

PROCESSO - A. I. Nº 232895.0018/07-4
RECORENTE - EDSON CARDOSO SOARES (LICONFER)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0235-01/08
ORIGEM - INFAZ BRUMADO
INTERNET - 01/07/2009

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0171-12/09

EMENTA: ICMS. NULIDADE DE PROCEDIMENTO. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DEVIDO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado nos autos a falta de registro, no livro Caixa, de notas fiscais coletadas no trânsito de mercadorias. A constatação desse fato autoriza a presunção legal de que o sujeito passivo efetuou o pagamento dessas notas não registradas com recursos decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ao apurar o imposto devido, o autuante considerou que todos os pagamentos foram realizados à vista, o que contradiz os elementos probantes acostados ao processo e torna insegura a determinação do valor devido. No caso concreto, um eventual saneamento do processo acarretaria o total refazimento da ação fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Auto de Infração Nulo. Deverá a repartição fazendária competente providenciar o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 16/10/2007, atribuindo ao autuado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, sendo exigido o imposto no valor de R\$24.856,73, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou impugnação ressaltando que o preposto fiscal ao considerar que o impugnante deixara de lançar diversas notas fiscais originárias de outras unidades da Federação, entendera que ocorrera dolo, fraude ou simulação, retirando o seu direito de tratamento tributário diferenciado concernente à apuração do ICMS previsto no SimBahia.

Salienta que o autuante não observou que as Notas Fiscais de nºs 37.909, 37.449, 16.513, 12.563, 27.875, 290.092, 2.208, 2.210, 2.211 e 312.693 se encontravam lançadas no seu livro Caixa, conforme cópias reprográficas das páginas desse livro que juntou às fls. 139 a 143, onde destacou as citadas notas fiscais, que perfazem uma base de cálculo de R\$21.247,91.

Apresenta uma relação para demonstrar que a base de cálculo totaliza R\$254.937,77

Prosseguindo, argumenta que com base nas omissões de entradas e nos valores informados nas DMEs, os valores do imposto calculado de acordo com o regime SimBahia que não tinham sido pagos em cada exercício totalizariam R\$3.730,00.

Assevera que tendo em vista que não incorreu em infração de natureza grave que resultasse na sua exclusão do SimBahia, cabe no presente caso o cálculo do débito de acordo com o regime simplificado e não pelo regime normal de apuração.

Alega, ainda, que de acordo com o RICMS/BA deve ser admitida a aplicação da multa de 5% sobre o valor total da omissão.

Requer que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 147/148, salientando que após análise detalhada da documentação, verificou que realmente algumas notas fiscais haviam sido digitadas indevidamente, quando constatou que o contribuinte efetuara o lançamento em meses subsequentes. Após a exclusão pertinente, elaborou nova planilha, representando uma redução no valor do débito para R\$22.944,42, conforme novos demonstrativos que anexou às fls. 149 a 152.

Ressalta que não procede o pedido de redução do imposto com base na DME, pois as notas fiscais objeto da autuação foram resgatadas através do Sistema CFAMT não tendo sido lançadas, à exceção daquelas digitadas indevidamente, que foram excluídas.

Tendo sido cientificado a respeito da informação fiscal, quando recebeu os novos demonstrativos elaborados pelo autuante, o sujeito passivo se manifestou à fl. 155, discordando dos argumentos e dos elementos acostados ao processo e mantendo suas razões e planilhas apresentadas na defesa, quando de acordo com suas alegações o valor do débito passou para R\$3.730,00.

Assim, reitera o pedido para que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

“O presente Auto de Infração se originou da constatação da omissão de receitas, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, que resultaram na presunção de que o contribuinte realizou operações anteriormente, com mercadorias tributáveis e igualmente não registradas. Observo que, na realidade, o lançamento decorreu do resultado da análise de notas fiscais resgatadas junto ao Sistema CFAMT/SEFAZ, quando foi verificado que houve omissão das aquisições por parte do sujeito passivo, com base na análise dos lançamentos constantes em seu livro Caixa.

Ressalto que não vislumbro a existência do cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, nem ofensa ao princípio da legalidade objetiva, uma vez que o procedimento fiscal não violou as regras contidas nos artigos 39 e 41 do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em demonstrativos, bem como foram anexados aos autos cópias reprográficas dos documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, a infração e o infrator. Ademais, tendo recebido cópias dos referidos elementos, o autuado exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação e demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originaram a lavratura do presente Auto de Infração.

Este Conselho de Fazenda, através de diversas decisões publicadas, a exemplo dos Acórdãos JJF nºs 0011-04/07 e CJF nº 0062-12/07, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovadas pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT. Verifico, inclusive, que as notas fiscais objeto da autuação foram todas destinadas ao autuado e que este apresentou a comprovação quanto à efetivação do registro em sua escrita contábil de parte dos documentos fiscais objeto da autuação.

Na presente situação determina o art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, além de outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que transcrevo abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*...
§ 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.”*

Observo que o impugnante, por se encontrar enquadrado no regime do SimBahia, se insurgiu contra o método de apuração utilizado pela fiscalização. Não acato esse entendimento, pois a apuração do imposto ocorreu de forma correta, tendo em vista que a imputação que lhe foi atribuída se refere a uma infração considerada como de natureza grave, razão pela qual foram adotados os mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsão do inciso V do artigo 408-L do RICMS/97, aplicando-se a alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Dec. nº 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/00, tendo sido concedido o crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º do artigo 408-S, alterado pelo Decreto nº. 8.413/02.

Constato que o impugnante comprovou ter efetuado a consignação em seu livro Caixa de um total de dez notas fiscais, tendo o autuante acatado, de forma acertada, a comprovação correspondente às Notas Fiscais de nºs 37.909, 37.449, 16.513, 12.563, 27.875, 290.092, 2.208, 2.210, 2.211 e 312.693, diminuindo do débito apurado os valores correspondentes.

Tendo em vista que os cálculos produzidos pelo autuado se basearam na sua condição de contribuinte do SimBahia, os mesmos não refletem os débitos correspondentes à infração praticada. Assim, o saldo remanescente do débito passa para o valor de R\$ 22.944,42, conforme detalhamento efetivado pelo autuante à fl. 147. Observo, inclusive, que ao se manifestar a respeito da modificação produzida pelo autuante durante a informação fiscal, o sujeito passivo não apresentou nenhum fato novo ou argumento que pudesse implicar em mudança nos novos resultados apresentados no processo.

Deixo de acatar o pleito defensivo no sentido de que fosse alterada a imputação de modo que a multa fosse modificada para 5% sobre o valor das omissões, considerando que a infração se refere à constatação da ocorrência de entradas ou pagamentos não contabilizados, correspondentes a documentos fiscais apurados através do CFAMT – Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito, conforme previsão contida no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração”.

Em sede de Recurso Voluntário o recorrente alega, inicialmente, que a sua principal solicitação não foi acatada, ou seja, a apuração do ICMS pelo regime SimBahia, tendo corrido apenas a diminuição do valor da base de cálculo, relativa a notas fiscais consignadas no livro caixa, reconhecida pelo autuante e confirmada pela junta de julgamento, não sendo observada, inclusive, a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/07, que trata de mercadorias isentas e com substituição tributária.

Afirma que na defesa deixou de relatar alguns fatos que inclusive poderiam ter sido objeto de análise pela junta, já que os aspectos relativos à estrita legalidade não precisam ser impugnados pelo autuado, pois é dever do julgador conhecer a lei.

Destaca que à infração não cabe a aplicação da presunção de que cuida o § 3º do art. 2º do RICMS, que se refere à falta de registro de entradas de mercadorias no livro Registro de Entradas e o autuado, inscrito no SimBahia como microempresa, está dispensado da manutenção de escrita fiscal (art. 408-C, caput, do RICMS).

Diz textualmente que “houve de fato uma infração, o fiscal, contudo, não soube o que fazer diante da infração constatada e aplicou a presunção acima referida. A descrição do fato neste caso é deficiente porque foi dito que houve entradas de mercadorias não registradas – sem, contudo, ser explicado onde foi que as entradas não foram registradas. Suponha que o fiscal quisesse dizer que as entradas não foram escrituradas no Registro de Entradas, cumpre observar que isto não importa, pois o contribuinte é micro-empresa e a legislação dispensa da manutenção de escrita fiscal”.

Prosseguindo diz que o livro Caixa não se destina ao registro de mercadorias, mas sim entradas e saídas de dinheiro e não de mercadorias.

E diz mais: “O legislador, notando a lacuna existente na lei estadual, supriu essa lacuna ao acrescentar ao art. 42 da Lei 7.014/96 o inciso XII-A. Esse inciso prevê a multa de 5% do valor comercial das entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na Declaração do Movimento Econômico da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME)”.

Requer a nulidade do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS opina pelo improvimento do Recurso Voluntário, destacando que o recorrente pretendeu desqualificar a autuação questionando quanto ao cabimento do tipo de roteiro de fiscalização em relação aos contribuintes microempresas sujeitas ao regime do SIMBAHIA, entendendo o procurador não pairar dúvidas quanto a essa possibilidade, pois o procedimento se baseia em presunção legal e o termo “registro” é utilizado em sentido lato, com a intenção de indicar que o contribuinte omitiu dos seus demonstrativos contábeis e/ou fiscais, a existência das aquisições das mercadorias para fins de composição da base tributável pelo equivalente ao valor das receitas que suportaram as aludidas compras.

VOTO VENCIDO

Por curiosa coincidência, ao relatar um outro processo que trata de situação semelhante a este ora em julgamento, deparei com um voto divergente do ilustre julgador José Bizerra Lima Irmão. Mas a estranheza maior não se refere a essa constatação, mas sim ao fato de que o nobre “defensor” do autuado, certamente teve acesso ao referido texto, pois reproduz, às vezes na íntegra, os fundamentos expendidos pelo citado julgador em sua Decisão de primeiro grau. Do citado voto, por concordar integralmente com os argumentos esposados pelo julgador José Bizerra, faço uma breve síntese para fundamentar o meu arrazoado e julgar este processo. Assim inicia ele o seu voto: *“Houve neste caso uma infração. O fiscal, contudo, não soube o que fazer diante da infração constatada. O que foi verificado, conforme consta no campo ‘Descrição dos Fatos’, foi isto: o contribuinte não registrou no livro Caixa Notas Fiscais de aquisição de mercadorias. A partir desse fato, o fiscal aplicou a presunção prevista no § 3º, IV, do art. 2º do RICMS. A presunção autorizada pelo dispositivo citado é para o caso de falta de registro de ‘entradas de mercadorias’ na contabilidade do contribuinte. Acontece que a legislação dispensava os contribuintes inscritos no SimBahia da manutenção de escrituração ao regular; nos termos do art. 408-C, VI, “a”, do RICMS em vigor na época, que os contribuintes inscritos no SimBahia com receita superior a R\$30.000,00, em substituição à apresentação da escrita mercantil, podem escriturar o livro Caixa com registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária”* Pergunta: alguém considera que entradas de mercadorias constituem movimentação financeira? Responde: o que se pode afirmar é que a movimentação financeira objeto de registros no livro Caixa se refere, muitas vezes, a negócios dos quais resultam entradas de mercadorias. Só isso. Considero absurdo dizer-se que no livro Caixa devem ser registradas entradas de mercadorias o que no referido livro devem constar são as entradas e saídas de dinheiro e não de mercadorias, que são objeto de registros na DME. Para quem suponha que tudo dá na mesma coisa, convém lembrar que normas que cuidam de infrações e penalidades devem ser interpretadas nos estritos termos da lei, não se admitindo interpretação extensiva ou analógica em matéria penal ou tributária. Acrescenta que o legislador estadual supriu a lacuna da lei acrescentado ao art. 42 da Lei nº 7.014/96 o inciso XII-A, que prevê a multa de 5% do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na Declaração de Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME). E conclui, textualmente: Em suma, no caso de contribuinte dispensado de escrituração regular, não é possível a aplicação da presunção de que cuida o §3º do art. 2º do RICMS, que cuida da omissão na escrita do contribuinte, de entradas de mercadorias. Uma coisa é omissão de entradas de mercadorias na contabilidade, outra coisa é omissão de pagamentos no livro Caixa. É impossível a atribuição de responsabilidade tributária e a aplicação de pena por meio de interpretação analógica ou extensiva. Conclui votando pela Nulidade do Auto de Infração.

Só nos resta concordar com as razões apresentadas pelo julgador José Bizerra, em seu voto divergente, vez que corretamente fundamentado. Está indubitavelmente comprovado o cometimento da infração; o contribuinte não registrou as notas fiscais no livro Caixa, o que não seria cabível, pois deveria fazê-lo na sua contabilidade, em livro próprio. Ocorre, porém, que na sua condição de microempresa, sujeita ao regime do SimBahia, as referidas notas fiscais deveriam ser objeto de registro na DME. Esse errôneo entendimento do autuante o induziu a

aplicar a presunção prevista no art. 3º, IV, do art. 3º do RICMS, que não se ajusta à hipótese. A abrangente e precisa análise constante do voto divergente dispensa maiores considerações para o deslinde da questão, em face da sua clareza e correta interpretação da legislação aplicável ao processo em julgamento.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

O ilustre relator deixa claro em seu voto que ele acolhe em sua totalidade a tese defendida no voto divergente exarado na Decisão recorrida. Com o devido respeito, ousa divergir do entendimento contido no voto divergente exarado em primeira instância e, em consequência, do voto proferido em segunda instância, conforme passo a me pronunciar.

Por força do disposto no art. 408-C, VI, “a”, do RICMS-BA, com a redação vigente à época dos fatos geradores, o recorrente estava obrigado a manter escrituração “*do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária*”.

Efetivamente, o livro contábil Caixa não tem por finalidade exclusiva de registrar a ocorrência de entradas de mercadorias nos estabelecimentos. Todavia, não se pode olvidar que as entradas de mercadorias que envolvam desembolsos de recursos – como eram as operações arroladas no Auto de Infração em epígrafe – deverão, obrigatoriamente, estar registradas nesse referido livro. Dessa forma, o livro Caixa, ao registrar os desembolsos efetuados, também registra as entradas onerosas de mercadorias nos estabelecimentos.

No voto divergente e no voto do ilustre relator, foi abordada questão referente à DME. Contudo, essas alegações ali contidas não podem prosperar, pois não há como se modificar a acusação originalmente feita no Auto de Infração. Ademais, a DME registra o valor monetário total das aquisições realizadas durante um exercício e, portanto, para se saber se determinada nota fiscal foi ou não incluída nessa declaração econômico-fiscal, seria necessária a aplicação de um roteiro de auditoria fiscal diverso do que foi utilizado pelo autuante no presente lançamento.

No entanto, observo que há um vício no lançamento que acarreta a sua nulidade: o autuante considerou que todos os pagamentos realizados pelo recorrente foram realizados à vista, o que contradiz os elementos probantes acostados ao processo e torna insegura a determinação do valor do débito tributário. Saliento que um eventual saneamento desse equívoco acarretaria, no caso concreto, o total refazimento da ação fiscal. Assim, impõe-se a decretação da nulidade do Auto de Infração, por insegurança na determinação da infração e do valor devido, ao teor do disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Nos termos do artigo 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie o refazimento da ação fiscal a salvo de falhas, inclusive com a aplicação do previsto na Instrução Normativa nº 56/07.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração NULO.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Fundamentação)

O presente voto está revestido de peculiaridade ímpar, tendo em vista que, em verdade, divirjo do nobre Relator do presente PAF tão-somente em relação à **parte dispositiva** do *decisum* prolatado, concordando, porém, com os fundamentos pelo mesmo perustrados, ao passo que, no que se refere ao Voto Vencedor, **comungo com a conclusão** ali consignada, divergindo, contudo, **dos fundamentos** por este supra alinhavados.

Em verdade, como sustentado no voto condutor, alicerçado em brilhante Voto Divergente produzido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão no Acórdão JJF nº 0122-02/08, também

considero errôneo o entendimento de que no livro Caixa devem ser registradas “entradas de mercadorias”. Naquele documento devem constar **apenas** as entradas e saídas de dinheiro e não de mercadorias, que são objeto de registros na DME.

De fato, tratando-se de contribuinte dispensado de escrituração regular, não é possível a aplicação da presunção insculpida no §3º do art. 2º do RICMS, que cuida da omissão na escrita do contribuinte, de entradas de mercadorias, com espeque no livro Caixa, posto que uma coisa é omissão de entradas de mercadorias na contabilidade, outra coisa é omissão de pagamentos no livro Caixa.

Todavia, divirjo do nobre relator em relação à parte **dispositiva** da sua Decisão. Isso porque, como ressaltado no próprio voto paradigma, a hipótese é de **nulidade** e não de **improcedência**.

O autuante, por exemplo, poderia ter se valido das informações consignadas na DME para aplicar a presunção, jamais no livro Caixa.

Dest’arte, divergindo do nobre relator, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar NULO o presente Auto de Infração, invocando, porém, fundamentos distintos dos utilizados pelo Conselheiro Álvaro Barreto no seu voto vencedor.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 232895.0018/07-4, lavrado contra **EDSON CARDOSO SOARES (LINCOFER)**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Márcio Medeiros Bastos, Mônica Maria Roters, Nelson Antonio Daiha Filho (Voto Divergente) e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO EM SEPARADO

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO DE ALBUQUESQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS