

PROCESSO - A. I. Nº 299326.0004/22-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CONFIBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0118-01/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDUSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTRANET 19.12.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0303-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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, observando, contudo, os prazos decadenciais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida pela 1ª JFJ em 23/07/2024 que julgou, por decisão unânime, Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2022 para exigir o valor de R\$ 807.212,37 em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 017.007.001: Falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, presumidas pela constatação de saldo credor de caixa – SEM DOLO, ocorrida nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018.

Enquadramento Legal: art. 18, 21 e 26, I e parágrafo 2º da Lei Complementar 123/06; artigo 4º, § 4º, I, da Lei nº 7.014/96.

Multa Aplicada: art. 35 da Lei Complementar 123/06; art. 44, I e § 1º da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

O autuado apresentou impugnação (fls. 19 a 35) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 210 a 213). Após concluída a instrução, os autos foram remetidos para apreciação da 1ª JFJ, que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, NULO o Auto de Infração em epígrafe, o que fez nos seguintes termos:

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. 12), e sintetizada na planilha “omissão saídas período simples nacional”, 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, NF-e, PGDASD e DEFIS.

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 transcrito. 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 impropriedade 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 informado que possui registros contábeis, a mesma não foi solicitada pelo autuante durante o seu levantamento fiscal, que por outro lado, também considerou os pagamentos a fornecedores como se fossem a vista.

Por conseguinte, 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. Deve ser ressaltado que os livros contábeis também já existem com sua versão digital por conta da instituição da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD, parte integrante do SISTEMA PÚBLICO DE

ESCRITURAÇÃO DIGITAL – SPED que tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, os livros DIÁRIO e seus auxiliares, RAZÃO e seus auxiliares e os BALANCETES DIÁRIOS, BALANÇOS e fichas de lançamento comprobatórias dos fatos contábeis.

Portanto, o procedimento adotado pelo autuante 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.

Destaco que a posição acima externada foi a mesma que este relator proferiu no Acórdão nº 0198-01/22-VD, mantido na segunda instância por intermédio do Acórdão 0133-11/23-VD, cujo trecho da decisão transcrevo abaixo:

“Para se comprovar saldo credor, as contas do ativo (Caixas e Bancos) deveriam apresentar saldo credor, ficando comprovado que as saídas em dinheiro são superiores aos ingressos de recursos financeiros, em determinado período, não havendo a devida cobertura do saldo negativo através de outras fontes legítimas de ingressos na empresa. Não há comprovações nos autos.

Inclusive já seguindo meu entendimento, em caso semelhante, Acórdão CJF nº 0295-11/21-VD, acompanho os julgadores de piso, que não viram qualquer substância no demonstrativo (elaborado pelo autuante), que possa atestar ou mesmo sugerir saldo credor ou a descoberto de caixa a presumir a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto na data de ocorrência posta nos autos, o que me leva a julgar nula a imputação, consubstanciado nas disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, visto que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo”.

Vale registrar que o processo acima mencionado, do mesmo autuado, é semelhante ao ora examinado, diferindo apenas quanto às datas dos fatos geradores e pelo fato do sujeito passivo nesse período se encontrar sob o Regime de Apuração do Simples Nacional.

Outras decisões desse CONSEF, também seguiram o mesmo entendimento, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0046-12/24-VD e CJF Nº 0286-11/23-VD.

Destarte, 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, concluo que o lançamento padece de vício insanável, que importa na insegurança do crédito tributário exigido, caracterizando nulidade, nos precisos termos do art. 18, inc. IV do RPAF/99.

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, observando, contudo, os prazos decadenciais.

Em função da redução do valor do Auto de Infração, a Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício para esta Câmara, nos termos do Art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 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

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que por unanimidade, julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2022 para exigir o valor de R\$ 807.212,37 em decorrência da falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, presumidas pela constatação de saldo credor de caixa – SEM DOLO, ocorrida nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018.

Verifica-se que o Recurso de Ofício é pertinente, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância julgou Nulo o presente Auto de Infração, portanto em montante superior ao valor de R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99, vigente à época da Decisão ora recorrida.

Conforme se observa na defesa e no voto de primeira instância, o lançamento fiscal teve como suporte, a omissão de saídas período simples nacional, conforme planilha, 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, NF-e, PGDASD e DEFIS.

O imposto reclamado se deu pela 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;

O auto foi julgado nulo em decisão de piso, por entender que 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 não contabilizadas, cabendo ao Contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Verifica-se que a infração foi 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 anulação se deu, por ter sido constatado, que ao contrário do que consta da acusação, o demonstrativo elaborado pelo autuante não pode ser considerado como reconstituição da conta Caixa, pois não reflete a realidade fática das operações realizadas pela empresa, pois observou que o contribuinte apesar de ter informado que possui registros contábeis, a mesma não foi solicitada pelo autuante durante o seu levantamento fiscal, que por outro lado, também considerou os pagamentos a fornecedores como se fossem a vista.

Já é entendimento deste Conselho 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 transcrito. 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.

Inclusive já seguindo meu entendimento, em caso semelhante, Acórdão CJF nº 0295-11/21-VD, acompanho os julgadores de piso, que não viram qualquer substância no demonstrativo (elaborado pelo autuante), que possa atestar ou mesmo sugerir saldo credor ou a descoberto de caixa a presumir a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto na data de ocorrência posta nos autos, o que me leva a julgar nula a imputação, consubstanciado nas disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, visto que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo.

Convém esclarecer um aspecto muito importante, que não pode deixar de ser citado, que é a obrigatoriedade da escrituração contábil por parte das empresas, conforme prevê o Art. 1.179 da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), o qual prevê, que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Não parece razoável considerar que uma empresa apresenta saldo credor de caixa, sem sequer analisar a escrituração contábil, que hoje é eletrônica, através da Escrituração Contábil Digital – mais conhecida como ECD, que constitui um arquivo de transmissão criado para fins fiscais e previdenciários, em que são dispostos todos os detalhes de lançamento do livro Diário, livro Razão, balancetes, balanços e demais demonstrações financeiras das empresas, ou outras demonstrações que tragam os saldos contábeis das contas que compõem os balancetes mensais e anuais, nos quais constam os saldos da conta caixa, banco, dentre outros.

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, esta não foi examinada pelo autuante. Portanto, o procedimento adotado pelo autuante 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.

Outras decisões desse CONSEF, também seguiram o mesmo entendimento, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0046-12/24-VD e CJF Nº 0286-11/23-VD.

Diante de todo o exposto, entendo que não merece reparo a decisão de piso, razão pela qual, voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 299326.0004/22-5, lavrado contra **CONFIBRAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**. Recomenda-se 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, observando, contudo, os prazos decadenciais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS