

A. I. N° - 232854.0042/06-4
AUTUADO - FRANKSON DE S. VELOSO
AUTUANTE - MARCELO AUGUSTO CUNHA DE OLIVEIRA
ORIGEM - FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 02.03.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0020-02/09

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Demonstrada a existência de saldos credores de Caixa, situação em que a lei autoriza a presunção de que os valores apurados decorrem de operações tributáveis não contabilizadas. Refeito o lançamento, primeiro, para exclusão de valores considerados indevidamente no levantamento fiscal, e segundo, para adequação do lançamento à legislação aplicável às empresas enquadradas no regime do SimBahia. O ICMS é um tributo não cumulativo. O art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02, manda que se abata do imposto apurado o crédito presumido de 8% sobre as saídas consideradas, em se tratando de contribuinte do SimBahia. Reduzido o débito.

2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO 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. Refeito o demonstrativo do débito, para adequação do lançamento à legislação aplicável às empresas enquadradas no regime do SimBahia, abatendo-se dos valores lançados o crédito presumido de 8%, como manda o art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02. Não acolhida a arguição de preliminar. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/9/06, acusa:

1. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” [sic], no exercício de 2001, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 5.986,27, com multa de 70%;
2. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas” [sic], nos exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, sendo lançado ICMS no valor de R\$154.914,13, com multa de 70%.

O autuado defendeu-se explicando que seu ramo de atividades é o comércio varejista de equipamentos para panificadoras, sendo optante pelo regime do SimBahia, na condição de microempresa. Suscita como preliminar a nulidade dos lançamentos por ausência da descrição dos fatos, alegando que isso causou cerceamento de defesa, uma vez que a descrição que consta no Auto não contém elementos suficientes para se identificar com a clareza necessária o que

gerou as supostas diferenças acusadas. Reclama que, a despeito do rigor com que o RPAF tratou de elencar os elementos do Auto de Infração, o fiscal se limitou a repetir o texto dos incisos I e IV do § 3º do art. 2º do RICMS, em vez de descrever os fatos que implicariam uma obrigação tributária. Sustenta que não basta o fiscal repetir as palavras do texto legal, pois se fazem necessárias a descrição e a demonstração dos fatos.

Quanto ao mérito, alega que o Auto é improcedente, pois se trata de contribuinte optante pelo SimBahia, cujo regime é diferenciado, caracterizando-se pela redução da carga tributária. Observa que, no caso de microempresa, os optantes pelo regime de tributação simplificada do SimBahia pagam o imposto através do boleto de conta de energia elétrica. Protesta que deveria o autuante abater o imposto referente às entradas de mercadorias, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Reclama, ainda, que o fiscal incluiu indevidamente valores anteriores ao início das atividades do estabelecimento, anterior até mesmo à constituição da empresa.

Alega que foram incluídos indevidamente na base de cálculo do ICMS valores pagos a título de aluguel. Aduz que despesas com aluguel jamais poderiam ensejar a cobrança de ICMS, de modo que tal cobrança constitui claro ato de confisco e locupletamento ilícito por parte do Estado.

Também alega que foram incluídas indevidamente no levantamento Notas Fiscais referentes a mercadorias estranhas à sua atividade empresarial, a exemplo das relativas ao período de janeiro a março de 2005, emitidas pela Semp Toshiba, empresa de ramo completamente diverso daquele em que atua o autuado.

Pede que se declare nulo o Auto de Infração, ou que, sendo ultrapassada a preliminar, que o Auto seja julgado improcedente, ou procedente em parte, com exclusão das parcelas indevidamente incluídas no levantamento fiscal.

O fiscal autuante prestou informação, que inicia falando dos papéis de trabalho. Comenta que o primeiro lançamento se refere a “omissão de saídas de mercadorias, apurada através do saldo credor de caixa”, e o segundo, a “notas fiscais colhidas pelo CFAMT sem o devido registro na escrita fiscal”. Considera que o contribuinte deve muito mais imposto do que o que foi lançado, pois o trabalho de capturação de vias de documentos fiscais realizado nos postos fiscais corresponde apenas a uma parcela do total de operações efetivamente realizadas pelos contribuintes.

Quanto às alegações da defesa acerca da sistemática de pagamento do imposto através do regime do SimBahia, o fiscal contrapõe que o contribuinte optante por esse regime simplificado, mesmo tendo pago regularmente o imposto, mensalmente, não está isento para cometer irregularidades fiscais, como a omissão de algumas centenas de operações comerciais, que de fato ocorreram.

No que concerne ao saldo credor de caixa, o fiscal diz que os lançamentos foram feitos com base na documentação apresentada, tendo respaldo no art. 936 do RICMS. Aduz que a alíquota de 17% é a determinada no art. 50 “da mesma lei”, e a penalidade está fundamentada no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Conclui dizendo que ratifica a ação fiscal, e opina pela manutenção dos lançamentos.

O processo foi julgado em primeira instância por esta Junta, através do Acórdão JJF 0425-02/06, que assim decidiu: a) o item 1º foi julgado procedente em parte, excluindo-se valores considerados indevidamente no levantamento fiscal e adequando-se o lançamento à legislação aplicável às empresas enquadradas no regime do SimBahia, com o abatimento do crédito presumido de 8%; b) o item 2º também foi julgado procedente em parte, para adequação do

lançamento à legislação aplicável às empresas enquadradas no regime do SimBahia, abatendo-se dos valores lançados o crédito presumido de 8%.

A 1ª Câmara, através do Acórdão CJF 0312-11/07, deu provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, anulando a decisão de primeira instância, e determinou que os autos retornassem a esta Junta para novo julgamento.

Foi determinada a remessa dos autos à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, em diligência, para que fossem excluídas as parcelas de períodos anteriores a junho de 2001, a menos que houvesse elementos que provassem que a empresa já estava, antes, em efetivo funcionamento. Na mesma diligência foi determinado que, nos períodos em que o autuado se encontrasse inscrito no sistema SimBahia, fosse abatido o crédito presumido de 8%, como prevê o art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02.

O auditor designado para cumprir a diligência, após assinalar que a inscrição estadual do autuado foi deferida no dia 29/5/01, informou que a Declaração de Firma Individual do autuado foi registrada na JUCEB no dia 11/5/01. Observa que as seis primeiras notas fiscais de entrada foram emitidas entre os dias 24/5/01 e 31/5/01, nada indicando naqueles documentos que as mercadorias tivessem entrado no estabelecimento do autuado no mês de maio de 2001, pois, ao contrário, em algum deles há carimbos de postos fiscais com a data de junho. Aduz que a primeira nota de venda (saída de mercadoria) foi emitida no dia 11/6/01. Elaborou demonstrativo excluindo as parcelas de períodos anteriores a junho de 2001, com a concessão do crédito presumido de 8%. O imposto do item 1º, que era de R\$ 5.986,27, foi reduzido para R\$ 2.397,09, e o do item 2º, que era de R\$154.914,13, foi reduzido para R\$ 82.013,37.

Deu-se ciência do resultado da revisão dos lançamentos ao sujeito passivo, e este não se manifestou.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de duas imputações: “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”, e “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”.

O autuado pede, como preliminar, que se declare nulo o procedimento, por cerceamento de defesa, haja vista que a descrição constante no Auto não contém elementos suficientes para se identificar com a clareza necessária o que gerou as supostas diferenças acusadas.

O art. 39 do RPAF manda que o fiscal descreva os fatos “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 possa compreender 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.

O Auto de Infração, depois que passou a ser emitido de forma automatizada, com base no sistema de informatização desta Secretaria, descreve as infrações em função de um banco de situações abstratamente armazenadas no sistema, pois é impossível prever, no plano hipotético, todas as situações reais do dia-a-dia, de modo que compete ao fiscal, diante do caso concreto, fazer os esclarecimentos necessários, para atender ao supracitado dispositivo regulamentar, visando à clareza da imputação, para que o acusado possa exercer plenamente o seu direito de defesa, em nome do princípio do contraditório. As fórmulas padronizadas armazenadas no sistema visam a facilitar o trabalho do fiscal, mas a descrição do fato concreto, efetivamente apurado, é de responsabilidade do fiscal autuante, pois o titular da competência legal para lavrar Autos de Infração é do auditor, não do sistema. O Auto de Infração passou a ser denominado

“Auto de Infração/Termo de Encerramento” justamente para que contenha os esclarecimentos que seriam feitos no Termo de Encerramento.

No caso presente, está sendo cobrado tributo, de modo que o fato que motivou a autuação deve corresponder ao que a lei prevê como fato gerador da obrigação principal.

O item 1º deste Auto de Infração acusa o sujeito passivo de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”. Para que fique patente a razão da cobrança do imposto neste 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, a realização de operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto.

Em princípio, saldos credores de Caixa não constituem fato gerador de nenhum tributo. No caso do ICMS, 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. 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.

No caso do item 2º, o autuado foi acusado de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”. E preciso ficar claro o que é que uma omissão de entradas de mercadorias tem a ver com omissão de saídas.

No caso da omissão de saídas, o motivo do lançamento do imposto é claramente definido, haja vista que a norma jurídica que define a incidência do imposto em questão tem por aspecto temporal justamente a saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte.

Já no caso de omissão de entradas de mercadorias – situação que interessa no exame do item 2º deste Auto –, o lançamento do imposto não decorre desse fato em si (omissão de entradas), pois o tributo não é devido pela entrada, mas pela saída (aspecto temporal da norma de incidência), servindo a omissão de entradas como indício para firmar a presunção legal de que, se o sujeito passivo omitiu compras de mercadorias, isto significa que, para pagar essas compras, ele se valeu de receitas de vendas também não declaradas, e é relativamente a essas vendas (“saídas”) não declaradas que se cobra o imposto.

A descrição incompleta dos fatos, neste Auto de Infração, não implicaram cerceamento de defesa, uma vez que o contribuinte, ao defender-se, demonstrou conhecer os critérios legais do cálculo do imposto nas situações envolvidas, tanto assim que cita, na defesa, os incisos I e IV do § 3º do art. 2º do RICMS.

No tocante à alegação de não haver esclarecimento quanto ao que gerou as diferenças acusadas, não tem razão o contribuinte, haja vista que consta nos autos, mediante “recibo”, que lhe foram fornecidas cópias dos demonstrativos fiscais, conforme assinatura aposta nos papéis às ffs. 11, 12, 17, 48, 113 e 251. Embora não haja declaração expressa, parto do pressuposto de que o fiscal, junto com os demonstrativos, forneceu ao contribuinte as cópias das Notas Fiscais colhidas pelo CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito), conforme determina o art. 46 do RPAF. Por conseguinte, o contribuinte teve em mãos elementos para defender-se adequadamente.

O imposto, nos dois itens deste Auto de Infração, foi lançado com base no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Esse dispositivo estabelece uma presunção: no caso de saldo credor de Caixa e de entradas de mercadorias não registradas, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Presunção, do ponto de vista jurídico, é um meio de prova indireta. Consiste numa conclusão ou dedução que se extrai de um fato conhecido para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato. A presunção pode ser absoluta ou relativa. A presunção absoluta não admite questionamento. Porém a presunção relativa, que é caracterizada por indícios, pode ser elidida por provas ou evidências.

No caso em exame, trata-se de uma presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, põe uma vírgula e diz que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção.

Dou por superada a preliminar.

Quanto aos aspectos substanciais dos lançamentos, o autuado reclama que foram incluídos indevidamente valores referentes a períodos anteriores ao início das atividades do estabelecimento, anteriores até mesmo à constituição da empresa.

Ao prestar a informação, o fiscal silenciou a respeito dessa questão, não atentando, portanto, para o mandamento do art. 127, § 6º, do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação. O fiscal autuante tem um compromisso com o lançamento por ele efetuado. Deve preservar a todo custo a legalidade tributária. O que é devido tem de ser lançado, porém o que não é devido deve ser reconhecido expressamente, em qualquer fase do procedimento, não só por questão de lealdade, mas, sobretudo, porque o lançamento tributário é um procedimento vinculado, regido por lei, e a lei não autoriza o excesso de exação, muito pelo contrário, coíbe.

Noto que o autuado apresentou cópia do comprovante de inscrição no CNPJ (fl. 439), no qual consta que a data da abertura do estabelecimento foi 11/5/01.

Apresentou também cópia do Documento de Informação Cadastral (DIC), mediante o qual requereu sua inscrição no cadastro estadual de contribuintes (fl. 440), datado de 11/5/01. O pedido de inscrição foi deferido no dia 29/5/01. Como se sabe, até prova em contrário o contribuinte somente dá início às atividades do estabelecimento após a visita ou diligência fiscal e o deferimento do pedido de inscrição. Como nesse caso não consta ter havido diligência fiscal, e tendo em vista que o pedido de inscrição foi deferido no dia 29/5/01 (fl. 440, verso), deduzo que o contribuinte somente iniciou suas atividades em junho de 2001. Isso é corroborado pelas primeiras Notas Fiscais de compra anexadas pelo próprio autuante (fls. 13/15), que são datadas de junho, setembro de outubro de 2001. Desse modo, no item 1º, devem ser excluídas as parcelas relativas aos meses de fevereiro, março, abril e maio de 2001.

O autuado reclama, ainda, que foram incluídos indevidamente na base de cálculo do ICMS valores pagos a título de aluguel. Aduz que despesas com aluguel jamais poderiam ensejar a cobrança de ICMS, de modo que tal cobrança constitui claro ato de confisco e locupletamento ilícito por parte do Estado. Também reclama que foram incluídas indevidamente no levantamento Notas Fiscais referentes a mercadorias estranhas à sua atividade empresarial, a exemplo das relativas ao período de janeiro a março de 2005, emitidas pela Semp Toshiba, empresa de ramo completamente diverso daquele em que atua o autuado.

O fiscal autuante nada disse a respeito dessas questões, ao prestar a informação.

O contribuinte precisa saber que o imposto não foi cobrado sobre o aluguel. Os valores relativos ao aluguel do imóvel entraram no levantamento das despesas do estabelecimento, já que foi feita

auditoria de Caixa, de como a comparar os ingressos de numerário com os dispêndios ocorridos no período, resultando do levantamento saldos credores de Caixa (item 1º do Auto de Infração). Conforme já salientei, a conta Caixa não pode apresentar saldos “credores”, por ser uma conta do Ativo. Saldos credores de caixa denunciam que os recursos, até prova em contrário, se referem a operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Outro ponto questionado pelo autuado é que o fiscal deixou de abater o imposto referente às entradas de mercadorias, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Está claro que o fiscal deixou de atentar para esse aspecto, e, mesmo diante da reclamação da defesa, silenciou, não atentando, assim, para o mandamento do art. 127, § 6º, do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Note-se que o contribuinte, nos exercícios compreendidos na ação fiscal, se encontrava inscrito no SimBahia.

Quando são apurados fatos tais como suprimento de Caixa de origem não comprovado, saldo credor de Caixa, omissão de entradas, passivo fictício, diferenças físicas em levantamento quantitativo de estoque, etc., ao ser apurado o imposto por esses fatos, a Lei nº 7.357/98, que instituiu o SimBahia, em seu art. 19, determina que o tributo seja exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, uma vez que tais fatos estão compreendidos nas situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18. Os fatos em análise (saldos credores de Caixa e omissões de entradas de mercadorias) enquadram-se no art. 15, V, da citada lei, ou seja, houve a ocorrência da prática de uma infração de natureza grave. Este mesmo inciso determina que as infrações consideradas graves são aquelas elencadas em regulamento. Isso é feito no art. 408-L, V, do RICMS.

Cumprе assinalar que a lei manda que se apure o imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais. Para isto, não basta aplicar a alíquota “normal”; é preciso, também, que sejam concedidos os créditos fiscais correspondentes. O ICMS é um tributo não cumulativo. Por conseguinte, não foi observada, pelo fiscal autuante, 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% sobre as saídas consideradas, em se tratando de contribuinte do SimBahia. Crédito presumido, como o nome denota, é crédito outorgado pela legislação, pouco importa se consta ou não o respectivo destaque em documento fiscal. Aliás, se estivesse destacado em documento não seria “presumido”.

De acordo com os demonstrativos às fls. 9/11, 12, 16/17, 47/48, 110/113 e 248/251, está claro que o fiscal não abateu o crédito presumido de 8%, como manda a lei.

Foi determinada a remessa dos autos à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, em diligência, para que fossem excluídas as parcelas de períodos anteriores a junho de 2001, a menos que houvesse elementos que provassem que a empresa já estava, antes, em efetivo funcionamento. Na mesma diligência foi determinado que, nos períodos em que o autuado se encontrasse inscrito no sistema SimBahia, fosse abatido o crédito presumido de 8%, como prevê o art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02.

O auditor designado para cumprir a diligência, após assinalar que a inscrição estadual do autuado foi deferida no dia 29/5/01, informou que a Declaração de Firma Individual do autuado foi registrada na JUCEB no dia 11/5/01. Observa que as seis primeiras notas fiscais de entrada foram emitidas entre os dias 24/5/01 e 31/5/01, nada indicando naqueles documentos que as mercadorias tivessem entrado no estabelecimento do autuado no mês de maio de 2001, pois, ao contrário, em algum deles há carimbos de postos fiscais com a data de junho. Aduz que a primeira nota de

venda (saída de mercadoria) foi emitida no dia 11/6/01. Elaborou demonstrativo excluindo as parcelas de períodos anteriores a junho de 2001, com a concessão do crédito presumido de 8%. O imposto do item 1º, que era de R\$5.986,27, foi reduzido para R\$2.397,09, e o do item 2º, que era de R\$154.914,13, foi reduzido para R\$82.013,37.

Deu-se ciência do resultado da revisão dos lançamentos ao sujeito passivo, e este não se manifestou.

O demonstrativo do débito deverá ser feito com base nos demonstrativos às fls. 583-584.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232854.0042/06-4**, lavrado contra **FRANKSON DE S. VELOSO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$84.410,46**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2009

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR