

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

3^a 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 irresignação 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 efetuaria 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 extinguia 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 3^a 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*, 13^a edição, pág. 148 - O Tribunal 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 exigí-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 vena, 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 Profª MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª 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 profª 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 3^a 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