

PROCESSO	- A. I. N° 011002.4005/04-9
RECORRENTE	- CARMO COSTA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0420-01/04
ORIGEM	- INFAS/IGUATEMI
INTERNET	- 31.01.05

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0383-12/04

EMENTA: ICMS. 1 - 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. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor total de R\$ 94.916,04, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de saldo credor de “Caixa”. Foi exigido imposto no valor de R\$ 91.922,72.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, no montante de R\$ 1.871,33, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88.
3. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 1.121,99, em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, referente ao mês maio/99 conforme demonstrativo de registro de saídas da “redução Z”.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando que o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Também alega que houve preterição ao direito de defesa. Tudo nos termos do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99.

Aduz que, se por um lado a tipificação da infração é “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa*”, por outro, a descrição do fato é: “*Omissão de saída de mercadorias apurada através do fluxo de caixa*”. Diz que a existência de saldo credor de caixa é considerada irregularidade, conforme consta no parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, ao passo que o fluxo de caixa é uma técnica de administração utilizada para estimar a entrada e saída de recursos financeiros da empresa.

Alega que há imprecisão na aplicação da alíquota, uma vez que foi utilizada a de 17%, quando a fiscalização reconhece que também incidiria sobre a base de cálculo as alíquotas de 7% e 12%. Diz que a aplicação da “alíquota preponderante” sem base legal nulifica o lançamento.

Quanto ao mérito, afirma que não procede a alegação de saldo credor de caixa, pois não possui uma escrituração que reflita a precisão dos fatos contábeis. Assevera que, no início de 1999, o seu contador elaborou um balanço presumido com um saldo de caixa que não correspondia à

realidade, ao passo que o saldo real era R\$ 550.000,00. Diz que a fiscalização considerou todas as compras como sendo à vista, embora muitas aquisições foram feitas a prazo. Ao finalizar, requereu a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, a improcedência.

Na informação fiscal, a autuante alega que a nulidade suscitada não pode prosperar, pois todos os elementos de prova existentes nos autos são suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o valor apurado. Aduz que, ao iniciar os trabalhos de fiscalização, constatou que era necessária a realização de uma Auditoria de Caixa, diante dos fortes indícios de sonegação, uma vez que o autuado deixou de escriturar notas fiscais, nos exercícios de 1999 e 2000.

Alega que, em uma Auditoria de Caixa, de Fluxo de Caixa ou outra auditoria qualquer, quando não for possível precisar a alíquota aplicável, utiliza-se a alíquota preponderante. Aduz que, nos dois períodos fiscalizados, conforme consta nos livros fiscais, a alíquota preponderante é de 17%.

Adentrando no mérito, a auditora fiscal ressalta que o autuado não apresenta provas de que o saldo inicial de 1999 era R\$ 550.000,00. Nega que tenha considerado compras a prazo como sendo à vista. Ao finalizar, opina pela manutenção do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JJF nº 0420-01/04, julgou o Auto de Infração Procedente.

As preliminares de nulidade foram afastadas da seguinte forma:

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que foram acostados ao PAF cópias do livro Razão, vias das notas fiscais e os demonstrativos, onde consta claramente às infrações apontadas e o infrator.

Também, não pode ser acolhida a alegação defensiva de cerceamento de defesa, pois todos os levantamentos, demonstrativos e cópias das notas fiscais foram entregue, mediante recibo, ao autuado.

Quanto o argumento de que não existe previsão para aplicação da alíquota de 17%, pois comercializa mercadorias com 17%, 12% e 7%, o mesmo não pode prosperar, uma vez que a omissão caracterizada tem base na presunção legal de saídas sem notas fiscais cuja alíquota é de 17 %, conforme o art. 15, I, “a”, da Lei 7014/96. Podendo ser aplicada a alíquota de 7 % ou 25% nos casos em que o autuado somente comercializa produtos indicados nas situações específicas no art. 16, I e II, da citada lei. Mesmo que não adotasse esse procedimento não seria caso de nulidade da autuação.

No tocante ao fato de que o saldo credor de foi apurado através do “fluxo caixa”, entendendo que o Roteiro de Auditoria de Caixa aplicado no processo de auditoria desenvolvido pelo auditor é o usualmente empregado para apurar a existência de saldo credor de “caixa”, onde são considerados todos os pagamentos e recebimentos do contribuinte, não existir nenhum conflito com o prever o § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, o qual transcrevo abaixo para um melhor entendimento:

“Art. 4º ...

§ 4º 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 existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Ademais, não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite a decretação de nulidade da autuação.

Ao adentrar no mérito da lide, o ilustre relator assim fundamentou o seu voto:

Adentrando ao mérito da autuação, o autuado afirmou que não procede o entendimento da existência do saldo credor de caixa, haja vista que a empresa não possui uma escrituração que reflita a precisão dos fatos contábeis, capazes de evidenciar a realidade econômico-financeira da empresa. Ora, se o próprio autuado reconhece que sua escrituração não reflete a realidades de suas operações, este fato somente reforça o levantamento realizado pelo autuante, o qual foi baseado nos documentos apresentados pelo autuado.

Outra declaração defensiva que comprova o acerto da autuação, foi a de que no início de 1999, o contador elaborou um balanço presumido e estimou um saldo de caixa que não corresponderia à realidade, sendo que o saldo real seria de R\$550.000,00, porém, não apresentou qualquer elemento para comprovar a existência do referido saldo. Ressalto que, se a afirmativa defensiva de que o “Balanço” da empresa não reflete a realizada for verdadeira, trata de um ato reprovável em todos os aspectos, com punições previstas em outros ramos do direito brasileiro e, certamente, pelo Conselho de Contabilidade, além, de fazer prova contra o autuado no direito tributário.

No tocante a alegação de que a fiscalização incluiu todas as notas fiscais de compras como sendo pagas à vista, o autuante contestou, informando que conforme pode ser observado nos demonstrativos de fluxo de caixa e nas cópias das notas fiscais de compras capturadas no CFAMT, juntamente com notas fiscais de compras entregues pelo contribuinte, foram lançadas de acordo com as datas de vencimento apresentadas nas mesmas (volume II e III do PAF), nos demais casos foram observados os pagamentos das duplicatas. Efetivamente a autuante observou a efetiva data de pagamentos consignados nos documentos apresentados pelo autuado, não tendo fundamento à alegação do contribuinte, estando caracterizada à infração 1.

Às infrações 2 e 3, encontram-se comprovadas nos autos do presente PAF, não tendo o autuado apresentado nenhuma impugnação específica em relação as mesmas.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1^a JJF, o autuado apresentou Recurso Voluntário e, inicialmente, alegou que, de acordo com a intimação recebida, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, contudo, o Acórdão JJF nº 0420-01/04 declara que a autuação foi procedente. Diz que o processo deve “andar para trás” a fim de ser desfeita a contradição.

Alega que o julgamento também é nulo pelo que dispõe o art. 142 do RPAF/99, cujo teor transcreveu. Explica que o saldo inicial de caixa foi obtido de um “balanço presumido”, que não retrata a sua realidade econômico-financeira. Ressalta que uma diligência poderia verificar a veracidade de seu argumento, apurando qual era o real saldo existente em 31/12/99.

Após citar o art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99, o recorrente diz que falta segurança ao lançamento e, portanto, há uma preterição ao direito de defesa. Alega que há contradição entre a tipificação da infração e a descrição do fato. Frisa que o saldo credor de caixa é uma presunção que a empresa efetuou vendas sem emitir notas fiscais, ao passo que o fluxo de caixa é um instrumento utilizado pela administração financeira da empresa. Afirma que não entende como o fluxo de caixa pode lastrear a cobrança de imposto. Conclui que a falta de precisão da infração nulifica o lançamento.

Afirma que a autuante “estabeleceu” a alíquota de 17% para a primeira infração ao arreio da lei, pois a própria auditora fiscal reconheceu que sobre a suposta base de cálculo incidiriam também as alíquotas de 7% e de 12%. Assevera que esse fato nulifica a autuação.

Ao adentrar no mérito, o recorrente nega que tenha havido saldo credor de caixa, uma vez que a empresa não possui escrituração que reflita a precisão dos fatos contábeis. Diz que a empresa existe desde 1997 e, nos dois primeiros exercícios, não efetuou escrita contábil, todavia, no início de 1999, o contador elaborou um balanço patrimonial estimando um saldo inicial de caixa que não correspondia à realidade. Diz que, no caso em tela, o saldo inicial de caixa foi o consignado no balanço em 01/01/99, e não, no dia 31/12/98, o que demonstra que não foi um saldo real. Tece considerações sobre o balanço patrimonial de abertura e cita doutrina.

Assegura que o saldo de caixa em 01/01/99 era em torno de R\$ 550.000,00, valor que elimina os saldos credores apurados pela fiscalização. Também alega que compras efetuadas a prazo foram consideradas como sendo à vista pela fiscalização. Ao finalizar, solicita a nulidade do julgamento de Primeira Instância e a improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer de fls. 1.178 e 1.179, diz que as preliminares suscitadas já foram apreciadas pela Primeira Instância e que o procedimento fiscal está perfeito e a salvo de erros. Frisa que os documentos que embasaram a exigência fiscal compõem a escrita do contribuinte. Diz que o recorrente não pode contradizer a sua própria escrita, pois não se decreta a nulidade a favor de quem lhe deu causa (art. 19 do RPAF/99). Aduz que, em relação à alíquota aplicada, cabe ao recorrente comprovar que omitiu saídas de mercadorias tributadas com alíquota diferente de 17%. Ressalta que o método utilizado para apurar a irregularidade foi a auditoria de Caixa, estando o procedimento realizado de acordo com o roteiro de fiscalização aplicado.

No mérito, diz que as alegações recursais são as mesmas já expendidas anteriormente. Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

VOTO

As preliminares argüidas já foram devidamente afastadas na Decisão recorrida, todavia o recorrente volta a suscitar-as no Recurso Voluntário apresentado. Assim, passo a apreciá-las neste julgamento de Segunda Instância.

Saliento que o equívoco na intimação expedida pela Secretaria do CONSEF, informando que o Auto de Infração tinha sido julgado Parcialmente Procedente (fl. 1.152), foi um mero erro material que não implicou cerceamento do direito de defesa, já que a intimação estava acompanhada de cópia do Acórdão JJF nº 0420-01/04, o qual não deixa dúvida que o Auto de Infração foi julgado Procedente.

Quanto ao alegado saldo inicial de R\$ 550.000,00, competia ao recorrente comprovar a veracidade dessa sua alegação, pois era ele quem, obrigatoriamente, deveria estar na posse dos elementos capazes de comprovar o fato controverso. Não cabia a realização de diligência, uma vez que, nos termos do art. 145 do RPAF/99, não houve uma solicitação devidamente fundamentada. Além disso, o recorrente não trouxe um único elemento capaz de justificar a realização da diligência.

Não há a alegada imprecisão na descrição da infração 1, haja vista que a irregularidade imputada ao recorrente foi a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido essa irregularidade constatada pela ocorrência de saldos credores na conta “Caixa”. O meio utilizado pela autuante para apurar os saldos credores na conta “Caixa” foi a elaboração de “Fluxos de Caixa” (fls. 13 a 87), onde ela relacionou as entradas e saídas de recursos na conta “Caixa” da empresa. Toda vez que o “Fluxo de Caixa” evidenciava um desembolso superior aos recursos disponíveis, ficava caracterizada a ocorrência de saldo credor na conta “Caixa”. A ocorrência desse saldo credor é que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, conforme previsto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7014/96.

Relativamente à alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, foi correto o procedimento da autuante, pois, ao omitir as operações de saídas, o recorrente impossibilitou ao fisco determinar quais as alíquotas cabíveis para cada operação e, em consequência, foi aplicada a alíquota preponderante que constava nos livros fiscais do sujeito passivo. A aplicação da alíquota preponderante de 17% não é razão de nulidade do lançamento, haja vista que foi o próprio recorrente que, com seu procedimento irregular, obrigou o fisco a utilizar a referida alíquota.

Adentrando no mérito, observo que, das três infrações que compõem o lançamento, o recorrente só se defende da primeira. Dessa forma, as infrações 2 e 3 estão caracterizadas e foram, tacitamente, reconhecidas pelo recorrente.

Na infração 1, o sujeito passivo foi acusado de ter omitido operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido a irregularidade apurada mediante a constatação da ocorrência de saldo credor de “Caixa”. Visando elidir a acusação, o recorrente alega que o saldo inicial da conta “Caixa” considerado pela autuante não era o real, e que o saldo correto era R\$ 550.000,00.

Essa alegação recursal não pode ser aceita, uma vez que o saldo inicial considerado na auditoria fiscal realizada foi o consignado no balanço anexado ao processo. Se o saldo inicial de “Caixa” era outro, cabia ao recorrente comprovar esse fato, o que não foi feito. Não pode o recorrente querer se beneficiar de sua própria torpeza, alegando que a sua escrita contábil não merece fé.

Também alega o recorrente que compras efetuadas a prazo foram consideradas pela autuante como sendo a vista. Do mesmo modo, esse argumento recursal não pode prosperar, pois não foi trazida ao processo uma única prova desse fato. Ademais, os demonstrativos elaborados pela autuante evidenciam que as operações a prazo foram devidamente consideradas na auditoria.

Em face do comentado, considero que a infração em tela está caracterizada e que a Decisão recorrida está correta e, em consequência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 o Auto de Infração nº 011002.4005/04-9, lavrado contra CARMO COSTA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$94.916,04, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.993,32 e 70% sobre R\$91.922,72, previstas no art. 42, II, "d" e III, 2º e 1º, "d", respectivamente, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de dezembro de 2004.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS