

A. I. N° - 299326.0008/22-0
AUTUADO - CONFIBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - ARLINDO AMORIM PEREIRA
ORIGEM - DAT METRO/IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/11/2022

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0198-01/22-VD**

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. 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. Ademais, os pagamentos a fornecedores foram todos considerados como a vista e a apuração da infração não defluiu dos registros contábeis do sujeito passivo, para efeito de apontar a existência do chamado “estouro de caixa”. Diante de tais fatos, a autuação é 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 Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2022, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$1.147.025,75, mais multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 005.003.002: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, ocorrida nos meses de janeiro a dezembro de 2019; janeiro a abril, junho, e agosto a dezembro de 2020.

Enquadramento Legal: artigo 4º, §4º, I, da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 05/04/2022 (DT-e à fl. 16) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 25/05/2022, peça processual que se encontra anexada às fls. 19 a 35.

A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos à fl. 205, que inicia a peça defensiva transcrevendo a infração imputada, bem como o respectivo enquadramento legal.

Em seguida argui preliminar de nulidade dizendo que o contribuinte autuado nos períodos, alvo da presente exigência fiscal, se encontrava sob o regime de apuração Conta-Corrente Fiscal, e que a fiscalização aplicou o roteiro da conta caixa, com base nas informações econômico fiscais apresentadas pelo contribuinte e existentes nos bancos de dados de documentos eletrônicos.

Reclama que a fiscalização não intimou o contribuinte para apresentação da contabilidade, da conta caixa ou qualquer outro documento, realizando a reconstituição da conta caixa do impugnante com os elementos que dispunha, incompletos e impreciso.

Considera que tais circunstâncias torna materialmente nula a presunção relativa de omissão de saída de mercadoria, dela decorrente, na medida em que, diferente do assegurado no relatório de fiscalização, entre outras inconsistências, não se utilizou para efeito de lançar à crédito da conta caixa os efetivos pagamentos a fornecedores em suas respectivas datas de vencimento das

duplicatas, sendo que todos foram considerados à vista, bem como todas as receitas foram consideradas à vista, o que torna inválido o levantamento, por não refletir a realidade dos fatos.

Assinala que em outro dizer, as receitas e os pagamentos foram todos computados apenas nas datas das emissões das notas fiscais, no caso das entradas, datas que muitas vezes nem mesmo a mercadoria tinha ingressado no estabelecimento da empresa, muito menos paga as suas respectivas faturas.

Afirma que tais faturas, em sua ampla maioria, são parceladas em 30, 60, 90 e muitas vezes 120 dias, conforme demonstrativo que apresenta à fl. 23, dizendo ser apenas exemplificativo, extraído da PASTA 01(arquivo magnético das notas anexo aos autos), onde consta planilhas com todas as notas relacionadas à vista pela fiscalização à crédito na conta caixa, com a indicação dos prazos de seus pagamentos.

Aduz ser compreensivo que a fiscalização não tenha realizado a reconstituição da conta-caixa com base nas efetivas datas de pagamentos, visto que só a partir de novembro de 2019 até o final de 2020, período alvo da fiscalização e do levantamento da conta caixa, existem mais de 2.980 (duas mil novecentos e oitenta) notas que tiveram os seus valores integralmente lançados à crédito na data das suas emissões. Contudo, afirma que quase nenhum pagamento nesta data ou no respectivo mês foi realizado, conforme consta da relação das mesmas com prazos de pagamentos relacionados na planilha da “PASTA 01”, que anexa.

Menciona que consta, também, o ANEXO 01, cópia em papel de algumas notas de entradas consideradas a vista, mas que são a prazo, bem como o arquivo magnético de todas as aludidas notas fiscais de entradas em PDF que podem ser encontradas na PASTA 02, anexa aos autos, a serem cotejadas e conferidas com os pagamentos a prazo constantes nas notas relacionadas na PASTA 01 e previstos no próprio corpo das notas.

Destaca que consta, também, no ”ANEXO 02” da presente defesa, algumas cópias em papel das aludidas notas fiscais de saída, consideradas a vista, mas que constam nas próprias notas que foram a prazo, demonstradas em sua totalidade no arquivo magnético em PDF das notas na “PASTA 03”.

Ratifica que o levantamento da conta caixa, reconstituída pela fiscalização, sem solicitar a contabilidade, não permite demonstrar que efetivamente existem os saldos credores indicados no presente lançamento, o que torna inaplicável o aludido roteiro da conta caixa, com o resultado válido de saldo credor para efeito de exigir o ICMS como base na presunção relativa de omissão de saída de mercadorias, especialmente diante de tantos outros roteiros de fiscalização mais indicados e apropriados disponíveis, como levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, tendo em vista os inventários e notas de saídas e entradas disponíveis.

Assevera que a nulidade do presente auto de infração encontra, também, amparo intransponível no fato de que o levantamento da conta-caixa foi realizado, sem a contabilidade da empresa, apenas no estabelecimento da Matriz, computando todos os seus pagamentos e receitas, sendo que, em 2020, o impugnante dispunha de 03 filiais, uma dentro do próprio estado e as outras no estado do Pará, respectivamente CNPJ: 16.629.686/0002-03, CNPJ: 16.629.686/0003-86 e CNPJ: 16.629.686/0004-67, conforme demonstrativos e documentos probatórios e contratos anexos a defesa, e que será melhor detalhado e demonstrado quando das arguições de mérito.

Expõe que não há compras de mercadorias pelas filiais, e que as vendas das filiais são decorrentes das transferências da Matriz, ou seja, que não há pagamento de duplicatas pelas filiais, e que as compras e pagamentos das duplicatas são feitas pela Matriz, que por sua vez transfere para as filiais, conforme notas de transferência na PASTA 06, anexa à defesa, sem que a fiscalização considerasse em sua reconstituição da conta-caixa as receitas das filiais, conforme se constata na PASTA 05 , PASTA 04 e ANEXO 03.

Pontua que Autos de Infração lavrados com a mesma imprecisão dos levantamentos realizados para a apuração do presente crédito tributário exigido, foram corretamente anulados por este

Tribunal Administrativo Tributário, e traz à colação parte das decisões contidas nos Acórdãos nºs 0009-12/16, 0010-01/16 e 0038-11/16.

Considera que o presente lançamento não se trata de um levantamento da conta caixa e sim de um ARBITRAMENTO, visto que foram arbitrados os valores a crédito e a débito da conta caixa, a base de cálculo e o momento da ocorrência do fato gerador, sem considerar, além das notas do sistema, qualquer outro elemento, ou mesmo solicitar a contabilidade do impugnante para realizar a fiscalização, dispondo de inúmeros roteiros, como o levantamento quantitativo.

Diz que tal circunstância viola diretamente a SÚMULA CONSEF Nº 05.

Diante do acima alinhado, pede a Nulidade do Auto de Infração com arrimo no que dispõe o Art. 18, IV “a” do RPAF/99, ressaltando que uma eventual reconstituição com os elementos e dados que não foram incluídos originalmente, só poderão ser inseridos em um novo lançamento, tendo em vista que não serão os mesmos fatos geradores, se estes existirem.

No mérito, diz que em atenção ao princípio da eventualidade, cabe trazer as razões que culminarão na decisão sobre a improcedência do presente lançamento de ofício, na remota hipótese de não acolhimento das arguições de nulidades sustentadas.

Destaca que a arguição mais relevante se ampara na forma como foi realizado o levantamento da conta caixa, na medida em a fiscalização, diferente do afirmado em seu relatório, utilizou na reconstituição da conta caixa, as datas de pagamentos das faturas à vista, ou seja, os lançamentos de pagamentos das faturas foram considerados à crédito nas datas da emissão de cada nota fiscal de aquisição, sem atender aos prazos de pagamentos que em média ocorrem em 30, 60, 90 ou 120 dias, constantes nos campos próprios das notas, de tal forma que o lançamento se tornou incapaz de determinar a efetiva existência de saldos credores apurados pela fiscalização.

Em seguida volta a trazer as argumentações constantes das arguições de nulidade, revelando a necessidade de alteração em todos os fatos geradores, em seus aspectos temporal e quantitativo.

Apresenta demonstrativo à fl. 31, visando comprovar que a fiscalização não observou, no levantamento da conta-caixa, a existência de filiais, na medida em que o levantamento foi realizado apenas no estabelecimento da Matriz, computando todos os seus pagamentos e receitas, conforme demonstrativos e documentos probatórios da PASTA 04, PASTA 05 e ANEXO 03.

Aduz que como a fiscalização não solicitou a contabilidade da empresa e reconstituiu a sua conta-caixa, é necessário que a fiscalização apresente um lançamento válido. Diz que o ônus da prova da existência do descumprimento da obrigação principal, amparado em seu levantamento, portanto do correto crédito tributário omitido, é exclusivamente do fisco que acusa a impugnante.

Frisa que a fiscalização, ao prestar informação fiscal, não pode tentar modificar o aspecto temporal e quantitativo de cada fato gerador, através das datas de pagamentos das faturas, constantes e indicadas em cada uma das mais de 2.980 notas fiscais de aquisição, relacionadas nos exercícios de 2019 e 2020, pois tal procedimento é cabível apenas em novo lançamento.

Com amparo no princípio da eventualidade, por considerar que o ônus da prova da acusação da omissão de saída de mercadorias sem o pagamento do imposto é da fiscalização, assinala que caso não sejam acolhidas as arguições acima alinhadas e inexplicavelmente ultrapassadas as arguições de nulidades, registra pedido de diligência para que seja reconstituído totalmente o levantamento da conta-caixa.

Ratifica o entendimento de que tal alteração só seria possível através de um novo lançamento, de forma a apropiar as datas das efetivas receitas e pagamentos das duplicadas que constam no próprio corpo das notas disponibilizadas pelo banco de dados da SEFAZ e utilizadas pela fiscalização, bem como a incorporação das receitas obtidas pelas filiais.

Ao final, requer o acolhimento de todos os argumentos defensivos, para que seja o presente Auto de Infração julgado nulo ou improcedente.

Solicita, por fim, que seja intimado dos atos praticados no curso do processo administrativo o advogado devidamente constituído, constante do ANEXO 05, com o endereço eletrônico de e-mail – angelo.pitombo33@gmail.com e número de telefone (71) 988983064. (WhatsApp).

O autuante presta informação fiscal às fls. 210 a 213, rebatendo as preliminares de nulidade arguidas, nos seguintes termos:

Diz que a empresa possuindo escrituração contábil que consiga abrigar a disparidade entre o valor das compras e pagamentos e os valores das receitas, deve carreá-la aos autos para que possa ser verificada e cotejados os números nela apresentados com os levantamentos. Observa que os valores das aquisições suplantam bastante as receitas, e que comprovar a existência de fontes de recursos além das receitas de vendas, é a prova suficiente para elidir a presunção, mas que não foi feito.

Aduz que as notas fiscais eletrônicas possuem a informação de fatura, e que sendo assim, os vencimentos das duplicatas estão nela citados e foram utilizados como data de pagamento, bastando, para isso, que o autuado verificasse os demonstrativos anexados ao Auto de Infração elaborados para dar suporte aos valores apurados. Reconhece que poderia, sim, ocorrer de pagamentos não terem sido feitos nas datas de vencimento, mas que cabe à defesa efetuar essa comprovação, e que isto não ocorreu. Acrescenta que como não há aquisições pelas filiais, as aquisições foram todas computadas com base nos documentos direcionados à Matriz e computados os pagamentos nas datas de vencimento das duplicatas.

Quanto à receita ter sido lançada como à vista, destaca que esta condição somente beneficia o autuado uma vez que os recebimentos porventura postergados foram antecipados, reduzindo os “estouros” do caixa em períodos anteriores.

No que diz respeito a menção sobre as mais de 2.980 notas fiscais, nos exercícios de 2019 e 2020, informa que somente foram computadas 1.182 notas fiscais, conforme constam do sistema de controle da SEFAZ. Enfatiza que se mais notas existirem, conforme citado na defesa, haverá mais pagamentos a serem computados o que aumentará os “estouros de caixa”.

Quanto à alegação de que em 2020 as filiais produziram receitas não computadas, pontua que o autuado não traz qualquer comprovação, limitando-se a indicar, como sendo receitas da filial 02, R\$147.010,62, da Filial 3, R\$862.127,61 e da Filial 4, R\$1.694.100,11.

Relata que considerando que as necessidades de recursos no caixa são bastante superiores às receitas supostamente não computadas, poderia ser admitida a comprovação das mesmas para redução dos “estouros de caixa” ocorridos no período, caso o autuado tivesse trazido à lide.

Menciona que as citações e transcrições parciais de decisões do CONSEF não podem ser apreciadas pois são resumidas, não permitindo o conhecimento de seu inteiro teor para cotejar com o teor da acusação em conteste pelo autuado.

Em relação à alegação de ter havido arbitramento, assevera que este somente ocorre se utilizados os métodos previstos na legislação específica, o que não é o fato. Destaca que está sendo analisado um levantamento com base em roteiro de auditoria regularmente utilizado nas ações fiscalizadoras promovidas pelo fisco baiano.

No que tange a alegação de que não poderiam ser incorporados ao levantamento os novos elementos e dados que não foram incluídos originalmente, e que só poderão ser inseridos em um novo lançamento, diz que não merece acolhimento. Primeiro, por disposição contrária havida no parágrafo 1º, do Artigo 18, do RPAF, e segundo, porque não há comprovação impedindo o acatamento dos novos elementos e dados citados pelo autuado.

Ao final, diz que às alegações de mérito são repetições dos argumentos já utilizados nos pedidos de nulidade, o que dispensa manifestação sobre tais argumentos.

O impugnante apresentou nova manifestação, às fls. 216/218, dizendo que para provar que além de não solicitar a contabilidade ao sujeito passivo para realizar a fiscalização e refazer a conta

caixa, o fisco já tinha à disposição toda a escritura contábil dos exercícios de 2019 e 2020, informa que está apresentando os recibos de entrega da EFD dos referidos exercícios.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado, Dr. Ângelo Mario de Araújo Pitombo, OAB-BA nº 57.087; assim como o contador da empresa Sr. Eduardo José Rebouças Santana, CRC/BA nº 029921/0-6.

VOTO

O presente processo exige ICMS, imputando ao autuado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

No caso, ora apreciado, o lançamento fiscal teve como suporte, levantamento espelhado no demonstrativo denominado “CONFIBRAS NOTAS E CONHECIMENTO COM FATURAS”, (composto de diversas planilhas insertas na mídia à fl. 14), e sintetizada na planilha “MOVIMENTO CAIXA MENSAL”, que fundamentou a cobrança da infração. O referido demonstrativo foi elaborado considerando as compras realizadas, pelo autuado, como pagamentos e as vendas correspondendo as receitas da empresa, dados levantados conforme arquivos do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados da Sefaz/Bahia, a exemplo da EFD — Escrituração Fiscal Digital.

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 saldo credor de caixa, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. I 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: (...)

I – saldo credor de caixa;

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, na situação em comento conforme dispositivo legal mais acima transscrito. Nestes 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.

O saldo credor de caixa ocorre quando são contabilizados pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, resultando no conhecido “estouro de caixa”. Como se sabe, a conta “Caixa” por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao Contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, já mencionado.

Portanto, 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.

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.

Entretanto, ao contrário do que consta da acusação, não vejo que o demonstrativo elaborado pelo autuante possa ser considerado como reconstituição da conta Caixa, pois não reflete a realidade fática das operações realizadas pela empresa.

Nota-se que apesar do contribuinte ter ECD – Escrituração Contábil Digital, a mesma não foi utilizada pelo autuante no levantamento realizado, o que levou, inclusive a não ser examinada a alegação defensiva de que o autuado transfere mercadorias para suas filiais, e que estas apuram receitas que não foram consideradas na apuração fiscal. Por outro lado, também se constata que os pagamentos a fornecedores foram todos considerados como a vista.

Destarte, o demonstrativo do autuante, na forma em que se apresenta, poderia sinalizar, no máximo, em uma possível omissão de receita, porém, tais indicações demandariam de exames mais aprofundados, inclusive com intimação ao autuado para justificar possíveis ocorrências.

Dessa forma, para constatação dos fatos em lide, 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.

Para sustentar a presunção de existência de saldo credor de caixa, considero necessário e imprescindível 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., que tenham sido realizados no período abrangido pela auditoria.

No caso em análise, restou evidenciado, que apesar do contribuinte possuir contabilidade, a mesma não foi examinada pelo autuante, ressaltando 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, sendo que restou evidenciado que o contribuinte entregou suas ECDs.

Portanto, 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 o saldo credor de caixa, 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 em exame, conluso 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.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, recomendando a realização de nova ação fiscal visando cobrar o crédito tributário, porventura existente, a salvo de falhas, ou seja, com aplicação de roteiros de fiscalização adequados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 299326.0008/22-0, lavrado contra **CONFIBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso 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 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR