

A. I. Nº - 298920.0030/07-8
AUTUADO - PAULO AFONSO CALÇADOS LTDA.
AUTUANTE - HAROLDO ANSELMO DA SILVA
ORIGEM - INFAZ PAULO AFONSO
INTERNET - 20.08.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0194-02/08

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES [PRESUNÇÃO DE OPERAÇÕES NÃO CONTABILIZADAS]. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Saldos credores de Caixa – “estouros de Caixa” – indicam que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, e tais recursos, até prova em contrário, se consideram decorrentes de vendas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas. É sobre essas vendas anteriores (fato gerador da obrigação tributária) que recai a exigência do tributo, com base na presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. A apuração do imposto foi feita em consonância com a regra do art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02, que manda abater do valor apurado o crédito presumido de 8%, no caso de contribuinte do SimBahia. Evidência de que o valor devido é superior ao lançado. Mantido o valor lançado originariamente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Lançamento reconhecido pelo sujeito passivo no curso do processo. b) “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Inexistência da alegada bitributação. Mantido o lançamento. Requerimento de diligência indeferido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20.11.07, diz respeito aos seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de Caixa [sic], sendo lançado ICMS no valor de R\$7.790,92, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado imposto no valor de R\$15.427,87, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial”, referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, sendo lançado imposto no valor de R\$2.811,39, com multa de 60%.

O sujeito passivo apresentou defesa alegando, com relação ao item 1º, que na planilha à fl. 12 os valores do CFAMT foram incluídos como se fossem compras a vista, quando na verdade em sua maioria seriam compras a prazo, e por isso o Caixa “estourou”. Pede que se faça a correção. Anexou demonstrativos para que se proceda às verificações cabíveis. Alega que o livro Caixa tem sua escrituração uniforme, regrada por lei federal, em ordem cronológica de dia, mês e ano, nele sendo registrada toda a movimentação financeira e bancária, porém o fiscal não se motivou para no levantamento das Notas Fiscais separar as compras a vista das compras a prazo com cuidado, observando os vencimentos das duplicatas. Apresenta planilhas com os números das Notas Fiscais, por mês de lançamento, com os valores a vista e a prazo, pondo em cotejo o demonstrativo do autuante e o demonstrativo do autuado.

Quanto aos itens 2º e 3º, reclama da cobrança da antecipação parcial (item 3º), com destaque para as fls. 26 a 31, alegando que as mesmas Notas Fiscais foram objeto da cobrança do imposto com margem de lucro (item 2º), com extensão ao consumidor final, não havendo ordem legal para se cobrar [a antecipação parcial], por estar encerrada a fase de tributação. Impugna por isso os valores de R\$8.302,61, conforme consta às fls. 26 e 27, observando que às fls. 28 e 29 foi gerado outro valor de R\$3.776,26 [sic], e às fls. 30 e 31 soma-se a quantia de R\$1.019,16. Reclama que, ao ser cobrada a antecipação parcial, estaria havendo bitributação.

O autuado requer a determinação de diligência, para que o fiscal autuante apresente demonstrativo de fornecedor com compras a vista e a prazo, refaça o demonstrativo em confronto com as planilhas apresentadas na defesa, anule o lançamento da antecipação parcial em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e apresente demonstrativo da conta Caixa com indicação de débitos e créditos, excluindo em cada mês os valores dos supostos saldos credores, reabrindo-se afinal prazo para a sua manifestação, parcelamento ou pagamento.

O fiscal autuante prestou informação declarando concordar com o autuado, no tocante ao item 1º, quanto à necessidade de ser observada a questão das compras a vista e a prazo. Refez o demonstrativo fiscal, conforme requereu o autuado na defesa. Com isso, o valor do imposto aumentou de R\$7.790,92 para R\$8.234,46. Aduz que, com as alterações efetuadas, houve também mudança nas datas de ocorrência, pois antes eram de 30.3.02 a 31.10.03, e passaram a ser de 1.5.02 a 31.11.03 [sic], embora o período examinado se refira a 1.1.02 a 28.2.04.

Com relação ao item 2º, o fiscal diz que o período examinado foi de 1.4.03 a 31.12.05, mas a data de ocorrência da infração se refere a 30.4.03 a 29.2.04, e por isso mantém o valor lançado.

Quanto ao item 3º, diz que o contribuinte deixou de provar o pagamento da antecipação parcial no período de 1.4.04 a 31.12.05.

Assinala que as infrações em discussão têm períodos de ocorrência diferenciados, não havendo, por isso, bitributação.

Opina pela alteração para mais em relação ao item 1º e pela manutenção dos valores lançados nos itens 2º e 3º. Juntou demonstrativos.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou dizendo que impugna os rascunhos acostados aos autos pelo autuante por não atenderem às exigências da legislação processual e aos dispositivos da contabilidade no que concerne à apresentação dos demonstrativos fiscais como ônus da prova que compete ao fisco, nos termos dos arts. 41, II, e 46 do RPAF. Considera que a informação fiscal não merece prosperar, pois a tese trazida aos autos [no caso do item 1º] diz respeito a saldo credor de Caixa, fato que a seu ver não possui dimensão constitucional, como é do entendimento dos tribunais fiscais, por não haver tipicidade. Reclama que no levantamento efetuado o débito não é líquido e certo, pois o fiscal não demonstrou nem

juntou as peças da conta Caixa em cada mês com a precisão e conhecimento tributário relativamente aos débitos e créditos, apontando em cada mês na auditoria de Caixa os saldos credores, fundamentado nos documentos fiscais apresentados pela empresa. Diz que, atendendo à solicitação fiscal, entregou pastas com Notas Fiscais, pastas com duplicatas, pastas com documentos diversos e pastas com documentos especiais, relativamente a tributos estaduais e federais e DME, além de todos os livros, inclusive o livro Caixa, devidamente escriturado em ordem cronológica e uniforme, porém, mesmo com esses subsídios, o fiscal não elaborou os demonstrativos necessários e indispensáveis para constituição da omissão da conta Caixa. Considera que o fiscal não sabe analisar, auditar, confrontar e processar demonstrativos corretos, aceitáveis e confiáveis, tendo dado pouca importância à autuação, com o propósito de arbitrar, comportando-se como cobrador de impostos. Fala das planilhas que foram apresentadas na defesa, com base nas Notas Fiscais, observando as operações a prazo e a vista, em função dos vencimentos indicados nas Notas, espelhando uma realidade, e não uma presunção ilegal. Com relação à cobrança da antecipação parcial [item 3º], considera indevido o lançamento, por não haver clareza no intuito da exigência da diferença de alíquotas entre os Estados, entendendo que haveria neste caso ganância de tributar, pois considera haver uma bitributação, porque foram levantadas as omissões cobrando-se 17% e com base nas mesmas Notas Fiscais foi cobrada a diferença de alíquotas entre a do Estado de origem e a do Estado de destino. Argumenta que isso não é cabível, por não ser legal, e atribui o lançamento à falta de interpretação e motivação para fiscalizar. No que tange às mercadorias enquadradas na substituição tributária [item 2º], diz que não se defende da imputação, pois entende as razões da autuação. Conclui declarando impugnar o novo levantamento fiscal. Requer o encaminhamento do processo à ASTEC para averiguação documental. Requer a apresentação, pelo autuante, do demonstrativo da conta Caixa, com indicação de débito e crédito e lançamentos das duplicatas ou das Notas Fiscais, segregando no demonstrativo as Notas Fiscais de compra a vista e a prazo e apontando os saldos credores de Caixa em cada mês.

O processo foi submetido à pauta suplementar desta Junta na sessão do dia 26.6.07, sendo decidido que os autos estão prontos para julgamento.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 3 itens. Estão em discussão apenas os itens 1º e 3º, haja vista que o contribuinte, em sua manifestação ao tomar ciência da informação fiscal, reconheceu o lançamento.

A descrição do fato no item 1º é esta: “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”.

O contribuinte defendeu-se questionando o critério adotado pelo autuante, por terem sido consideradas as Notas Fiscais capturadas pelo sistema do CFAMT como se fossem todas relativas a compras a vista, alegando que em sua maioria se trata de compras a prazo, sendo essa a razão de o Caixa haver “estourado”. Apresentou elementos para demonstrar que os levantamentos fiscais estavam errados. Teceu considerações acerca dos critérios a serem seguidos na escrituração do livro Caixa. Alega falta de motivação do lançamento.

O fiscal autuante ao prestar a informação declarou concordar com o autuado, e refez o demonstrativo fiscal, conforme requereu a defesa, sendo com isso aumentado de R\$7.790,92 para R\$8.234,46 o valor do imposto, havendo, também, mudança das datas de ocorrência dos fatos.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou impugnando os novos demonstrativos, alegando que eles não atendem aos ditames legais concernentes ao ônus da prova, que compete ao fisco, nos termos dos arts. 41, II, e 46 do RPAF. Reclama da cobrança de

ICMS relativamente a saldo credor de Caixa, argumentando que tal fato não tem previsão constitucional, de modo que se ressentiu do requisito da tipicidade. Põe em dúvida a liquidez do lançamento. Considera que o fiscal não agiu de acordo com as técnicas de auditoria e não produziu demonstrativos confiáveis, dando pouca importância à autuação, com o propósito de arbitrar, comportando-se como cobrador de impostos.

Analisarei primeiro os demonstrativos fiscais, e depois o direito aplicável.

Está claro que houve erro na elaboração dos papéis de trabalho, por terem sido consideradas todas as compras como sendo a vista. Em face da reclamação do autuado, o fiscal refez os demonstrativos, propondo que o valor do imposto seja aumentado de R\$ 7.790,92 para R\$ 8.234,46. No entanto, o art. 156 do RPAF não admite que no julgamento haja majoração do lançamento impugnado. O que se pode é, diante das evidências de agravamento da infração, representar à repartição para verificar, depois, se existem elementos que justifiquem nova ação fiscal para apurar eventuais diferenças de tributo. Quanto à alegada falta de liquidez do lançamento, caberia ao autuado, na defesa, demonstrar que os novos demonstrativos contêm erros, especificando de forma objetiva quais os erros detectados. Alegações genéricas de erros são improficuas.

Quanto ao direito, há que se considerar a reclamação da defesa com relação à cobrança de ICMS sobre saldo credor de Caixa. Por esse aspecto, o autuado tem toda razão. O ICMS é um imposto que tem como campo de incidência, de acordo com a Constituição, *a)* as operações relativas a circulação de mercadorias, *b)* as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e *c)* as prestações de serviços de comunicação. Literalmente, saldo credor de Caixa não se enquadra em nenhuma dessas vertentes.

No caso em exame, a descrição do fato foi feita de forma insuficiente. Não importa se o Auto de Infração é emitido com o emprego de um programa de computador. O sistema de emissão de Auto de Infração informatizado codifica as infrações de forma genérica, cabendo ao fiscal, diante das circunstâncias de cada caso, completar a descrição do fato. A competência legal para lavrar o Auto de Infração é do fiscal, não do “sistema”. Não houve, decerto, prejuízo para a defesa, pois o contribuinte, ao defender-se, demonstrou ter compreendido bem o teor da imputação. De qualquer forma, é recomendável que, noutros casos, o fiscal autuante atente para a regra do art. 39, III, do RPAF: o fiscal autuante deve descrever o fato “de forma clara, precisa e sucinta”. Não precisa falar muito. Precisa apenas ser claro. A descrição do fato deve ser clara e completa, para que o contribuinte compreenda plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender.

Com efeito, no item 1º deste Auto não foi devidamente caracterizado o fato jurídico determinante do pagamento de ICMS, pois é muito vago dizer-se que houve “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”.

Para que fique patente a razão da cobrança do imposto nesse caso, cumpre fazer alguns esclarecimentos, uma vez que a exigência de ICMS deve ser feita sempre em função da ocorrência de um fato que corresponda à descrição legal da hipótese de incidência, ou seja, à realização de operação de circulação de mercadorias ou à prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto.

A rigor, saldos credores de Caixa não constituem fato gerador de nenhum tributo. Quando se apuram saldos credores daquela conta, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas com base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de saldos credores de Caixa denuncia a falta de contabilização de receitas (vendas). A conta Caixa, por integrar o Ativo, deve ter sempre saldos devedores. Quando apresenta saldos credores, diz-se,

no jargão contábil, que houve “estouro” de Caixa, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. É sobre essas vendas anteriores (fato gerador da obrigação tributária) que recai a exigência do tributo, com base na presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. A apuração do imposto foi feita em consonância com a regra do art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02, que manda abater do valor apurado o crédito presumido de 8%, no caso de contribuinte do SimBahia.

No caso presente, o fato em si – a existência de saldos credores de Caixa –, apesar do erro no levantamento inicial, foi confirmado mediante a revisão dos cálculos. Os valores apresentados pelo autuante são questionados pela defesa de forma genérica. Como na revisão houve majoração do débito, não podendo no julgamento decidir-se agravando a infração, mantenho o lançamento exatamente no valor lançado originariamente. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nas seguintes indicações, tomando por fonte a planilha elaborada pelo fiscal autuante à fl. 570:

- maio de 2002: R\$ 880,00
- junho de 2002: R\$ 36,34
- julho de 2002: R\$ 891,85
- agosto de 2002: R\$ 835,86
- setembro de 2002: R\$ 957,54
- outubro de 2002: R\$ 800,70
- novembro de 2002: R\$ 929,67
- janeiro de 2003: R\$ 188,50
- fevereiro de 2003: R\$ 322,66
- março de 2003: R\$ 56,90
- abril de 2003: R\$ 46,32
- maio de 2003: R\$ 550,61
- julho de 2003: R\$ 252,05
- agosto de 2003: R\$ 482,76
- setembro de 2003: R\$ 559,16
- total: R\$ 7.790,92

Quanto às diferenças para mais apuradas na revisão efetuada pelo fiscal autuante, o setor competente da fiscalização examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal para lançar a diferença. Evidentemente, caso o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, venha a sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Quanto aos itens 2º e 3º, o autuado reclama da cobrança da antecipação parcial (item 3º), reportando-se às fls. 26 a 31, alegando que as mesmas Notas Fiscais foram objeto da cobrança do imposto com margem de lucro (item 2º). Argumenta que, como o imposto lançado com margem de lucro se estende até ao consumidor final [item 2º], não é legal que se venha a cobrar também a antecipação parcial [item 3º], por estar encerrada a fase de tributação. Impugna por isso os valores de R\$ 8.302,61, conforme consta às fls. 26 e 27, observando que às fls. 28 e 29 foi gerado outro valor de R\$ 3.776,26 [R\$ 3.976,26], e às fls. 30 e 31 soma-se a quantia de R\$1.019,16. Reclama que, ao ser cobrada a antecipação parcial, estaria havendo bitributação.

O fiscal rebateu esse argumento com uma consideração esquisita, dizendo que o período examinado foi de 1.4.03 a 31.12.05, mas a data de ocorrência da infração se refere a 30.4.03 a 29.2.04.

Na verdade, o que precisa ser observado é que: *a)* os demonstrativos a que alude a defesa (fls. 26 a 31), anexados aos autos pelo fiscal autuante, nada têm a ver com os lançamentos em discussão. Seriam relativos a uma multa de 1% por falta de registro de Notas Fiscais. Não sei por qual razão tais demonstrativos figuram nestes autos; *b)* pelos demonstrativos que realmente importam neste caso, fica claro que o item 2º se refere a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (calçados – fls. 32 a 36), com MVA, ao passo que o item 3º diz respeito a outras mercadorias (roupas, etc. – fls. 37 a 39), sem MVA, de modo que não tem razão o autuado em suas alegações quanto à existência de tributação em duplicidade.

Mantenho os lançamentos dos itens 2º e 3º.

O autuado requereu que o processo fosse encaminhado à ASTEC para averiguação documental. Não explicou que tipo de averiguação documental seria essa. Quanto à aferição dos documentos informados na contestação, também não foi explicado que tipo de aferição seria cabível. Foi requerido que o autuante apresentasse demonstrativo da conta Caixa. O fiscal autuante já apresentou esse demonstrativo (fls. 571/582) e foi fornecida cópia ao autuado (fl. 583). Por esses elementos, indefiro o requerimento de diligência.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298920.0030/07-8**, lavrado contra **PAULO AFONSO CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$26.030,18**, acrescido das multas de 70% sobre R\$7.790,92 e de 60% sobre R\$18.239,26, previstas no art. 42, III, e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR