

A. I. Nº - 108875.0007/03-5
AUTUADO - A PORTEIRA RESTAURANTE LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO MATOS DE OLIVEIRA
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 23.12.03

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0498-03/03

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. 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. Levantamento retificado o que reduz o valor exigido. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração de 11/09/2003, exige o pagamento do ICMS de R\$9.432,59 e multa de 70%, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa. Consta que os saldos credores de caixa foram apurados a partir do exame de documentação e dos livros Diário e Razão dos exercícios de 1998 e de 1999, não tendo o contribuinte apresentado após 4 (quatro) intimações fiscais, documentação hábil contrária à infração identificada.

O autuado ingressa com defesa, fls. 91/101, e aduz que toda a ação fiscal está calcada em um levantamento quantitativo de recebimentos e pagamentos originado de auditoria das disponibilidades (Caixa e Banco), referente ao período de 01.01.1998 a 31.12.1999. Tece sua irrisignação baseada na cumulatividade de saldos anteriores, que já fora objeto de incidência de ICMS nos cálculos posteriores. Reconhece o valor de R\$885,15, pois equivocadamente, após a cobrança de ICMS sobre o saldo negativo de janeiro de 1998, o autuante desconsiderou o saldo sobre o qual já havia feito incidir o tributo e continuou computando-o no levantamento do Caixa dos meses seguintes, cumulatividade que não deve ser admitida. Aponta que este equívoco teve reflexo imediato naquele exercício de 1998, bem como no saldo encontrado para o início do exercício seguinte, o de 1999, viciando todos os resultados. Demonstra que o saldo inicial de caixa do exercício de 1998 não é de R\$947,01, mas de R\$1.501,74, e que ao substituir-se o valor de saldo inicial, automaticamente todos os cálculos para possível tributação em cada mês fica prejudicado. Refaz os cálculos do mês de janeiro de 1998, e reconhece que devia à Fazenda Estadual um montante de R\$732,52, mas argumenta que já decaiu para a Fazenda Pública o direito, não só de cobrar esse suposto crédito, mas decaiu o direito de constituí-lo. Diz que o auditor fiscal ao cobrar o saldo negativo do mês janeiro de 1998, o repetiu no mês de fevereiro, o que é incorreto pois o saldo de janeiro não pode ser novamente utilizado nos cálculos dos meses seguintes, pois em relação a ele já se cobrou o referido tributo. Elabora um demonstrativo no qual conclui que em todos os meses de 1998, à exceção do saldo credor de janeiro, não há saldo negativo de Caixa e Banco que possa ensejar a cobrança de ICMS.

Quanto ao exercício de 1999, equivocadamente, o auditor iniciou o mês de janeiro com saldo de R\$947,01, mas na verdade o autuado encerrou o exercício de 1998 com saldo positivo de R\$16.151,64. Aponta que com o saldo retificado, em janeiro de 1999, o autuado devia à Fazenda Estadual um montante de R\$828,05. Diz que no mês de março de 1999 já se encontra um saldo negativo de R\$1.462,12, incidindo aí o ICMS no montante de R\$57,10, e consequentemente no mês de abril de 99 o Caixa já se inicia com saldo zero. Assim, conclui que com exceção dos meses de janeiro e de março de 1999, não mais haverá durante todo o exercício de 1999, em nenhum mês, saldo negativo de Caixa e Banco que possa ensejar a incidência de ICMS. Discorre sobre o princípio da não cumulatividade e sobre o instituto da decadência, evocando o art. 150, § 4º, para os lançamentos por homologação. Pede a improcedência parcial da autuação.

O autuante presta informação fiscal, fls. 105/106, e aduz que as alegações do autuado quanto ao registro do saldo inicial e a ocorrência de acumulação de valores nos cálculos dos demonstrativos de fls. 15 e 23 do presente PAF, têm fundamento. Retifica os cálculos e apresenta uma nova planilha às fls. 107 e 108, e justifica que os erros ocorreram em virtude de o aplicativo de fiscalização em uso apresentar problemas de rotinas nas suas fórmulas. Diz que o débito do exercício de 1998, perfaz o total de R\$732,49. Entretanto para o exercício de 1999, já que o saldo inicial é de R\$7.151,64, e não de R\$16.151,64, como defende o autuado, o valor histórico do crédito reclamado é de R\$1.351,16. Registra que o prazo de decadência somente se efetuará em 1º de janeiro de 2004.

O autuado, cientificado da informação fiscal, manifesta-se às fls. 113/122, e não impugna a diferença no mês de janeiro de 1998, de apenas três centavos, entre o que reconheceu de débito e o que o autuante apurou. Disse que já teria reconhecido o crédito tributário para o período de janeiro de 1998, caso a decadência não tivesse atingido aquele período. Mantém a afirmativa de que encerrou o exercício de 1998 com saldo positivo de Caixa de R\$16.151,64, e não de R\$7.151,64. Diz que o auditor resolveu alterar os valores de recebimentos, criando somente agora um quadro de ajustes efetuados, no qual apresentou novos valores para inclusão e exclusão de recebimentos, em certos meses, anulando as diferenças apontadas, à exceção do mês de novembro de 1999, de onde resultou a diferença de R\$9.000,00. Aponta que o valor para o saldo final de R\$16.151,64 deve permanecer. Diz que no exercício de 1999, o saldo inicial deve ser automaticamente alterado, e conclui que à exceção dos meses de janeiro e de março de 1999, sobre os quais reconheceu os débitos nos valores de R\$828,05 e de R\$57,10, respectivamente, nada mais há a cobrar. Discorre longamente sobre o instituto da decadência, e conclui que os créditos de ICMS do período de janeiro a setembro de 1998 foram por ele fulminados. Pede a improcedência da autuação.

O autuante às fls. 126/127, esclarece que entre a primeira e a segunda contestação, a única alteração procedida foi a correção das planilhas de ajuste de auditoria de caixa, cujas fórmulas dos saldos credores estavam erradas, provocando o acúmulo destes saldos, que foram corrigidos, conforme o levantamento de fls. 107 e 108. Quanto aos demais itens abordados, entende que não tendo sido objeto de modificação do “quantum”, reclamado nem fato novo levantado pelo autuante, não caberia mais arrazoar sobre estas questões face a sua extemporaneidade. Mantém parcialmente o Auto de Infração.

VOTO

O autuado, em sua peça de defesa, suscitou a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos em 1998, sob o argumento de que “o lançamento é feito por homologação mensal de acordo com o fato gerador”, acorde as Decisões judiciais que transcreveu.

Ocorre que, embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram no exercício 1998 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/03. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 11/09/03, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº 0274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.

Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.

2. Acórdão CJF nº 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.

Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).

Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.

Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributário Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.

A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.

Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.

A Decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.

Deste modo, rejeito a argüição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.

3. Acórdão CJF nº 0260-11/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

“Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Prof^a. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11^a edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela prof^a. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da constatação de saldos credores na conta Caixa, nos exercícios de 1998 e de 1999.

Saliento que consoante o disposto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “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, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

O sujeito passivo contestou a infração, apontando que o saldo inicial de Caixa, no exercício de 1998 seria de R\$1.501,74 e não de R\$947,01, conforme cópia do livro Razão/Diário, o que resulta no

ICMS devido de R\$732,52, no mês de janeiro. Também, que encerrou o ano com saldo positivo na conta Caixa e Banco de R\$16.151,64, mas que o auditor considerou o saldo inicial de janeiro de 1999, equivocadamente, como sendo de R\$947,01. Assim, que o valor devido para janeiro de 1999 seria de R\$828,05. Reconhece os valores do ICMS de R\$828,05 para janeiro de 1999 e de R\$57,10 para março de 1999, informando que encerrou o exercício com saldo positivo de R\$43.837,33.

O autuante ao analisar os argumentos do autuado, retifica o levantamento e conclui conforme o demonstrativo de fls. 107 e 108, que o débito de ICMS referente ao período de 1998 é de R\$732,49, resultante do saldo credor no mês de janeiro. Quanto ao exercício de 1999, o levantamento retificado acusou o valor de ICMS de R\$1.278,05, no mês de janeiro, e de R\$73,11, no mês de março, o que perfaz o total de ICMS no exercício de R\$1.351,16.

Verifico que não procedem as alegações do autuado, de que o auditor fiscal, ao retificar o levantamento, teria lançado ajustes, que originariamente não constavam em sua auditoria. Ocorre que na Auditoria das Disponibilidades (Caixa/Banco), de fl. 15, relativa ao exercício de 1998, consta a coluna “Ajustes Efetuados”, cujos valores não foram alterados, ao tempo em que constato que o autuante teve o cuidado de especificar de modo individualizado, de que se tratava cada um deles, às fls. 16/21. O mesmo procedimento foi adotado, com relação ao exercício de 1999, conforme a Auditoria das Disponibilidades de fl. 23, e demonstrativos de fls. 25/30.

No detalhamento da Auditoria das Disponibilidades, constato que o saldo devedor no final de dezembro de 1998 resultou em R\$7.151,64, valor transportado para o exercício de 1999, (saldo inicial), e o contribuinte não comprovou que os ajustes efetuados, pelo autuante, estariam incorretos, razão porque coaduno com o levantamento efetuado pelo autuante, às fls. 107 e 108, devendo ser mantidas as infrações nos valores retificados pelo mesmo.

Ressalto que os ajustes efetuados pelo autuante referem-se a valores lançados no livro Razão do contribuinte, a título de empréstimos, dos quais, uns tiveram a sua origem comprovadas e outros não.

Aplico ainda o art. 142 do RPAF/99, “a recusa de qualquer parte de comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

E ademais, de acordo com o § 5º do artigo 123 do RPAF/99, “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazida aos autos”.

Deste modo, o demonstrativo de débito assume a seguinte feição:

Data de ocorrência	Data de vencimento	Base de cálculo	Alíquota	Multa	ICMS
31/01/1998	09/02/1998	14.649,70	5%	70%	732,49
31/01/1999	09/02/1999	25.561,09	5%	70%	1.278,05
31/03/1999	09/04/1999	1.462,12	5%	70%	73,11
Total					2.083,65

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108875.0007/03-5**, lavrado contra **A PORTEIRA RESTAURANTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.083,65**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2003

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR