

PROCESSO - A. I. Nº 279102.0002/06-7
RECORRENTE - SERGIANE MARTINS MENDES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0021-02/07
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
INTERNET - 16/09/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0268-12/09

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. Não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos, e não foi provada a existência de erros materiais do levantamento fiscal. Em virtude do estabelecimento, no período da autuação, se encontrar inscrito no SimBahia, 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, mediante o abatimento do crédito fiscal de 8% calculado sobre a receita omitida. Refeitos os cálculos do ICMS de acordo com o princípio da proporcionalidade contido na Instrução Normativa nº 56/2007. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente procedente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário com o objetivo de reformar a Decisão proferida em primeiro grau administrativo, a qual julgou o lançamento de ofício totalmente Procedente, cujo o teor da acusação é a falta de recolhimento de ICMS referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta caixa, nos meses de janeiro de 2002 a dezembro de 2004

A 2ª JJF, ao julgar a defesa interposta pelo Autuado, rejeitou as preliminares arguidas e concluiu pela Procedência do Auto de Infração, aduzindo o que segue:

“...Analisando as preliminares de nulidades argüida pelo sujeito passivo, no sentido de que não houve, por parte da fiscalização, uma análise ampla da Conta Caixa, e de impropriedade do roteiro de auditoria ante a cobrança do imposto sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação tributária, observo que elas se confundem com o mérito da questão, razão porque as apreciarei conjuntamente.

A exigência fiscal de que cuida este processo foi calculada com base na omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da constatação de saldos credores na Conta Caixa, tomando por base o livro Caixa nº 00001 escriturado pelo autuado, conforme demonstrativos e documentos às fls. 07 a 1.946.

O 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, e quando o contribuinte não comprova a improcedência dessa presunção legal, a irregularidade encontra amparo no art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97.

Quando é detectada pela fiscalização omissão de saídas de mercadorias apuradas através de saldo credor de Caixa, conforme mencionado, a legislação tributária autoriza a presunção legal de omissão de mercadorias sem a tributação devida (art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97).

Para elidir esta presunção legal, o autuado alegou que:

1. As notas fiscais relacionadas no seu levantamento DOC. 03 (fls. 3.106 a 3.108) devem ser excluídas do “Demonstrativo dos Pagamentos Efetuados e não Lançados no Caixa”, por não se encontrar materialmente acostadas aos autos as respectivas cópias das notas fiscais.
2. Muitas das notas fiscais contidas no “Demonstrativo dos Pagamentos Efetuados e não Lançados no Caixa” (fls. 43 a 83) não foram pagas pela empresa, tendo em vista que houve erro de seus fornecedores ao encaminhar mercadorias com posterior refaturamento das notas fiscais.
3. Falta provas de despesas de algumas notas fiscais, em razão da devolução das mercadorias, aduzindo que ao contrário da situação anterior em que as mercadorias não entraram em seu estabelecimento, neste caso, as mercadorias tiveram a sua entrada na empresa sem representar qualquer despesa, pois foram devolvidas através de notas fiscais de devolução, devidamente acompanhadas das notas fiscais as quais ela fazem referência, e suas duplicatas de pagamento, teve descontado o valor das mercadorias devolvidas.
4. Houve impropriedade do roteiro de auditoria ante a cobrança do imposto de mercadorias sujeitas a substituição tributária ou antecipação tributária.

Considerando tais alegações, na fase de instrução deste processo tornou-se necessário baixá-lo em diligência, sendo realizada pelo próprio autuante, conforme “Relatório de Diligência” às fls. 3.132 a 3.139, em cujo referido relatório, tomo por base para proferir o meu voto, pois foram esclarecidas todas as questões acima citadas, e o autuado teve a oportunidade de se manifestar sobre ele, não apontando erro nos números apurados.

Primeiramente, quanto a alegação de que não existiam nos autos cópias das notas fiscais que serviram de base ao levantamento de fls. 3.106 a 3.108, do Caixa, o diligente esclareceu que todas as notas fiscais se encontram anexadas ao processo, com exceção da nota fiscal nº 98990, de 11/2/04 do fornecedor Zaeli, no valor de R\$ 9.795,00, que foi juntada por ocasião da diligência (fl. 3.228). Foi elaborado “Demonstrativo Contendo a indicação do nº do Volume e da Folha”, conforme (docs. fls. 3.226 a 3.227), sendo indicadas diversas divergências no Doc. 03 do autuado relativas a número incorreto dos documentos fiscais e dos valores, conclusões não contestadas pelo autuado.

Com relação às notas fiscais contidas no “Demonstrativo dos Pagamentos Efetuados e não Lançados no Caixa” (fls. 43 a 83) que não foram pagas pela empresa em razão de erro de seus fornecedores ao encaminhar mercadorias com posterior refaturamento das notas fiscais, foi informado pelo autuante que o sujeito passivo não atendeu à intimação expedida para esse (docs. fls. 3.140 e 3.143), não merecendo, portanto, qualquer alteração nesse sentido.

No tocante a questão relacionada com a alegação de que houve impropriedade do roteiro de auditoria ante a cobrança do imposto de mercadorias sujeitas a substituição tributária ou antecipação tributária, foi solicitado por esta junta que fosse elaborado demonstrativo dos exercícios de 2002, 2003 e 2004, das aquisições de mercadorias, de acordo com a situação tributária, ou seja, informando o montante anual de aquisições de mercadorias tributadas, isentas, enquadradas no regime de substituição tributária, ativo imobilizado, consumo, etc. O autuante para cumprir este pedido, tomando por base todas as notas fiscais acostadas aos autos e que serviram de base para o Demonstrativo de Débito por Saldo Credor de Caixa constante às fls. 07 a 09, após as devidas correções, elaborou o demonstrativo anual de acordo com a situação tributária em relação aos pagamentos não lançados no Caixa pelo autuado (quadro abaixo), constatando que o percentual de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária equivale a 22,73%.

EXERCICIO	SUBST.TRIBUTÁRIA	PAGTº N/LANÇ.NO CAIXA	%
2002	167.818,23	602.651,06	27,85
2003	220.772,16	935.965,02	23,59
2004	311.867,00	1.542.593,58	20,22
TOTAL	700.457,39	3.081.209,66	22,73

Concordo com o argumento do autuante de que por se tratar o presente lançamento de uma presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis não levadas à tributação, é irrelevante a discussão qual seria o regime de tributação das entradas não contabilizadas na escrita do contribuinte. Ressalto que as conclusões constantes nos Acórdãos do CONSEF citadas na peça defensiva não tem semelhança com o caso em comento, pois naquele processo a quase totalidade das operações realizadas pelo contribuinte foi de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Por último, no caso das notas fiscais cujas mercadorias foram posteriormente devolvidas, consta que o autuado atendeu à intimação apresentando cópias das notas fiscais de devolução, e que foram elaborados os demonstrativos intitulados de “Demonstrativo de Confronto das Notas Fiscais de Devolução com suas Respectivas Notas Fiscais de Origem” e “Demonstrativo Sintético dos Valores a Estornar por Devolução” (docs. fls. 3.229 a 3.233), resultando no “Demonstrativo de Débito por Saldo Credor de Caixa” (docs. fls. 3.234 a 3.236), com a diminuição do débito lançado originalmente.

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidades, pois o roteiro de auditoria empregado na apuração do débito segue os princípios contábeis e foi baseado na escrita e nos documentos do autuado, não havendo impropriedade do referido roteiro, uma vez que o entendimento do CONSEF é de que considera-se inadequado o roteiro de auditoria quando a quase totalidade das operações realizadas pelo contribuinte estiverem enquadradas no regime de substituição tributária, o que restou demonstrado não ter ocorrido nos períodos fiscalizados, tomando por base as notas fiscais utilizadas na auditoria de Caixa em questão.

Desta forma, restando caracterizado, em parte, o cometimento da infração, apesar da condição do estabelecimento no SimBahia, porém, de acordo com o artigo 408-S do RICMS/97, foi correta a apuração do débito pelos critérios e alíquotas aplicáveis às operações normais, inclusive com a concessão do crédito fiscal de 8% sobre as saídas omitidas, na forma prevista no § 1º do citado dispositivo regulamentar. Por tudo isso, concluo pela subsistência parcial do Auto de Infração com base nos demonstrativos às fls. 3.234 a 3.236.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 234.224,42, conforme demonstrativo abaixo."

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/1/2002	9/2/2002	15.568,94	17	70	2.646,72
28/2/2002	9/3/2002	19.996,24	17	70	3.399,36
31/3/2002	9/4/2002	44.572,41	17	70	7.577,31
30/4/2002	9/5/2002	26.750,29	17	70	4.547,55
31/5/2002	9/6/2002	20.549,88	17	70	3.493,48
30/6/2002	9/7/2002	37.213,47	17	70	6.326,29
31/7/2002	9/8/2002	22.402,94	17	70	3.808,50
31/8/2002	9/9/2002	44.158,18	17	70	7.506,89
30/9/2002	9/10/2002	5.103,06	17	70	867,52
31/10/2002	9/11/2002	36.538,71	17	70	6.211,58
30/11/2002	9/12/2002	16.084,12	17	70	2.734,30
31/12/2002	9/1/2003	18.653,76	17	70	3.171,14
31/1/2003	9/2/2003	19.198,82	17	70	3.263,80
28/2/2003	9/3/2003	20.223,65	17	70	3.438,02
31/3/2003	9/4/2003	24.082,71	17	70	4.094,06
30/4/2003	9/5/2003	30.601,65	17	70	5.202,28
31/5/2003	9/6/2003	37.023,24	17	70	6.293,95
30/6/2003	9/7/2003	33.157,06	17	70	5.636,70
31/7/2003	9/8/2003	32.201,59	17	70	5.474,27
31/8/2003	9/9/2003	90.414,65	17	70	15.370,49
30/9/2003	9/10/2003	45.060,29	17	70	7.660,25
31/10/2003	9/11/2003	51.065,53	17	70	8.681,14
30/11/2003	9/12/2003	48.200,47	17	70	8.194,08
31/12/2003	9/1/2004	58.526,88	17	70	9.949,57
31/1/2004	9/2/2004	57.748,35	17	70	9.817,22
29/2/2004	9/3/2004	-	17	70	-
31/3/2004	9/4/2004	53.468,00	17	70	9.089,56
30/4/2004	9/5/2004	62.663,59	17	70	10.652,81
31/5/2004	9/6/2004	33.240,29	17	70	5.650,85
30/6/2004	9/7/2004	44.073,24	17	70	7.492,45
31/7/2004	9/8/2004	58.712,59	17	70	9.981,14
31/8/2004	9/9/2004	53.879,47	17	70	9.159,51
30/9/2004	9/10/2004	39.915,65	17	70	6.785,66
31/10/2004	9/11/2004	39.478,00	17	70	6.711,26
30/11/2004	9/12/2004	67.365,47	17	70	11.452,13
31/12/2004	9/1/2005	69.897,53	17	70	11.882,58
TOTAL DO DÉBITO					234.224,42

Inconformado com a Decisão supramencionada, o recorrente ingressou com Recurso Voluntário, fls. 3268/3291, juntando documentos de fls. 3292/3331, argumentando o que segue:

Inicialmente, pugnou pela Nulidade do Auto de Infração, sustentando que o lançamento de ofício fora lavrado de forma equivocada - inadequação do roteiro de auditoria utilizado - tendo em vista que o recorrente é uma empresa de pequeno porte e deveria recolher o imposto de acordo com a receita bruta ajustada, não podendo se imputar, desta forma, a presunção de omissão de saídas por saldo credor de caixa.

No que se refere ao mérito da autuação, aduz que o agente fiscal se equivocou ao lavrar o Auto de Infração, tendo em vista que o recorrente estava enquadrado no regime do SimBahia, e que recolhia ICMS de acordo com a sua receita bruta ajustada, conforme a DME acostada à suplica recursal. Para justificar a sua tese defensiva acosta aos autos diversos julgados.

Assevera que o autuante ao apurar o imposto pelo regime normal de apuração cometeu um equívoco, uma vez que o recorrente não foi desenquadrado do regime do SimBahia.

Caso a tese de nulidade ou a improcedência da ação não seja acolhida, requer o julgamento parcial da ação fiscal, para se excluir a exigência da obrigação principal e aplicar a penalidade relativa ao descumprimento de obrigação acessória em razão da não escrituração do livro caixa, pelo fato de que a não escrituração das entradas não implica falta de recolhimento do imposto ou prejuízo para os cofres públicos e não restou devidamente comprovada a infração praticada pelo recorrente, tendo permanecido apenas na seara das presunções, não autorizando, destarte, a exigência do crédito tributário.

Sustenta, ainda, que houve mero descumprimento de obrigação acessória, vez que não houve qualquer omissão de receita decorrente de saída de mercadorias tributáveis, ocorrendo, apenas, um mero descumprimento de obrigação acessória – falta de escrituração dos valores lançados nas DME's e não lançados no livro caixa.

Aduz que até o presente momento não restou demonstrada qualquer omissão de receita advinda da omissão de saída de mercadorias tributáveis e comprova que havia saldo suficiente no conjunto de suas escritas contábeis, as quais cobririam o pagamento das despesas constantes nas DME's.

Ao final do Recurso Voluntário, pugna pelo seu provimento da seguinte forma:

“Em suma, diante dos fatos, é de concluir pela total improcedência do Auto de Infração em apreço para fins de cobrança de imposto haja vista que o autuado prova a inexistência de omissão de saídas. Isto porque, o autuado possuía Recursos suficientes para fazer frente aos pagamentos não contabilizados, fato este perfeitamente comum quando do descumprimento de obrigações acessórias.

Como a ação fiscal restringiu-se a apenas alguns roteiros de fiscalização, sem pautar-se em todos os elementos que poderiam efetivamente afirmar quanto a uma provável omissão de saídas de mercadorias, deparou-se o autuante com tão equivocada conclusão, razão pela qual, ante as provas cabais trazidas aos autos, pede-se pela improcedência do Auto de Infração em apreço.”

A PGE/PROFIS, ao ser instada para se manifestar no feito, baixou o processo em diligência a fim de saber se os documentos acostados ao Recurso Voluntário poderiam modificar o montante da autuação, tendo a sua assessoria técnica informado negativamente.

No que se refere à nulidade do lançamento em decorrência da inadequação do roteiro de auditoria realizado, opinou pelo indeferimento, aduzindo o que segue:

“...com a devida venia a exposição formatada pelo autuado, não há como se emprestar guaratida a tese recursal, pois, conforme exposto na Decisão de base, não se trata de cobrança de imposto decorrente de atividades comerciais evidentes e documentadas do autuado, mas, isto sim, das operações não registradas no livro caixa, cuja repercussão legal é a presunção de omissão de saídas, independentemente de se tratar de empresas encartadas no regime SIMBAHIA ou não.

Aliás, quadra apontar, a presunção legal em apreço se firma na lógica da existência receitas derivadas de saídas não registradas ou não contabilizadas, sendo impossível, desta forma, o cotejo com operações existentes formalmente.

No tocante ao mérito da autuação, emitiu o seguinte Parecer:

“No tocante a alegação defensiva de que a autuação só poderia ser concretizada com a exclusão do autuado do regime simplificado, parece-me novamente equivocada a ilação entabulada na súplica recursal, por não se tratar a exclusão do regime simplificado predicado necessário para a cobrança pelo regime normal, pois o ato administrativo de inserção ou não no regime simplificado trata-se de ato de cunho eminentemente declaratório de uma situação jurídica, sendo, portanto, possível a cobrança pelo regime normal quando comprovado pela fiscalização que a época do lançamento o contribuinte não preenchia os requisitos necessários à utilização do sistema especial de tributação.”

Incluído o presente PAF em pauta de julgamento, os julgadores da 2ª CJF resolveram converter os autos em diligência, à ASTEC deste Conselho de Fazenda, a fim de tomar as seguintes providências:

1. Identificar o percentual, mensalmente, nos mesmos períodos da autuação de mercadorias substituídas, isentas e não tributadas, em relação a todas as mercadorias adquiridas pelo Autuado;
2. após a realização da primeira diligência, favor elaborar novos demonstrativos de débito, conforme instrução normativa nº 56/07;

Após analisar a documentação necessária, o fiscal diligente proferiu Parecer (fls. 3346/3348), concluindo no sentido de que após a realização da diligência o valor do débito foi reduzido de R\$234.224,42, para R\$156.524,04.

Intimado para se manifestar sobre o resultado da diligência, o fiscal autuante se manifestou contrariamente ao acatamento da instrução normativa nº 56/07, no presente caso, pois segundo o mesmo, a retroatividade mais benéfica, prevista no art. 106 do CTN, apenas deve ser aplicada para reduzir tributo.

Disse, ainda, que antes do advento da referida instrução normativa, este CONSEF possuía entendimento consolidado no sentido de que o roteiro de autoria de saldo credor de caixa, seria inapropriado quando a totalidade ou quase a totalidade das mercadorias comercializadas pelo contribuinte fossem enquadradas no regime de substituição tributária ou mercadorias isentas.

Ao ser intimado para tomar conhecimento da diligência realizada, o autuado apresentou manifestação (fls. 3557/3560), argumentando que, conforme já foi amplamente exposto na defesa e parcialmente comprovado na diligência fiscal, o Auto de Infração merece ser revisto para ser julgado improcedente, haja vista que a receita omitida não decorreu de venda de mercadorias tributáveis, mas de venda de ativo imobilizado, prestação de serviços, empréstimos de terceiros e bancários.

Disse, ainda, que se imputar a exigência do imposto sem considerar as fontes de recursos acima mencionados representaria uma “teratologia” sem precedentes, um vício que fulmina a improcedência de todo o lançamento de ofício.

Ao final de sua manifestação pugna pela Nulidade ou pela Improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em Parecer conclusivo, opinou pelo Provimento Parcial do Auto de Infração, acatando o resultado da diligência.

VOTO

Tratam os autos de Recurso Voluntário, interposto pelo autuado, visando reformar a Decisão proferida em Primeira Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração.

A presente ação fiscal exige ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de saldo credor de caixa.

Requer o recorrente à declaração da nulidade do Auto de Infração em litígio, por entender que houve um equívoco na formatação do presente lançamento de ofício, ou seja, equívoco no roteiro de auditoria utilizado, uma vez que o recorrente por se tratar de empresa de pequeno porte deveria recolher o imposto de acordo com a sua receita bruta ajustada, não havendo, portanto, que se imputar a presunção de omissão de saída por saldo credor de caixa.

Da análise do presente feito, entendo que a súplica de nulidade não merece ser acolhida, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em decorrência de operações tributáveis não registradas no livro caixa, cuja repercussão legal é a presunção de saídas de mercadorias, independentemente do regime tributário em que o autuado esteja enquadrado.

Tendo em vista que o roteiro de auditoria utilizado para a apuração do débito tributário obedeceu aos princípios contábeis e fora baseado na escrita e nos documentos do recorrente, assim, voto no sentido de afastar a preliminar arguida.

No que concerne à alegação de que a autuação fora elaborada de forma equivocada e que apenas poderia exigir o ICMS da forma em que foi feita, caso fosse determinada à exclusão do recorrente do regime simplificado, esta também não merece ser acolhida por esta Egrégia Câmara de Julgamento Fiscal.

Inicialmente cumpre esclarecer que o recorrente não foi excluído do regime do SimBahia, o que ocorreu, na verdade, foi a exigência de ICMS pelo regime normal, pelo fato do autuado, no período em que foi fiscalizado, não preencher os requisitos necessários à utilização do sistema especial de tributação, conduta esta, permitida em lei.

Desta forma, fica devidamente esclarecido, que no presente caso não ocorreu o desenquadramento do recorrente ao regime do SimBahia, como quer induzir o autuado, mas apenas fora exigido imposto no regime normal, pelo fato do mesmo, à época da exigência fiscal, não possuir os requisitos dos benefícios fiscais do regime simplificado.

Quanto ao pedido de aplicação da multa acessória / não escrituração do livro, não entendo ser cabível. Embora o recorrente afirme que provou a inoccorrência de omissão de saídas, este não colacionou aos autos qualquer documento capaz de elidir a presunção legal, ônus que lhe incumbia. Por outro lado, restou evidenciado que a falta de recolhimento do imposto devido causou prejuízo ao erário público, não havendo, destarte, previsão legal para que seja deferido o pleito.

Analisando o mérito da autuação, observo que, embora o roteiro de fiscalização esteja correto, o Recurso Voluntário deve ser parcialmente provido, pois restou devidamente comprovado, através de diligência fiscal, que o sujeito passivo comercializa com mercadorias isentas, não tributadas ou com fase de tributação já encerrada, motivo pelo qual entendo que correta seria a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07.

Quanto à alegação do recorrente de que a receita omitida não decorreu de venda de mercadorias tributáveis, mas de venda de ativo imobilizado, prestação de serviços, empréstimos de terceiros e bancários, não acato tal argumentação, vez que o mesmo não colacionou aos autos prova do quanto alegado, ônus que lhe incumbia.

Do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, acatando o resultado da diligência de fls. 3346/3348, que apurou o débito no valor de R\$156.524,04.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279102.0002/06-7**, lavrado contra **SERGIANE MARTINS MENDES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$156.524,04**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS