

PROCESSO - A. I. N° 436336.0012/20-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - JOSÉ ANCELMO RIBEIRO JÚNIOR
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF n° 0013-03/21-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ AGRESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/11/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0305-11/23-VD

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA CAIXA. SUPRIMENTOS CUJAS ORIGENS NÃO FORAM COMPROVADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Apesar de a acusação se referir a suprimentos à conta Caixa cujas origens não foram comprovadas, não restaram caracterizados nos autos a ocorrência de tais suprimentos. Apuração fiscal destoa da acusação. Fiscal. Recomendação de renovação do procedimento fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF em razão do Acórdão N° 0013-03/21-VD, que julgou Nulo o Auto de Infração em tela, lavrado em 18/06/2020, no valor histórico de R\$ 131.257,39 (cento e trinta e um mil, duzentos e cinquenta e sete reais e trinta e nove centavos), em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

01 - 17.03.20 - *Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário – Sem Dolo*

Decorrida a fase de instrução processual, conforme Termo de Instrução presente na fl. 49, foi proferida a seguinte decisão:

“VOTO

De início, consigno que de exame nas peças constitutivas destes autos, se extrai que a acusação trata de “Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário”

Essa irregularidade é disciplinada pela Lei n° 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, e estabelece o momento da ocorrência do fato gerador desse imposto em seu art. 4º, § 4º, in verbis:

“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;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) revogada;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”;

No mérito, imputa ao sujeito passivo a omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa, sem a comprovação da origem do numerário - Sem dolo, nos meses fevereiro de 2018 a dezembro de 2019, conforme demonstrativo acostado às fls. 08 a 23 e CD à fl. 31.

Como se depreende do teor do texto legal acima transcrito, a lei define, com clareza, duas situações distintas, repercutidas através de auditoria contábil realizada na conta Caixa, onde se pode presumir a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ou sejam: saldo credor de Caixa e suprimento a Caixa de origem não comprovada. Logo, resta evidente que se trata de situações distintas e que estão postas de forma clara na Lei.

Ao compulsar os elementos que compõem a peça acusatória constitutiva destes autos, precípuamente o “Livro Caixa Apurado”, elaborado pelo Autuante através do AUDIG atinente aos exercícios fiscalizados de 2018 e 2019, verifico que constam do referido livro, a indicação nos meses autuados da apuração de saldo credor de caixa. O que significa dizer, que o lastro da acusação fiscal apura outra forma distinta de omissão de receita, que não trata de suprimentos à conta Caixa com origem não comprovada. Ou seja, o que se afigura apurado, caracteriza-se claramente como sendo saldo credor de caixa.

Convém salientar, que a acusação de ocorrência de suprimentos à conta Caixa, é facultada ao sujeito passivo provar a improcedência desta presunção legal, mas, para que isto ocorra necessário se torna que constatada a ocorrência do suprimento ou suprimentos, devendo a autoridade fiscal apontar objetivamente o valor do suprimento e a data do lançamento na escrita contábil e, em seguida, intimar o autuado para comprovar a origem desse lançamento. O que não consta dos autos estas providências por parte da autuante. Assim, mesmo, tal apuração se tornaria inaplicável ao presente caso vez que o que consta como apurado diz respeito a possíveis saldos credores na conta Caixa, enquanto, a acusação versa sobre suprimento de Caixa sem comprovação, situações distintas.

Em suma, no presente caso, embora ambas as irregularidades impliquem presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não há como alterar o fulcro da autuação, após ter sido lavrado o Auto de Infração.

No que concerne à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, tal mudança não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento, para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios.

É indubidoso, que no processo administrativo fiscal deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa, e a mudança do fulcro da autuação constitui cerceamento do direito de defesa, não há como se determinar, com segurança, a infração imputada, o que implica nulidade da autuação, conforme prevê a alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF-BA/99.

Ante o expedito, entendo que não está caracterizada a irregularidade apontada na forma indicada na acusação fiscal, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo de falhas.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”

Em vista da decisão prolatada no Acórdão Nº 0013-03/21-VD ter reduzido o crédito tributário em valor superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 3ª JJF interpôs Recurso de Ofício, 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.

VOTO

Primeiramente, cabe declarar que a peça de que constituiu o Auto de Infração recai sobre uma única imputação acusatória que se trata de “Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário – Sem Dolo”.

Nesse contexto, a decisão de piso que julgou NULO o Lançamento de Ofício, lastreou-se na constatação, a partir da análise do conjunto da peça acusatória (fls. 1/27), em especial do livro Caixa apurado (fls. 8/23), que em verdade foi apurado pelo Autuante **Saldo Credor de Caixa** e não **Omissão de receita comprovada pela existência de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário**. Restando claro que existiu uma divergência entre a apuração da omissão de receita apresentada nos autos e a descrita na Auto de Infração, que ensejou a exação fiscal.

Isto posto, preliminarmente me cabe estabelecer a diferenciação em Saldo Credor de Caixa e Suprimento de Caixa de Origem não comprovada.

O saldo credor de Caixa (Caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. A falta do registro de custos, despesas, pagamentos pela aquisição de bens permanentes ou de direitos de qualquer natureza, admite a presunção de omissão de receitas, pois a ausência do

registro faz pressupor que este foi efetuado com dinheiro à margem da contabilidade.

O chamado “passivo fictício” tem seu fundamento na seguinte lógica: pagam-se, por exemplo, duplicatas a fornecedores com dinheiro do “Caixa dois”. Como não há saldo de Caixa (contábil) suficiente, não se procede a baixa porque ocorreria o “estouro do Caixa” contábil (saldo credor de Caixa).

Desta forma, mantém-se o passivo pendente de registro, embora pago, baixando-o quando o Caixa contábil apresenta condições. A forma de identificar o passivo fictício mais comumente encontrado nas empresas é comparar o saldo da conta fornecedores, existente na data do balanço, com as duplicatas representativas deste saldo. Pela análise da data da quitação verifica-se a ocorrência ou não de passivo fictício, ou seja, as duplicatas quitadas antes do balanço, ainda pendentes contabilmente, representam passivo fictício.

Por outro lado, o Suprimento de Caixa sem Origem (presunção de omissão de receita), neste caso, tem seu fundamento na ideia de que o “Caixa dois”, suprido por receita omitida da contabilidade, vem abastecer o Caixa contábil, quando este necessita de recursos. Assim, simula-se um suprimento do caixa, cuja origem estaria na pessoa do sócio. Quando algum sócio assim proceder, é importante que estes recursos sejam perfeitamente identificáveis, especialmente quanto à origem.

Conforme estabelecido no Art. 281 do Regulamento do IRPJ/99, caberá a autoridade tributária solicitar à empresa a comprovação da origem dos recursos fornecidos pelos sócios ou administradores:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Resta claro que a cobrança tributária, no caso de Suprimento de Caixa sem Origem, recairá sobre os valores dos recursos fornecidos sem a efetiva comprovação.

A Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, quando se refere às hipóteses de omissão de receita, estabelece-as como momento da ocorrência do fato gerador desse imposto em seu art. 4º, § 4º, *in verbis*:

“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;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) revogada;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”;

Para corroborar a distinção das duas hipóteses de omissão de receita como fato gerador do ICMS, apresenta-se a ementa de julgamento da 2ª CJF, onde se caracteriza cada uma das infrações de forma diversa num mesmo Auto de Infração.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0208-12/05

EMENTA: ICMS. CONTA CAIXA. a) **SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.** Modificada a Decisão. O suprimento à Caixa, de origem não comprovada, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Entretanto, restou comprovado que as mercadorias comercializadas já estavam com o imposto pago pelo regime de substituição tributária. Neste caso, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias. O roteiro de auditoria fiscal empregado é incompatível com o ramo de atividade da empresa, a qual tem mais de 95% das suas saídas com a imposto pago por substituição tributária. Infração Nula. b) **SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS.** Inobservância de formalidades consideradas essenciais quanto à determinação da base de cálculo. Acatada a preliminar de nulidade. Item Nulo. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício. NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.

Adentrando ao mérito do Recurso de Ofício, no processo de verificação dos demonstrativos constantes nos autos (fls. 08/23) CD (fl. 31) constato apenas a existência do livro Caixa apurado e seus respectivos anexos, sendo que os valores dos saldos credores apurados mensalmente serviram de base de cálculo para apuração do imposto a ser cobrado. De forma inequívoca, transparece que se trata de evidente ocorrência de saldo credor na conta Caixa, cuja presunção legal de omissão de receitas se materializa através de ocorrência de operações mercantis não contabilizadas.

Contudo, na lavratura do Auto de Infração, o Autuante imputa como infração cometida o Suprimento de caixa sem origem comprovada, sem observar que se tratava de infração distinta a que se deslinda na sua apuração fiscal. Além disso, cabe ressaltar que para subsidiar a peça acusatória, seria indispensável a intimação do Autuado para que este forneça comprovação da origem dos recursos que supriram o Caixa na data da ocorrência dos saldos credores.

Neste caso há uma evidente e cristalina de dissociação entre a peça acusatória e a infração imputada no Auto de Infração. Desta forma, convém revisitar o RPAF, em especial o art. 18 a seguir transcrito:

"Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*
- III - as decisões não fundamentadas;*
- IV - o lançamento de ofício:*
 - a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
 - b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo."

Do exposto, como não existe previsão legal de alterar a infração imputada no Auto de Infração lavrado, nada mais restando a ser feito, senão, anular o Lançamento de Ofício por vício formal, para permitir que a fiscalização reinicie novo processo, agora sob a ótica da presunção de omissão de receita através da apuração do saldo credor de caixa, nos termos do art. 4º, § 4º, I da Lei nº 7.014/97.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que

julgou **NULO** o Auto de Infração nº 436336.0012/20-4, lavrado contra **JOSÉ ANCELMO RIBEIRO JÚNIOR**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ERICK VASCONCELOS TADEU SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS

