livro Razão permanentemente negativos (devedores), sem que o contribuinte comprovasse documentalmente a razão e o motivo, ainda que de acordo com o autuante, tivesse sido intimado para tal.

Também se observa a existência de vários recebimentos em espécie (dinheiro), sem que tenham sido apresentados os respectivos elementos comprobatórios de tais operações.

Como visto, a presunção vem a ser situação na qual se inverte o ônus da prova, não tendo o sujeito passivo se desincumbido de trazer aos autos, ainda que oportunizado, elementos em sentido contrário ao da acusação, o que me inclina, tendo em vista a gama de elementos probantes trazidos pelo autuante, a manter a infração 01, tal como lançada.

Em reforço a tal entendimento, qual seja, a necessidade de prova para a desconstituição da autuação, posso mencionar a decisão do TRF-5, na -Apelação Cível AC 367336 SE 0030221-14.2005.4.05.0000, através da sua 2<sup>a</sup> Turma, cujo Relator Desembargador Federal Leonardo Azevedo Martins, julgado em 22 de setembro de 2009, concluiu que “*o empréstimo feito pelo sócio à empresa de que faz parte, para suprimento de caixa, deve ficar cabalmente demonstrado, ACÓRDÃO JJF Nº 00149-02/22-VD*”

*comprovando-se a origem do numerário e a sua entrega efetiva, sob pena de se entender ser fictício para ocultar estouro de caixa. No caso presente, depósitos bancários ou declaração de sócios de que os aportes foram fornecidos em moeda corrente, sem o documento comprobatório da efetiva entrega do numerário, não são suficientes para comprovar a sua origem ou da conta credora do sócio tido como supridor”.*

De igual forma, o entendimento manifestado no STF quando da apreciação do RE 344144/MA, tendo como Relator o Ministro Dias Toffoli, Data de Julgamento: 30/11/2009, Data de Publicação: DJe-237 divulgação em 17/12/2009 e publicação em 18/12/2009), foi este, cuja Ementa reza:

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CERCEAMENTO DE DEFESA E ILEGITIMIDADE PASSIVA NÃO CARACTERIZADOS. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. DECRETO-LEI N° 2.065/83. IRRETROATIVIDADE. HONORÁRIOS NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO: SUBSTITUIÇÃO PELO ENCARGO DO DECRETO-LEI N° 1.025/69. SÚMULA N° 168 DO EX-TFR. OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA PELOS SÓCIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA PATRIMONIAL.**

*1- Não se caracteriza o cerceamento de defesa, por falta de realização de prova pericial, se os quesitos formulados para a perícia encontram esclarecimentos na prova documental já constante nos autos.*

*2- purada omissão presumida de receita, mediante suprimento de caixa pelos sócios, sem a devida transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa, não é esta última parte ilegítima para a causa na execução do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o lucro presumidamente distribuído aos sócios.*

***3- A omissão de receita caracterizada pelo suprimento de caixa feito pelos sócios à empresa só é elidida pela comprovação da efetiva transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa, não sendo suficientes, para essa comprovação, a exibição de recibos emitidos pela empresa, o lançamento contábil de tais recibos e a demonstração de capacidade financeira dos sócios para suportar o suprimento.***

*4- Estabelecida a presunção de distribuição automática dos lucros aos sócios, em caso de omissão de receita, somente pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 23.10.83, não prevalece a autuação da empresa por falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre tal distribuição, por omissão de receita verificada em 31.05.83, sob pena de aplicação retroativa inconstitucional do citado Decreto-lei.*

*5- O encargo do Decreto-lei nº 1.025/69 substitui, nos embargos, a condenação da executada embargante em honorários advocatícios (SÚMULA nº 168 do ex-TFR).*

*6- Apelação parcialmente provida” (grifos do relator).*

Pela mesma, tal qual na anteriormente mencionada, se constata que para a desconstituição da acusação de suprimento de caixa de origem não comprovada, necessário de faz a sua “**comprovação**”, o que reitero, não veio aos autos.

Cito, também, pela sua pertinência com a matéria ora discutida, decisão do Ministro do STJ, Sérgio Kukina, no Agravo em Recurso Especial 1340990/SP, proferida em 06/12/2021, cujo trechos destaco a seguir:

*“... Desta feita, o contribuinte foi intimado a esclarecer e comprovar as fontes pagadoras e a natureza das operações que deram origem aos depósitos (fls. 164 a 170), tendo se limitado a afirmar que os depósitos se referiam a trocas de dinheiro efetuadas com a empresa FAST Câmbio, bem como que o saldo credor de caixa na conta corrente era utilizado para suprir o caixa das filiais e para depósito dos saldos de caixa diários, e que os suprimentos de caixa constituíam empréstimos dos sócios, sem contudo, apresentar qualquer documento que comprovasse tais operações.*

A ausência de comprovação da origem dos recursos depositados em contas correntes bancárias, bem como da origem e da entrega dos suprimentos de caixa efetuados pelos sócios, autoriza a  
ACÓRDÃO JJF N° 00149-02/22-VD

presunção de omissão de receitas operacionais, nos termos dos artigos 228 e 229 do Decreto nº 1041/94, vigente à época dos fatos.

(...)

*Logo, diferentemente do alegado pela autora, o lançamento tem como fundamento a omissão de receitas verificadas pela existência de transações comerciais mantidas á margem da escrituração.*

*Com efeito, o agente fiscal não efetuou o lançamento apenas com base na mera existência de depósitos com origem não justificada, mas sim, com amparo nos livros fiscais, confrontando, por exemplo, a escrituração contábil com os DOC's emitidos pela SPLIT Corretora de Mercadorias, empresa investigada pela CPI dos Precatórios, em favor da demandante.*

*Caberia, portanto, à autuada comprovar a escorreita escrituração e pagamento dos tributos, mas assim não procedeu, restando hígida a presunção de legitimidade do ato administrativo que consolidou os créditos tributários.*

*Com palavras outras, meras alegações, sem qualquer respaldo probatório, não se prestam para desnaturar as omissões de rendimentos apuradas na esfera administrativa.*

(...)

*No caso, a autora não se desincumbiu da prova quanto ao fato constitutivo do seu direito, haja vista que não esclareceu a divergência da escrituração fiscal em face dos valores depositados, de modo que resta íntegra a exigibilidade do Auto de Infração*". (Grifei).

Como por demais visto, o ônus da prova, como já acima citado, no caso da presunção é invertido, ou seja, passa a ser da defesa, já que a acusação fiscal está embasada em escrituração contábil e fiscal, cuja responsabilidade pela confecção e transmissão é única e exclusivamente da autuada, sendo a prova, a partir do entendimento acima exposto pelo Poder Judiciário, essencial e fundamental para o deslinde da matéria analisada.

Desta maneira, cabível a aplicação do entendimento firmado nos artigos 142 e 143 do RPAF/99:

*"Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal".*

Infração mantida.

Já em relação ao chamado "Passivo fictício", objeto da infração 02, também vem a se constituir em uma situação de presunção de omissão de saídas de mercadorias, tal como a hipótese já analisada na infração anterior.

Se caracteriza como omissão de receita pela falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Ela ocorreria diante das seguintes hipóteses: falta de escrituração de pagamentos efetuados ou manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, o que segundo relato do autuante, aconteceu.

Sob a ótica contábil, a manutenção no passivo de obrigações já pagas representa a ausência ou intempestividade da escrituração do pagamento de obrigação, ou seja, dos consequentes lançamentos a débito na conta passiva respectiva e a crédito na conta ativa originária dos recursos.

Já na manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, decorre de lançamentos a crédito em conta passiva sem que haja lastro probatório da existência da obrigação.

Assim, a constatação de qualquer dessas situações deságua na presunção de omissão de receita, permitindo que se lance tributos cuja base de cálculo seja diretamente influenciada por operações que impliquem em receitas.

A lógica do legislador no primeiro caso, isto é, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, é a de que a quitação não foi escriturada, ou o foi a destempo, pois o correspondente lançamento a crédito na conta ativa originária dos recursos utilizados no pagamento já implicaria saldo credor nesta conta, a indicar omissão de receita. Este saldo credor resultaria, justamente, da não contabilização das receitas com que a obrigação foi quitada.

No segundo caso, o legislador presumiu que a escrituração indevida de uma obrigação (crédito em uma conta passiva) se deu com o fito de justificar acréscimos no patrimônio do contribuinte cujo custo, na verdade, foi arcado com receitas mantidas à margem da escrituração.

Em ambas as situações se está, portanto, e a exemplo da infração anterior, frente a presunção relativa, cabendo ao sujeito passivo, diante da inversão do ônus da prova, ante a possibilidade, por exemplo, de que tal constatação de Passivo Fictício não decorra de uma efetiva omissão de receita, mas de mero erro contábil.

Trata-se de adimplemento inadiável de obrigações, que conferem ao seu autor a apropriação de créditos a recuperar do ICMS ou do IPI, com recursos provenientes do denominado "caixa dois", motivado pela fragilidade dos saldos da conta caixa contabilizados, sendo a expressão "fictício" entendida como liquidação não-baixada oriunda de ingressos de numerários cuja origem não foi declarada pelos seus detentores.

A escrituração dos pagamentos, sempre em momento posterior, ficará no aguardo do melhor desempenho do caixa contabilizado da empresa, debilitado pelas iterativas omissões pretéritas de receita. Daí, com fundadas razões, a existência de obrigações liquidadas em um determinado exercício e só reconhecidas, contabilmente, em outros, um dos artifícios empregados. E esse reconhecimento na escrituração, continuamente exigirá sempre outros lançamentos, incapazes de acobertarem os sucessivos "estouros" de caixa.

A jurisprudência administrativa do CARF entende tal figura no seguinte sentido, a se ver o julgamento resultante no Acórdão 9101-005.912, julgado em 02/12/2021:

*"IRPJ. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. OMISSÃO DE RECEITA. ASPECTO TEMPORAL. DATA DO FATO GERADOR. PAGAMENTO. O passivo fictício é aquele valor que figura no passivo da empresa sem representar uma dívida efetiva, porque já paga. Neste caso, a data do fato gerador, para efeito da presunção de omissão de receitas, é a data do pagamento. Aplicação do racional da Súmula CARF nº 144, que trata da hipótese de passivo não comprovado (passivo que nunca existiu), e diz: A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (passivo não comprovado), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente".*

De igual modo, entende aquele órgão julgador que "não cumpre falar em passivo fictício quando resta demonstrado, através de farta documentação, tratar-se de mero erro na escrituração contábil, há muito sanada, antes de iniciada a fiscalização e sem ônus para o fisco", como se observa no julgamento do processo 18471.002077/2007-18, ocorrido em 13/03/2014.

Mais uma vez, registro que os argumentos defensivos trazidos ao feito pelo contribuinte não se apresentam como robustos, sequer capazes de elidir a acusação fiscal formulada, o que, mais uma vez, me inclina a ter a infração como procedente.

Como paradigma do entendimento acima posto, posso mencionar o Acórdão CJF Nº 0342-12/21-VD, julgado em 09/09/2021.

Na infração 03, o contribuinte não nega a prática de que foi acusado, apenas argui em sua defesa ter recolhido o imposto correspondente a notas fiscais arroladas na autuação, trazendo documentação que entende elidir em parte a acusação, ao tempo em que reconhece que em relação as demais notas fiscais não contestadas, ser o imposto devido.

Já o autuante acolhe a argumentação defensiva, realizando os ajustes que tem como necessários, frente aos elementos de prova colacionados aos autos, não sendo mais contraditado pelo sujeito passivo, ao ter conhecimento da informação fiscal prestada.

Nos termos do artigo 12-A da Lei 7.014/96, a incidência para a cobrança de Antecipação Parcial se dá em virtude da entrada por aquisição, no território do estado, de mercadorias destinadas a comercialização pelo contribuinte.

Evidentemente, entradas de mercadorias que não venham a se caracterizar como objeto de comercialização pelo estabelecimento, não se encontram sujeitos a tal cobrança, não sendo este o objeto do lançamento efetivado, mas apenas mercadorias destinadas a comercialização.

A legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei n.º 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

*Por outro lado, o artigo 23 da mesma Lei, em seu inciso III, determina que:*

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição”.*

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*(...)*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”.*

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria, o que não é caso do autuado, conforme afirmado pelo mesmo nos autos.

Ademais, para que ocorra a exigência de cobrança da Antecipação Parcial, necessária a ocorrência de alguns requisitos: operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, e cujo recolhimento ocorra na entrada da mercadoria, e acaso o contribuinte seja credenciado, no prazo previsto na legislação.

Nos autos, o próprio sujeito passivo declara estar descredenciado durante tempo que não precisa, motivo pelo qual entendo ser a data indicada do débito do imposto correta, ante a falta de provas em sentido contrário.

Por ocasião da interposição da impugnação, o contribuinte arguiu ter recolhido o imposto correspondente a diversas notas fiscais, o que foi confirmado pelo próprio autuante, o qual

alegou não ter o contribuinte, anteriormente intimado, apresentado tais comprovações, somente vindo a fazê-lo após a lavratura do Auto de Infração, realizando os ajustes entendidos como necessários, frente aos elementos de prova apresentados.

Acolho, pois, sem qualquer reparo ou ressalva o demonstrativo de fl. 283, elaborado pelo autuante em sede de informação fiscal, o qual sequer foi contestado pela autuada, quando oportunizado, o que pode ser considerado como concordância tácita frente aos valores ali apontados, sendo a infração tida como parcialmente subsistente em R\$ 832.339,44, de acordo com a seguinte demonstração:

**2020**

Janeiro	R\$ 107.067,85
Fevereiro	R\$ 85.672,33
Março	R\$ 83.278,38
Abril	R\$ 77.806,82
Maio	R\$ 144.886,92
Junho	R\$ 96.684,14
Julho	R\$ 145.755,30
Agosto	R\$ 91.187,70

Pelas expostas razões, tenho o lançamento como parcialmente procedente em R\$ 5.918.062,99, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$ 5.085.723,55  
Infração 02 R\$ 3.023.875,21  
Infração 03 R\$ 832.339,44

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 281401.0122/20-8, lavrado contra **PORTAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 8.941.938,20**, acrescido da multa de 60%, sobre R\$832.339,44 e 100% sobre R\$ 8.109.598,76, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “d” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR