

PROCESSO - A.I. Nº 279696.0002/01-4
RECORRENTE - OSMANI SANTANA MELGAÇO BULCÃO DE OLIVEIRA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO Acórdão 3ª JJF nº 2159-03/01
ORIGEM - INFAZ VALENÇA
INTERNET - 10.04.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0150-11/02

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos Recursos. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS REFERENTES A MERCADORIAS TRIBUTADAS COMO “OUTRAS” NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO E DOS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Negado o pedido de diligência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/03/01, exige ICMS no valor de R\$ 3.486,14, mais multa no valor de R\$ 472,00, em razão das seguintes irregularidades:

- 1 – “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa”;
- 2 – “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Escriturou no Livro Registro de Saídas, mercadorias tributadas como “outras””;
- 3 – “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas”;
- 4 – “Extraviou Documentos Fiscais. Extraviou/não apresentou as notas fiscais Mod. 1, de nºs 001 a 018 e 51 a 150. Total = 118 documentos”.

O autuado apresentou impugnação, às fls. 74 a 111, inicialmente suscitando como preliminar de nulidade que houve cerceamento de defesa em virtude da imprecisão e/ou insegurança na determinação da base de cálculo do tributo exigido no PAF, com base nos seguintes argumentos:

1 – imprecisão quanto à tipificação da ocorrência, alegando que o autuante não considerou a integralização do capital e que a caracterização da suposta irregularidade deveria ser “suprimento de caixa de origem não comprovada, jamais “estouro de caixa”;

2 – que o autuante não levou em consideração as saídas isentas, as saídas de produtos com retenção do ICMS na fonte, nem as sujeitas a alíquota de 7%.

Entende que como trabalha com mercadorias tributadas, isentas e outras, o autuante deveria adotar o critério da proporcionalidade para calcular o imposto devido. Anexou aos autos, diversas decisões do TIT-SP, bem como do CONSEF-BA visando demonstrar seu entendimento, além de ter citado alguns princípios do Direito.

No mérito, em relação à infração 1, voltou a solicitar que seja adotada a proporcionalização entre as colunas: tributadas, isentas e outras (levando-se em conta o seu perfil operacional-mercadinho). Considera, no que diz respeito às colunas tributadas, que ainda haveria de se aplicar a alíquota de 7%, relativa aos produtos da cesta básica, dizendo que são preponderantes na formação valorativa dos estoques da empresa autuada.

Quanto à infração 2, disse que por uma questão de simplificação a empresa estabelecia apenas dois agrupamentos de operações, o das “tributadas”, e o das “não tributadas”, ou seja, vinha aglutinando a “coluna isentas” e a “coluna outras”, numa só. Apresentou um quadro numérico das operações de entradas e saídas, entendendo que caso o presente tópico acusatório venha a prosperar, se configuraria um arbitramento da base de cálculo. Aduziu que o fato do contribuinte, ao emitir a nota fiscal de vendas, não declinar se o produto é tributado ou não, não autoriza a presunção de que todas as saídas seriam tributadas. Considera que cabe apenas a aplicação de uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

No que diz respeito à infração 3, também entende que comportaria a adoção da proporcionalidade, acima referida. Em seguida, transcreveu o art. 61, X e XII, da Lei nº 4.825/89, bem como algumas decisões do CONSEF e do TIT-SP, entendendo que, na presente situação, deveriam ser adotadas as multas definidas nos incisos acima mencionados.

No que tange à infração 4, disse que após a fiscalização ter sido encerrada, as notas fiscais solicitadas foram localizadas, sendo que as de nºs 018 a 050 já foram entregues à INFAZ Valença, em 09/02/01.

Ao final, elaborando alguns questionamentos, efetuou pedido de diligência, bem como solicitou que o Auto de Infração seja julgado nulo, improcedente, ou na pior das hipóteses, procedente parcialmente.

O autuante, em informação fiscal, às fls. 220 a 222, se manifestou da seguinte forma:

Infração 1:

“Refere-se a saldo credor na conta caixa, caixa "negativo" ou ESTOURO DE CAIXA, que é exatamente o que está caracterizado na contabilidade apresentada pelo autuado. Equivoca-se o autuado na sua argumentação - fl. 78, quanto à tipificação da ocorrência.

Ver fl. 14, ou fl. 216 (esta apresentada pela próprio autuado, na sua defesa), onde consta a ocorrência do referido estouro, mesmo considerando o valor de R\$ 5.000,00 no "Saldo anterior:", como sendo, presumivelmente, o Capital Social citado pelo autuado na fl. 78 da sua impugnação.

Observe-se que para o mês de janeiro/96 consideramos a, escrituração apresentada pelo próprio autuado.

Para o mês de fevereiro/96 - ver fls. 15 e 16, tivemos que refazer a referida conta (fl. 16), pois a apresentado pelo autuado (fl. 15, ou fl. 217) inicia o período "Saldo anterior:" com valor negativo, o que é inadmissível na prática contábil.

Relativamente ao pleito de "proporcionalidade" pelo autuado - fls. 79 a 81 e 95, na quantificação do imposto, observamos que não há previsão legal, e embora pareça lógico, é critério discutível. Os valores percentuais, considerando os tipos de mercadorias citados pelo autuado - fls 97 e 98, por exemplo, divergem muito dos valores e também dos tipos de mercadorias constantes nos seus registros de inventário dos exercícios de 1995, 1996 e 1997. Ver fls. 223 a 235 a seguir, onde pode ser visto, além das diferenças dos valores, que não constam: frangos, ovos, frutas, verduras (isentas); feijão, farinha, fubá, sal (tributadas a 7%), como alegado pelo contribuinte. Constam tão somente: peixe (isento), arroz e macarrão (7%), e alguns remédios - ex. 96 (antecipação tributária), todos em pequena quantidade. A grande maioria é de mercadoria tributada, e a 17% (64% em 1995; 90% em 1996; e 98% em 1997)".

Infração 2:

“Refere-se a cobrança de ICMS em operações com mercadorias TRIBUTADAS, consideradas pelo autuado como OUTRAS.

Ver cópia do Livro de Registro de Saídas - fls. 29 a 62, nas quais está indicado que, contumazmente, em determinado período dos meses em questão, o autuado escritura diversas faixas de numeração de notas fiscais, praticamente em dias consecutivos, na coluna OUTRAS.

Levantamos o débito do ICMS em cada nota fiscal, por mercadoria tributada a 7% e a 17% e o totalizamos no Demonstrativo de Débito das fls. 17, 18 e 19. Evidentemente não contabilizamos as isentas e as com imposto antecipado.

Ver cópia das notas fiscais em questão das fls. 236 a 534 nas quais estão assinaladas as referidas mercadorias. Ver também fls. 29 a 62 onde estão cópias do Livro de Registro de Saídas, para confirmação de que diversas notas fiscais contendo mercadorias tributadas não foram consideradas na apuração.

Não faz nenhum sentido a "TRIPARTIÇÃO" ou "AGRUPAMENTOS" pleiteados pelo autuado nas fls. 97 e 98, pois, repetimos, calculamos o imposto devido em cada nota fiscal, considerando as alíquotas de 7% ou 17% conforme a mercadoria. Da mesma forma a citação "presunção ilegítima" citada na fl. 99, também não faz sentido, pois não houve presunção, houve correção na apuração do ICMS".

Infração 3:

“Refere-se a omissão de saídas de mercadorias apuradas por entradas *não escrituradas* como previsto no Regulamento do ICMS nos enquadramentos indicados no Auto de Infração, na própria infração. O autuado não escriturou notas fiscais de entradas - ver fls. 22 a 28, e demonstrativo de débito - fl. 20.

Solicitamos que sejam desconsideradas as alegações do autuado - fls. 100 a 104".

Infração 4:

“Embora feita extemporaneamente, em relação ao prazo da Intimação e período da Arrecadação dos Documentos, acatamos a apresentação das Notais Fiscais MI (cópias - fls. 195 a 211) e também a comprovação da devolução dos documentos não utilizados (fls. 213 e 214).

Observe-se, entretanto, que a exemplo do que ocorreu na Infração 2, nas Notas Fiscais MI n^{os} 0002 a 0006, o ICMS também não foi corretamente apurado. Ver fls. 196 a 200 (cópia das notas fiscais) e fls. 41 e 42 (cópia de fls. do R.S.)

Dessa forma permanece o débito de R\$ 153,58, que é a totalização do ICMS destacado nessas referidas Notas Fiscais, emitidas em dezembro de 1996”.

Ao final, apresentou novo demonstrativo de débito, à fl. 222, modificando apenas o valor a ser exigido em relação à infração 4.

O autuado tomou ciência do novo demonstrativo de débito elaborado pelo autuante e se manifestou nos autos, às fls. 537 a 546, ratificando seu pronunciamento inicial e fazendo, ainda, as seguintes considerações:

- 1 – que o estabelecimento autuado é microempresa, e que não tem obrigatoriedade de apresentar escrita contábil, sendo que, dessa forma, seus registros contábeis encontram-se incompletos;
- 2 – que os demonstrativos numéricos acostados ao PAF não foram rebatidos pelo autuante;
- 3 – que o autuante não esclareceu se as mercadorias, objeto da infração, eram tributadas ou não tributadas;
- 4 – que o autuante reconheceu a falta de fundamento para imposição da multa aplicada, sendo descabida a sua intenção de exigir ICMS modificando a acusação.

VOTO DO RELATOR DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

“Inicialmente rejeito a preliminar de nulidade suscitada, haja vista que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, não se observando erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99. Os elementos constitutivos do PAF, descrevem de forma satisfatória a situação verificada, sendo possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, não havendo do que se falar em cerceamento de defesa, haja vista, inclusive, que no prazo legal o autuado manifestou-se, demonstrando ter ciência da exigência fiscal. Quanto às demais alegações, relativas a forma do lançamento, serão apreciadas no exame do mérito.

No que diz respeito ao pedido de diligência, fica negado, pois considero que nos autos constam elementos suficientes para formação de juízo de valor e pelo que dispõe o art. 147, inciso I, “a” e “b”, do RPAF/99.

No mérito, também não acato o pleito de "proporcionalidade" na quantificação do imposto, solicitado pelo autuado, haja vista que não há previsão legal para tal adoção.

Quanto à infração 1, inicialmente teço as seguintes considerações:

1. O fato de a escrita contábil indicar suprimentos a “Caixa” de origem não comprovada, ou a ocorrência de saldo credor na referida conta, significa dizer que os Recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo documental, tiveram a sua origem desconhecida, ou seja, ingressaram de fato no “caixa real” do estabelecimento, sem contudo ter sido registrado no “caixa contábil”, por assim dizer.
2. Isto implica que fica comprovado o ingresso de Recursos, para fazer frente a tais pagamentos, sem a comprovação da sua origem, e neste momento a legislação autoriza a presunção de que tais Recursos advieram da omissão de saídas tributáveis.
3. Neste sentido o art. 2º, § 5º, Lei nº 4.825/89, preconiza que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.
4. Portanto, essa presunção é “*juris tantum*”, ou seja, admite prova contrária, onde caberia ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

Visando tal comprovação, a peça defensiva se alicerça na premissa de que o ingresso de receita estaria devidamente comprovado, já que o autuante não considerou a integralização do Capital de R\$ 5.000,00,

No entanto, da análise acerca dos elementos que compõem o processo constata-se através da cópia do próprio livro Razão do autuado (fl. 14), a ocorrência de saldo negativo no valor de R\$ 1.233,49, já se considerando o valor de R\$ 5.000,00 relativo ao Capital Social do estabelecimento, como saldo anterior.

A constatação de saldo negativo na conta “Caixa” já demonstra a existência do chamado “estouro de caixa”, nesse momento. Entretanto, tal valor não foi exigido nessa autuação, pois, a partir daí, o autuante considerou o saldo inicial como zero, fato, inclusive, que beneficiou o autuado, e prosseguiu com seu levantamento, tendo ao final apurado diversos valores a título de saldo credor.

Diante de tais comprovações, estando a infração em questão devidamente caracterizada, a exigência do presente item fica mantida.

No que diz respeito à infração 2, de acordo com os documentos acostados ao PAF (cópia das notas fiscais às fls. 236 a 534 e cópia do Livro de Registro de Saídas, às fls. 29 a 62, além de demonstrativos), verifico que o autuante levantou o débito do ICMS referente a cada nota fiscal, por mercadoria tributada a 7% e a 17% e o totalizou no Demonstrativo de Débito das fls. 17, 18 e 19, sendo que não foram contabilizadas as relativas as operações isentas ou com imposto antecipado como afirma o autuado. Portanto, o presente item fica também mantido, devendo ser ressaltado que não houve arbitramento da base de cálculo.

Em relação à infração 3, o art. 2º, § 5º, Lei nº 4.825/89, preconiza que a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, fato que não ocorreu nos autos. Descabe, portanto, a pretensão do sujeito passivo de que sejam adotadas apenas as cobranças das multas, por descumprimento de obrigação acessória, previstas no o art. 61, X e XII, da Lei nº 4.825/89, haja vista, inclusive, que na época do fato gerador o autuado estava inscrito como empresa normal.

No que diz respeito à infração 4, o autuado comprovou nos autos a existência dos documentos que foram considerados como extraviados, fato, inclusive reconhecido pelo autuante.

Vale ressaltar que o fato do autuante em sua informação fiscal ter verificado que o ICMS, relativo a algumas dessas notas fiscais, não foi corretamente apurado, não autoriza sua cobrança no presente PAF, haja vista que se trata de outra infração, devendo ser objeto de nova ação fiscal para sua exigência.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em virtude da exclusão da multa exigida na infração 4”.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Devidamente intimada a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que exarou o Acórdão nº 2159-03/01 pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, a empresa inconformada impetrou tempestivamente o presente Recurso Voluntário, cuja arguições trazemos a este relatório de maneira sucinta.

1. Argúi a nulidade da autuação com base no art. 18, inciso II e IV, alínea “a”, do RPAF/99.
2. Solicita diligência para que fiscal estranho ao feito venha a refazer os levantamentos fiscais, para corroborar com seu pedido, alega que o autuante não considerou a integralização do capital da empresa, as saídas isentas, as saídas de produtos com retenção do ICMS, tampouco as sujeitas à alíquota de 7%.
3. No mérito, argüi notadamente, a questão da ausência de Saldo Credor de Caixa, além das questões das Proporcionalizações de quantificação, entre as colunas tributadas, isentas e outras, após o devido “enxugamento” do valor da provável e remanescente “Presunção de Omissão de Saídas”.

A PROFAZ forneceu Parecer de fl. 623, nos termos:

“A diligência suscitada a nível de 1ª Instância foi negada pelos julgadores, porque consideraram que nos autos constava elementos suficientes para a formação de juízo e valor.

Quanto ao mérito, a primeira instância, não acata a proporcionalidade de quantificação do imposto solicitado pelo autuado, haja vista que não há previsão legal para tal adoção.

O Recurso não apresenta fato novo, demonstrando apenas a intenção de procrastinar o pagamento do crédito tributário.

Ante o exposto o opinativo é pelo Conhecimento e Não Provimento do Recurso”.

VOTO

Diante do exame e análise dos documentos apensados ao presente Recurso Voluntário, constatei primeiramente, que não cabe a nulidade suscitada pelo recorrente, face não constar nos autos nenhuma transgressão às normas emanadas do art. 18, do RPAF/99. A lavratura do lançamento de ofício foi realizada dentro das normas que rege a legislação tributária baiana.

No tocante à diligência novamente solicitada pela empresa, desta feita a nível recursal, a vejo desnecessária a meu juízo de voto e valor, pois nos autos constam todos os elementos necessários ao deslinde da lide.

Quanto ao mérito, estou de acordo com o Parecer da Douta PROFAZ, que acompanhando a Decisão de Primeira Instância, negou provimento. Entendo que neste Recurso Voluntário o recorrente trouxe os mesmos argumentos oferecidos quando da sua peça impugnativa ao feito. Saliento que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal enfrentou todas as questões de maneira correta, não merecendo reparo a Decisão exarada. Assim, concedo o meu voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo integralmente a Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279696.0002/01-4, lavrado contra **OSMANI SANTANA MELGAÇO BULCÃO DE OLIVEIRA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.486,14**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$803,86 e 70% sobre R\$978,77, previstas no art. 61, II, “a” e IV, “a”, respectivamente, da Lei nº 4.825/89, e da multa de 60% sobre R\$1.703,51, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ