

PROCESSO - A. I. Nº 298237.1203/04-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CABRÁLIA SUPERMERCADO LTDA. (VIA CABRÁLIA SUPERMERCADO)
RECORRIDOS - CABRÁLIA SUPERMERCADO LTDA. (VIA CABRÁLIA SUPERMERCADO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0272-03/05
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 23/11/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0456-12/06

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. Infração elidida. 2. CONTA “CAIXA”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Infração não caracterizada. **b)** SALDO CREDOR. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente caracterizada, em razão de retificação do levantamento fiscal. 3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias 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 e o ingresso dos recursos no Caixa. Caracterizada a infração. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da 3ª JJF ofício em virtude da sucumbência parcial da Fazenda Pública na presente Decisão, 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 7.851/99 ao tempo em que o contribuinte inconformado com este mesmo resultado apresenta o seu Recurso Voluntário.

O lançamento de ofício lavrado para exigir o ICMS acrescido das multas de 60% e 70%, além de multa formal por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimentos de caixa de origem não comprovada. Consta, ainda, na descrição dos fatos que foi lançado, em 02/01/00, na conta Caixa, o valor de R\$270.723,51 com o título “Transf de saldo de balanço”, porém a empresa foi autuada em 1999, em razão de saldo credor de Caixa, logo não existe a possibilidade de tal saldo ser transportado e, ademais, não foram apresentados documentos que comprovem o lançamento (2000);
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de entradas de mercadorias não registradas (2002);

4. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa (2001) ;
5. Multa por descumprimento de obrigação acessória, pois o contribuinte manteve, na área de atendimento ao público, equipamento de controle fiscal sem lacre, com lacre violado, ou sem o adesivo destinado a identificar sua respectiva autorização de uso, conforme o Termo de Visita Fiscal de 09/12/03.

Em seu voto a Sra. relatora na JJF rejeita a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, pois entende que o Auto de Infração foi lavrado em obediência às normas legais, sendo observada inclusive, as formalidades previstas no artigo 39, do RPAF/99.

Quanto ao mérito reporta-se a infração 1 considerando procedentes os argumentos do contribuinte no sentido de que houve um equívoco na apuração do saldo devedor no mês de dezembro de 1999, o qual foi corrigido na forma da legislação em vigor, fato este reconhecido pelo próprio autuante. Considerou indevido o valor exigido neste item.

No que concerne a infração 2 - exigência do ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimentos de caixa de origem não comprovada no exercício de 2000 - a Sra. relatora após análise do demonstrativo acostado à fl. 24, verificou que o autuante considerou o saldo de R\$270.723,51, constante no Caixa de 31/12/99 e transferido para o dia 01/01/00, como suprimento de origem não comprovada, tendo em vista que, em razão do saldo credor apurado pela fiscalização em 1999 (e reconhecido pelo autuado), o saldo de caixa deveria ser de zero. Porém entendeu que *“não me parece que esteja correta a autuação. Ao reconstituir a conta Caixa do contribuinte, utilizando os documentos apresentados, a fiscalização pode encontrar valores completamente distintos daqueles registrados pelo contribuinte em sua contabilidade e foi exatamente o que ocorreu no exercício de 1999, quando ficou apurado o saldo credor de R\$70.703,45 em 31/12/99 (fl. 400). Entretanto, tal reconstituição não tem o condão de fazer desparecer os lançamentos já realizados pelo sujeito passivo em seus livros contábeis e o autuante, para que pudesse apurar os montantes de disponibilidades, deveria ter refeito a conta Caixa também no exercício de 2000 (considerando o saldo inicial zero, por ter havido saldo credor em 1999) e tentando apurar a existência, ou não, de saldos credores. Simplesmente considerar o saldo de Caixa de R\$270.723,51, já lançado na contabilidade desde a fiscalização realizada anteriormente (fl. 26), como suprimento de caixa de origem não comprovada, me parece ilógico e sem respaldo legal, razão pela qual considero indevido o valor exigido na infração 2 da autuação.”*

Quanto as infrações 3 e 4 o contribuinte não impugnou os valores apontados, limitando-se a argumentar que teria havido arbitramento da base de cálculo do ICMS, o que não ocorreu, haja vista que está sendo exigido o imposto em razão da constatação de entradas de mercadorias não registradas (exercício de 2002) e da apuração de saldo credor na conta Caixa (exercício de 2001). A Sra. relatora considerou que em ambas as situações, a previsão legal insculpida no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 é de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas e não oferecidas à tributação, cujas receitas foram utilizadas na aquisição de mercadorias e no pagamento de obrigações do estabelecimento autuado. Tal presunção legal é *juris tantum*, isto é, admite prova em contrário, e, para tentar desconstituir a presunção relativa à infração 3, o contribuinte apresentou um demonstrativo (fl. 319) dizendo que parte das notas fiscais relacionadas na planilha elaborada pelo autuante (fls. 160 e 161) estariam devidamente lançadas nos livros fiscais. Entretanto, a JJF verificou que as Notas Fiscais nºs 115136, 626205 e 59877 (referentes ao exercício de 2002) não constam do levantamento feito pelo preposto fiscal e, sendo assim, considero correto o débito apontado na infração 3 do lançamento.

Em referência à infração 4, o contribuinte apresentou diversos extratos bancários com saldos mensais devedores, além de ter comprovado o registro de algumas notas fiscais de entradas, e o autuante, acatando as provas trazidas aos autos, refez o Caixa referente ao exercício de 2001 e reduziu o débito para R\$36.899,66.

Quanto aos empréstimos supostamente tomados pelo autuado, o preposto fiscal disse que não pode aceitá-los, haja vista que não houve comprovação de tais empréstimos, pois foram contabilizados sem respaldo em documentação legal.

Analisando os documentos trazidos por ocasião da impugnação, verificou a Sra. relatora, que o contribuinte não anexou nenhum elemento que pudesse comprovar a existência e veracidade dos lançamento contábeis relativos aos valores de empréstimos não considerados no levantamento de Caixa e, sendo assim, acato o novo valor de débito apurado pelo autuante, de R\$36.899,66 (fls. 384 a 388).

Quanto à infração 5, o autuado não se manifestou em sua peça defensiva, acatando tacitamente a penalidade indicada, e, portanto, foi mantida.

Conclui pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Em decorrência da Decisão tanto a JJF como o contribuinte, interpuseram os presentes Recursos de Ofício e Voluntário. A primeira em função de exigência legal e o segundo voluntariamente cujo argumento, deste último, passamos a analisá-los:

O recorrente após breve histórico sobre os fatos apresenta suas razões (fls. 424 a 603) onde se reporta às infrações descritas nos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

Sobre a infração descrita no item 3 afirma que a escrita foi correta e os documentos foram devidamente arquivados e que foram consideradas para apuração do imposto devido. Relaciona sete notas fiscais que afirma terem sido pleiteadas em duplicidade pelo autuante. Afirma que esta exigência configura bis in idem. Em seguida discorre sobre o princípio da estrita legalidade cita e transcreve o art. 150 da CF/88 e destaca textos de doutrinadores sobre o assunto. Refere-se em seguida a inexistência de provas, pois *“não reconhece nenhuma das operações explanadas pelos documentos fiscais arrolados, ou seja, nada do que sobrou na infração 03, atribuído à conta do recorrente, fora de fato recebido pela mesma”*. Comenta a respeito do fato gerador do ICMS. Diz não haver provas do recebimento em 2002 de mercadorias que não tenham sido registradas. Refere-se a com fundamento na legislação empresarial a exigência da tradição como elemento fundamental para configurar a entrega e o aperfeiçoamento da venda. Cita os art. 237 e 1.267 do Código Civil entende que os mesmos devem ser “alvitrados” por expressa determinação dos art. 109 e 110 do CTN que inclusive são comentados pelo recorrente. Cita acórdãos do STF e do STJ sobre o tema da interpretação em Direito Tributário. Em seguida expõe o tema da *“não cumulatividade”* do ICMS partindo da CF, passando pela Lei Complementar nº 87/96, por comentários de doutrinadores chegando a lei do ICMS da Bahia e o seu Regulamento. Complementa este breve estudo sobre o assunto com acórdãos do Tribunal de Justiça da Bahia e do STF.

Quanto à infração 4 entende inicialmente que a *“escrita fiscal do recorrente encontra-se em boa ordem e absolutamente respaldada por documentos apropriados sendo inviável a adoção de presunções em virtude da falta de justa causa para tanto”*. Insiste em que não cometeu nenhum tipo de fraude e não há motivos que justifiquem a autuação presuntiva. Cita e transcreve o Art. 2º §3º do RICMS. Reafirma que o movimento está *“perfeitamente espelhado pelos Registros de Entrada e Saída, pelo Livro Razão, pelo Balancete, e pelos Registros de Entrada e Saída, e pelo Livro Razão, pelo Balancete, e pelos demais documentos ofertados com presente Recurso incluindo-se os regulares empréstimos tomados pelo recorrente, e portanto não há causa para se presumir a ocorrência de operações com mercadorias tributáveis omitidas”*. Transcreve textos de doutrinadores sobre a prevalência da realidade sobre a presunção. Agrega a idéia de que devem ser respeitados os princípios da estrita legalidade, da vedação ao Confisco e da Moralidade. Afirma que os art. 146 e 937 do RICMS, que transcreve, impõe condições essenciais para o Recurso às presunções, e ressaltando a prevalência da realidade. Entende inaplicável ao seu caso o art. 146 do RICMS, pois o autuado não foi vítima de nenhum dos fatos ali previstos e nem mesmo pro analogia ou interpretação extensiva isto poderia acontecer. Diz também não haver prova de sonegação. Transcreve acórdão do CONSEF sobre a matéria. Afirma que a planilha anexada ilustra os incontáveis erros cometidos pelo auditor. Relaciona notas fiscais escrutinadas pelo fiscal e que se referem a reposição de mercadorias e não operações novas. Relata também a

existência de notas fiscais relativas a produtos isentos bem como 23 delas foram mencionadas em duplicidade para com os controles do autuado. Repete o argumento de que as notas fiscais do ano de 2001 não dizem respeito o recorrente. Pede ao final que seja reformada a Decisão com a declaração da improcedência do AI ou a declaração de improcedência das infrações 03 e 04 em virtude da ilícita consideração de notas fiscais já lançadas, ou onde constam mercadorias isentas ou meras substituições, ou do completo de notas de compra cuja entrega não foi comprovada e da inconstitucional negação de créditos pertinentes a etapas anteriores. Junta de Julgamento Fiscal uma série de documentos tais como o Razão Analítico, balancetes de conferências, contrato de abertura de crédito, extratos bancários.

Diante da juntada de livros e diversos documentos a PGE/PROFIS solicita uma diligência para que o “agente autuador” possa se manifestar acerca da documentação colacionada.

O Sr. Auditor manifesta-se no sentido de que em relação a planilha referente ao exercício de 2002 as Notas Fiscais n^{os} 115.136 e 626.205, que o autuado alega registro no livro de Entrada, esclarece que no demonstrativo à fl. 160 tais notas não foram lançadas no levantamento. As demais notas deste exercício dizem respeito a saída de outras mercadorias tributadas e não a omissão de saídas de mercadorias isentas. Em relação a infração 04 apresenta uma nova planilha (fl. 614) em relação ao exercício de 2001 e acata o valor de R\$18.373,55. Em relação a outros documentos manifesta-se:

1. Contrato de Abertura de Crédito do Banco do Brasil, em virtude dos valores ali estabelecidos acata o valor do saldo devedor destes contratos em 31.12.2001, nos valores de R\$24.291,76 e R\$50.000,00, conforme documento apresentado pelo autuado.
2. Termo Aditivo ao Contrato de Abertura de Limite de Crédito, sem data, no valor de R\$70.000,00, firmado com a Caixa econômica Federal, informa que já acatou o valor do saldo devedor da Conta Corrente existente na CEF no valor de R\$18.806,52 conforme demonstrativo que apresenta;
3. Saldo devedor da Conta Corrente na Cooperativa de Crédito Rural de Eunápolis, no valor de R\$8.745,95 informa que já acatou o valor apresentado conforme demonstrativo em anexo. Refez o levantamento da conta caixa 2001 e apurou novo débito que apresenta.

Intimado regularmente e entregue uma cópia da diligência e seus anexos o recorrente não se manifesta dentro do prazo legal

O Sr. procurador após breve histórico do que até aqui ocorreu, entende que tendo sido o autuado regularmente intimado e não respondido, tacitamente concordou com a nova informação. Em relação ao mérito acrescenta; *“apesar da argumentação jurídica apresentada pelo recorrente, entendo tratar-se de discussão eminentemente de matéria de fato e concordo com os termos da Decisão da JJF em relação aos itens 1,2,3 e 5. A diligência à INFAZ de origem manifestou-se em relação as infrações 3 e 4 e apenas em relação a segunda reduziu o seu montante. Neste sentido, opino pela manutenção do lançamento nos termos da Decisão da JJF, adotando-se o montante apurado na diligência quanto a infração 4”*.

VOTO

Inicialmente devemos nos manifestar sobre o Recurso de Ofício e o fazemos no sentido de que ao mesmo lhe seja NEGADO PROVIMENTO, pois a Decisão da JJF no que diz respeito a infração 1 também considero procedentes os argumentos do contribuinte no sentido de que houve um equívoco na apuração do saldo devedor no mês de dezembro de 1999, o qual foi corrigido na forma da legislação em vigor, fato este reconhecido pelo próprio autuante e considero correto o juízo laborado pela 1ª Instância. No que concerne a infração 2 entendo perfeita a Decisão pois também nos parece ilógico considerar um saldo de Caixa já lançado na contabilidade desde a fiscalização realizada anteriormente (fl. 26), como suprimimento de caixa de origem não comprovada. Concluo, portanto pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Em relação ao Recurso Voluntário, que especificamente tratam das infrações descritas nos itens 3 e 4 nos manifestamos no sentido que, como veremos, alguns dos argumentos apresentados pelo

autuado procediam, inclusive este fato restou provado na diligência efetuada o que conduziu a uma significativa redução dos valores apurados na infração 4.

A afirmação de que a escrita, em relação à infração, foi correta e os documentos foram devidamente arquivados e que foram consideradas para apuração do imposto devido não restou provada. O argumento de que *“não reconhece nenhuma das operações explanadas pelos documentos fiscais arrolados, ou seja, nada do que sobrou na infração 3, atribuído à conta do recorrente, fora de fato recebido pela mesma”* não é suficiente para elidir a infração. Estamos de acordo, diga-se de passagem, e não poderia ser de outra forma, com os comentários a respeito do fato gerador do ICMS. Não logrou o recorrente comprovar o recebimento em 2002 de mercadorias. Acordamos também no que se refere a interpretação dos artigos 109 e 110 do CTN e sua relação com os art. 237 e 1.267 do Código Civil, sem esquecer que as consequências tributárias destes atos são determinadas pelo Direito Tributário e não pelo direito empresarial. Não há pertinência com a hipótese em lide o tema da “não cumulatividade” do ICMS. Quanto à infração 4 entendo que embora a escrita fiscal do recorrente encontre-se em boa ordem e absolutamente respaldada por documentos apropriados, como afirmou o patrono do recorrente, aconteceram alguns equívocos tornando portanto, estas falhas, a adoção de presunções legalmente previstas. Cometeu sim, um de fraude e há motivos suficientes para justificar a autuação presuntiva. Embora o movimento esteja parcialmente espelhado pelos Registros fiscais e contábeis e pelos demais documentos ofertados inclusive aqueles que comprovam os empréstimos tomados pelo recorrente à presunção foi corretamente aplicada. Foram respeitados os princípios da estrita legalidade, da vedação ao Confisco e da Moralidade bem como as condições essenciais para uso do Recurso excepcional das presunções. Como afirma os erros cometidos pelo auditor foram oportunamente corrigidos. As notas fiscais escrutinadas pelo fiscal e que se referem à reposição de mercadorias, produtos isentos, ou que já tenham sido apontadas anteriormente, foram devidamente analisadas e consideradas quando da diligência.

Acompanhamos o Parecer da PGE/ PROFIS no sentido de que a diligência corrigiu onde havia erro de levantamento e neste sentido devem ser reformados os valores referentes à infração descrita no item 4 para R\$23.339,92.

Voto, portanto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298237.1203/04-2, lavrado contra **CABRÁLIA SUPERMERCADO LTDA. (VIA CABRÁLIA SUPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.310,13**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XIII-A, “d”, 2, da citada lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS