

A. I. N° - 233080.0403/09-8
AUTUADO - FAÇA FEIRA ATACADO E VAREJO LTDA.
AUTUANTE - ROBERTO COUTO DOS SANTOS
ORIGEM - INFRAZ JACOBINA
INTERNET 28.09.09

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0277-05/09

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Esta situação 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. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “F”, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 03/06/2009, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 50.271,11, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada nos dias 01.07.2005, 01.08.2005, 01.02.2006, 01.06.2006, 01.07.2006, 01.08.06, 01.09.2006, 01.11.2006 e 31.12.2006, com os respectivos valores: R\$ 25.000,00. R\$ 50.000,00, R\$ 56.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 5.000,00, R\$ 60.000,00, R\$ 10.000,00, R\$ 30.000,00 e R\$ 7.500,00, conforme cópias do livro caixa anexo. Valor do débito: R\$ 49.895,00

INFRAÇÃO 2 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa , empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Falta de antecipação parcial conforme demonstrativo anexo. Valor do débito: R\$ 376,11.

O autuado ingressou tempestivamente com a sua defesa, anexada às fls. 87/88 dos autos. Quanto à infração nº 1, argumentou que os ingressos de recursos no caixa da empresa são de origem comprovada e procedem de empréstimos efetuados pelos sócios. Anexou, na peça defensiva, fotocópias autenticadas de notas promissórias, correspondentes aos valores que compõem a base de cálculo da exigência fiscal. Afirmou, ainda, que nessas operações de empréstimo, não foi estipulado prazo de vencimento das obrigações, sendo acordado a possibilidade de quitação em função das possibilidades da empresa ou mesmo através de descontos concedidos aos sócios para aquisição de mercadorias do estabelecimento. Ressaltou que o autuante deixou de observar que algumas operações de empréstimo foram objeto de pagamento, conforme valores levados ao registro no livro caixa. Declarou não haver vedação legal para que as empresas tomem

empréstimos para pagamento a curto ou longo prazo, visando, em especial, suprir o empreendimento de capital de giro indispensável à movimentação de seus negócios, evitando, de outra forma, recorrer às instituições financeiras que exigem inúmeras garantias e impõem taxas de juros elevadas.

Em seguida, o impugnante fez considerações em torno das operações de empréstimos contraídas junto aos sócios. Discorreu que a origem do “suplemento de caixa”, se deu no dia 01/07/2005, no valor de R\$25.000,00 (Vinte e cinco mil reais), feito pela Sra. Jucineide,. Que o dia 01/08/2005, foram colocados na empresa mais R\$50.000,00 (Cinquenta mil reais), totalizando a quantia R\$75.000,00 (Setenta e cinco mil reais). No dia 31/12/2005, parte dos empréstimos foram pagos com fornecimentos de mercadorias, no valor de R\$27.242,40 (Vinte e sete mil duzentos e quarenta e dois reais e quarenta centavos), e no dia 31/12/2005, foi pago em moeda corrente R\$30.000,00 (Trinta mil reais), ficando um saldo remanescente no valor de R\$ 17.757,60 (Dezessete mil setecentos e cinquenta e sete reais, sessenta centavos), conforme lançamentos efetuados no livro caixa (fotocópia doc. n° 012, pag.nº 021 do livro caixa/2005). Aduziu que as datas de vencimento adotadas pelo Auditor Fiscal não constam nos comprovantes apresentados na peça defensiva.

Afirmou, ainda, que a Sra. Jucineide, no dia 01/02/06 a 01/11/2006, fez novos empréstimos à sociedade empresarial, no valor total de R\$ 106.000,00 (Cento e seis mil reais),e que houve um pagamento, em 31/12/2006, no de parcela no valor de R\$ 10.000,00 (Dez mil reais), (Conf. fotocópia doc. n° 013 pag. 045 L.Cx/2006). Registrhou, em seguida, que o sr. Paulo César, no dia 01/06/2006, efetuou um empréstimo no valor de R\$50.000,00 (Cinquenta mil reais), (Doc. n° 014 pag. 020 L.Cx./2006), e a Sta. Amanda, filha do Sr. Paulo César, destinou à empresa, no período de 01/09/2006 a 31/12/2006, a quantia de R\$ 32.500,00 (Trinta e dois mil e quinhentos reais), (docs n°s 015 a 017, págs. 032-039 e 045 do L.cx/2006). Revelou que essas operações foram integralmente liquidadas nos exercícios seguintes, tendo sido fundamentais para a continuidade da empresa que opera com inúmeras dificuldades.

No tocante à infração nº 2, relacionada ao ICMS da antecipação parcial, a defesa declarou que a empresa recolheu no ano 2005, a cifra de R\$ 890,13 (Oitocentos e noventa reais e treze centavos), no ano 2006 a quantia R\$3.043,18 (Três mil quarenta e três reais, dezoito centavos). Alegou ser difícil precisar se o tributo lançado no Auto de Infração foi ou não recolhido nessas parcelas, visto que no demonstrativo que serviu de base para o lançamento não foram citadas as notas fiscais correspondente a cada recolhimento. No entanto, afirmou que está efetuando cuidadosamente um levantamento e se comprovado a omissão de recolhimento, providenciará a quitação do tributo em favor do Estado.

Ao concluir, formalizou requerimento pela improcedência da autuação.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 101/102 dos autos. Quanto à infração nº 1 discordou da tese defensiva quanto à afirmação de não se fazer necessária nenhuma comprovação do ingresso de recursos no caixa da empresa. Fez transcrição do art. 60, inc. I, do RICMS, para afirmar que nas hipóteses de suprimento de caixa se faz imprescindível comprovação, através de documentos idôneos, do ingresso dos recursos, e, que a simples apresentação de notas promissórias não elidem a acusação fiscal, visto que não foram trazidos ao processo outros documentos, a exemplo de cheques ou extratos bancários que certificassem a efetiva entrada de dinheiro no caixa do estabelecimento.

Relativamente à infração nº 2, destacou que a prova do pagamento da antecipação parcial não foi anexada aos autos. Enfatizou ainda que a relação das notas fiscais que compõem este item da autuação integram os demonstrativos inseridos às folhas 06 a 17 deste PAF, não procedendo a alegação defensiva de ausência desta prova.

Ao finalizar, solicitou a manutenção na íntegra da exigência fiscal.

VOTO

Na infração 1 foi imputado ao contribuinte a falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 49.895,00, em razão da constatação da ocorrência de suprimentos de caixa de origem não comprovada. Esses suprimentos estão baseados em lançamentos efetuados pelo sujeito passivo

em seu livro Caixa, nos dias 01.07.2005, 01.08.2005, 01.02.2006, 01.06.2006, 01.07.2006, 01.08.06, 01 09.2006, 01.11.2006 e 31.12.2006, com os respectivos valores: R\$ 25.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 56.000,00, R\$ 50.000,00, R\$ 5.000,00, R\$ 60.000,00, R\$ 10.000,00, R\$ 30.000,00 e R\$ 7.500,00.

Nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, a constatação da ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada autoriza o fisco a presumir a realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência dessa presunção.

Visando a elidir a presunção legal que embasou a autuação, o impugnante afirmou que os recursos financeiros são procedentes de empréstimos efetuados pelos sócios à empresa. Foi juntada de cópias das notas promissórias e os correspondentes lançamentos no livro caixa das operações de mútuo. Fez menção a alguns pagamentos também lançados no caixa, efetuados no decorrer dos exercícios de 2005 e 2006.

Cabe inicialmente discorrer a acerca do contrato de mútuo, que segundo a mais abalizada doutrina civilista, o enquadra na categoria dos negócios jurídicos reais. Esse o escólio de Orlando Gomes, em sua obra “Contratos”, ed. Forense, 12ª edição, pág. 355. Essa modalidade contratual, prevista nos arts. 586 a 592, do Código Civil de 2002, só se torna perfeita e acabada com a entrega da coisa, ou seja, através da tradição. No caso em exame com a entrega do dinheiro, circunstância que demanda que o tomador do empréstimo faça a prova do efetivo recebimento dos recursos.

Diante disso, para que a presunção que embasou a infração em tela pudesse ser elidida seria necessário que os suprimentos de caixa fossem comprovados com apresentação de documentos que demonstrassem o real ingresso dos recursos na empresa, a exemplo de extratos bancários, cópias de cheques devidamente compensados, documentos de transferência bancária etc. A simples juntadas de notas promissórias e dos correspondentes lançamentos escriturais nos livros contábeis não fazem prova do efetivo ingresso do dinheiro no caixa do contribuinte, isto porque os referidos documentos são de produção unilateral da pessoa jurídica e dos seus sócios.

Pelo acima exposto, considero que as alegações empresariais e a correspondente documentação acostada ao processo não são elementos suficientes para elidir a presunção legal que embasou a cobrança do ICMS contida na infração 1. Em decorrência mantenho a exigência fiscal.

No que pertine ao item 2, que contém a exigência de ICMS por antecipação parcial, prevista no art. 352-A do RICMS/97 e art. 12-A da Lei nº 7.014/96, o impugnante limitou-se a afirmar que efetuou o pagamento do imposto no decorrer dos exercícios de 2005 e 2006, todavia, no presente processo não foram acostados os documentos que comprovassem o recolhimento das parcelas exigidas no Auto de Infração.

Também não procede o argumento defensivo de que o autuante não informou a relação de notas fiscais que compõem a exigência fiscal. O rol das notas fiscais e o correspondente cálculo do ICMS se encontram discriminados nos demonstrativos anexados às fls. 06 a 17 dos autos. Portanto, a exigência fiscal quanto à parcela do ICMS deve ser mantida.

Por sua vez, esta Junta de Julgamento, de ofício, levanta uma questão de ordem pública, vinculada à penalidade aplicada no Auto de Infração, atinente à exigência da antecipação parcial. A alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal, descontornado a análise da possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pela autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da novel legislação.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1ª Instância, no Acórdão nº 0233-02/08, da lavra do eminentíssimo julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em

que foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, . O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

I - 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:

...

b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:

*1 - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a **antecipação ou substituição tributária**, quando procedentes de fora do Estado;*
(...)

Consignou a PGE/PROFIS, em diversos pareceres, que o texto da norma em questão a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoriedade simbiose do artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação, prevista no art. 42, inc. II, “d”, aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuinte, consoante normas estampadas no art. 179 da Carta Magna.

Também foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, ao presente caso, considerando a que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além do referido comando normativo não alcançar expressamente a empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da

Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equívoco no enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, “b”, item 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadramento as infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50% para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 233080.0403/09-8, lavrado contra **FAÇA FEIRA ATACADO E VAREJO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$50.271,11**, acrescido das multas de 70% sobre R\$49.895,00, e de 60%, sobre R\$376,11, previstas no art. 42, incisos II, “f”, e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA