

A. I. Nº - 206898.0197/09-0
AUTUADO - DIGITAL COMPUTADORES LTDA.
AUTUANTE - LAURO DOS SANTOS NUNES
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
INTERNET - 19. 11. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0373-01/09

EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Descrição imprecisa do fato. Inexistência, nos autos, de elementos que indiquem ter havido suprimento de caixa de origem não comprovada. Infração nula. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração subsistente. 3. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA. MICROEMPRESA COM RECEITA SUPERIOR A R\$30.000,00. MULTA. Comprovado que na data da ocorrência o contribuinte estava enquadrado no regime normal de tributação. Infração insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/04/09, acusa:

1. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada [sic], no exercício de 2005, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 14.266,67, com multa de 70%;
2. “Entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no exercício de 2004, sendo imputada multa de 10% sobre o valor das mercadorias, equivalente a R\$1.326,77;
3. “Falta de escrituração do livro Caixa, sendo microempresa ou empresa de pequeno porte. Multa de R\$460,00”.

Às fls. 70 a 73, o autuado defendeu-se dizendo que o autuante montou uma esdrúxula composição contábil com base nos pagamentos das entradas e receitas das saídas no comparativo entre os lançamentos do livro Registro de Saída com os valores constantes de entradas, sobre a diferença, sob a acusação de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através do saldo credor na conta caixa, e que o fiscal não conferiu as notas fiscais da empresa, pois noventa por cento das compras são feitas na Bahia com substituição tributária.

Aduz que o autuante se fundamentou nos livros Registro de Entrada e de Saídas, quando a auditoria da conta caixa tem por objetivo a verificação da regularidade nos lançamentos contábeis e compreende conciliação das contas, ajustes e outras providências tendentes a apurar se há valores ocultos ou contabilizados incorretamente, e diz que o levantamento efetuado não se enquadra como Auditoria Financeira nem como auditoria da conta caixa, uma vez que ambas dependem essencialmente da escrita contábil. Entende que sem exame na escrita contábil, não há que se falar em estouro de caixa, ou saldo credor da conta caixa e se o autuante não utilizou nenhum dos

elementos citados, o levantamento está fora dos padrões, sem condições de fundamentar o lançamento de ofício, uma vez que não contem, elementos suficientes para se determinar com segurança a Infração, sendo, assim, auto nulo com base no inciso IV do art. 18 do RPAF.

Em relação à Infração 02, diz que o autuante age com má fé, pois é microempresa desobrigada de escriturar livros de entrada, saída e apuração do ICMS e mesmo assim exige multa de 10% das referidas compras de mercadorias do exercício de 2004 por falta de escrituração dos livros.

Quanto à Infração 03, entende que a mesma elimina a Infração 02, porque a imputação é de reconhecimento que é microempresa e que deixou de escriturar o livro caixa.

Seguindo, transcreve ementas de acórdãos do CONSEF para dizer que este órgão tem o entendimento de que quando o levantamento das disponibilidades e situações onde inexistir escrita contábil haverá de ser efetuado levando em consideração elementos que dêem sustentação ao levantamento fiscal, envolvendo a totalidade das responsabilidades.

Concluindo, salienta que a ação fiscal vulnera o princípio da legalidade e pede que o auto seja julgado improcedente.

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 107 a 109, dizendo que o Impugnante limita-se a comentários genéricos sem anexar qualquer documento ou demonstrativo a título de prova e que intimou o contribuinte por quatro vezes para apresentação da escrita contábil sem que fosse atendido.

Em relação à Infração 01 diz que tendo em vista de o contribuinte não ter-lhe apresentado a escrita contábil do exercício de 2005 embora tenha feito quatro intimações, efetuou a composição da conta "Caixa" através dos documentos que lhe foram entregues, quais sejam: notas fiscais de compras, de vendas e livros fiscais.

Quanto à Infração 02, salienta que de acordo com o histórico de condição extraído do INC, no período 01/04/2004 a 30/06/2007 o contribuinte encontrava-se inscrito no regime normal de tributação, conforme documento de fl. 31, estando obrigado a escriturar os livros fiscais, bem como manter escrita contábil regular, como determina os arts. 314, 320 e 322 do RICMS-BA e que a multa sobre as notas fiscais não escrituradas no livro Registro de Entradas é prevista no art. 915, inciso IX do RICMS-BA.

No que diz respeito à Infração 03, diz que se equivocou quanto à exigência vez que no período o contribuinte não era microempresa nem empresa de pequeno porte, mas enquadrado no regime normal de tributação e, nesse caso, por falta de atendimento das intimações devia ter aplicado a penalidade prevista no art. 915, inciso XX, alíneas "a", "b" e "c", do RICMS-BA.

VOTO

Este Auto de Infração é composto das seguintes infrações: 1. "Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada; 2. "Entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no exercício de 2004; 3. "Falta de escrituração do livro Caixa, sendo microempresa ou empresa de pequeno porte.

Inicialmente, consoante o art. 147, inciso II, alínea "b", do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente, as provas autuadas são suficientes para formar meu convencimento não havendo necessidade de requisitar laudo "por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada" para fornecer opinião, em face dos quesitos formulados.

O autuado pede, como preliminar, que se declare nulo o procedimento com base no inciso IV do art. 18 do RPAF, pois o levantamento fiscal da Infração 01 teria sido feito fora dos padrões previstos, ao arrepio das normas, portanto, sem condições de fundamentar o lançamento de ofício.

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 o auditor, não o 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 suprimento de caixa de origem não comprovada”. 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, suprimento de caixa de origem não comprovada, saldos credores de Caixa não constituem fato gerador de nenhum tributo. No caso do ICMS, quando se apuram essas situações na conta Caixa, 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 ou suprimentos não comprovados denunciam a falta de contabilização de receitas. A conta Caixa, por integrar o Ativo, deve ter sempre saldos devedores. Quando apresenta saldos credores ou insuficiência para pagamento das obrigações, 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 período compreendido pela verificação fiscal o contribuinte autuado tinha a condição de normal, conforme histórico de fl. 31, estava, portanto, obrigado a manter escrita fiscal e contábil regular. Vejo que, de fato, conforme documentos de fls. 7 a 12, o autuante intimou por quatro vezes o contribuinte para que este apresentasse essas escritas e documentos que a subsidiam, mas não foi atendido na forma solicitada, o que limitou o autuante a efetuar o levantamento fiscal com base nos documentos disponibilizados, quais sejam as notas fiscais de entradas e impostos pagos como elementos representativas de obrigações de desembolsos, e notas fiscais de vendas como recebimentos de numerários debitados à conta caixa. Por suposto, com relação a desembolso, no exercício fiscalizado estes não ficaram limitados aos computados no levantamento fiscal. Faltam as despesas correntes do estabelecimento, mas estas só agravaria o “estouro de caixa” apontado.

Entretanto, sem a comprovação documental, tais despesas não poderiam ser arbitradas para serem consideradas no tipo de auditoria efetuado.

Entretanto, neste caso se faz preciso analisar a substancia do fulcro da autuação, pois apesar de a acusação se reportar a suprimento de caixa de origem não comprovada, constato que, efetivamente, a apuração fiscal aponta a existência de saldo credor de caixa, aliás, foi com este fulcro que o autuado entendeu a infração na sua peça de defesa e o próprio autuante afirma na Informação Fiscal ter efetuado a composição da conta “Caixa” através dos documentos que o autuado lhe entregou, sendo exigido o imposto sobre o saldo credor que apurou aplicando a redução da Base de Cálculo em 58,825%, conforme demonstrativo de fl. 13.

Constato no levantamento levado a efeito pelo autuante que este totalizou no exercício fiscalizado (2005) as entradas de receitas juntamente com o que denominou de “suprimento de caixa”, deduzindo todos os pagamentos realizados no exercício que foram representados pelas compras realizadas mais os tributos pagos, deduzido do passivo para o exercício seguinte, apurando um saldo credor no final do exercício, sobre o qual aplicou a redução de 58,825% com o que encontrou a Base de Cálculo de R\$83.921,58, tributável à alíquota de 17% apurando o imposto devido no valor de R\$14.266,67.

Da análise dos autos resulta-me a convicção de que houve na autuação uma confusão entre suprimento de caixa e saldo credor de caixa, situações distintas que a legislação tributária prevê distintamente, embora estejam ambas as ocorrências inseridas no §4º do art. 4º de Lei 7.014/96, senão vejamos:

O suprimento de caixa de origem não comprovada ocorre quando o contribuinte realiza pagamentos com recursos contabilizados para suprir o caixa, a exemplo de empréstimos efetuados por administradores, sócios, titular de empresa individual e acionista controlador, aumento de capital, cuja ausência da comprovação justifica o lançamento do crédito tributário correspondente.

Portanto, o suprimento de caixa deve ser identificado, cabendo ao Fisco apontar os valores relativos ao suprimento com a data do lançamento, cuja origem deve o autuado ser intimado para esclarecer e comprovar. Caso não haja comprovação é cabível a exigência do imposto por presunção, pelo valor efetivo do suprimento, independentemente da existência de saldo na conta “Caixa”, com base na presunção que os recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96.

Já o saldo credor de caixa ocorre quando são contabilizados pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, resultando no conhecido “estouro de caixa”. Como se sabe, a conta “Caixa” por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96.

Portanto, no caso sob exame, o autuante apurou saldo credor de caixa e não suprimento de caixa de origem não comprovada, conforme consignado no Auto de Infração.

A propósito, reproduzo abaixo a decisão da Câmara Superior deste CONSEF, que através do Acórdão CS N. 075/01, tratou de matéria semelhante a de que cuida o Auto de Infração em exame, cujo voto do ilustre Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira, foi assim consignado:

“VOTO

Com a devida “venia”, divirjo do entendimento da Douta PROFAZ externado em seu opinativo por entender que a Resolução nº 3382/97 da 3ª Câmara do CONSEF trata de

questão exatamente igual a que se discute nos autos, possuindo a mesma identidade jurídica, cujo Auto de Infração foi lavrado nos mesmos moldes deste.

Está claro na Resolução nº 3382/97 que a autuação foi a título de omissão de saídas mediante levantamento comparativo de entradas e de saídas de mercadorias, encontrando-se insuficiência de saldo na conta “Caixa”, situação em que levou a exigir o imposto também por presunção “juris tantum”.

O procedimento do autuante, neste PAF, foi o mesmo do consignada na Resolução trazida em Paradigma. Isto está absolutamente claro no demonstrativo de fl. 07, onde se constata, sem qualquer dúvida, que o autuante comparou compras (entradas) com as vendas (saídas) apurando insuficiência de “Caixa” sobre a qual, exigiu por presunção, o ICMS.

Considero plenamente atendido a requisito de admissibilidade e voto pelo Conhecimento deste Recurso de Revista.

Passando a análise da preliminar de mérito, vejo que o recorrente tem total razão em seus argumentos pois o lançamento está realmente eivado de vícios que o inquinam de nulidade.

Em que pese a indiscutível competência e o conhecimento técnico que possui o ilustre autuante, o demonstrativo que elaborou à fl. 07 e que serviu de base à autuação é tecnicamente insustentável.

De início vejo que foi imputado ao recorrente a prática de suprimento de caixa de origem não comprovada quando, em verdade, isto não está sequer indicado nos autos. Não se pode confundir “suprimento de caixa” com “insuficiência de saldo ou saldo credor da conta “Caixa” pois são situações totalmente diferentes.

O suprimento há de ser identificado, quantificado, apurada a data do lançamento e o contribuinte deve ser previamente intimado para esclarecer e comprovar sua origem. Caso não haja a comprovação, aí sim, exige-se o imposto por presunção, pelo valor real do suprimento, independentemente da existência de saldo na conta “Caixa”. A questão enfocada é o suprimento não comprovado.

Já a insuficiência de saldo ou saldo credor é outra coisa. Trata-se de uma situação irregular, refletida na escrita contábil em função de falta de contabilização de vendas omitidas. Portanto, no caso sob exame, o autuante teria apurado “insuficiência de saldo ou saldo credor”, jamais suprimento de origem não comprovada.

(...)

Em vista disto, considero que o lançamento de Ofício é inseguro, não existe clareza na apuração dos fatos e a imputação está feita de forma imprecisa. Diante disto, com base no art. 18, inciso IV do RPAF-BA voto pelo PROVIMENTO deste Recurso de Revista no sentido de que o presente Auto de Infração seja julgado NULO.”

Diante do exposto, considerando a descrição imprecisa do fato, bem como a inexistência, nos autos, de elementos que indiquem ter havido suprimento de caixa de origem não comprovada, tenho a infração como nula, com fulcro no artigo 18, inciso IV do RPAF/BA.

Nos termos do artigo 21 do mesmo Diploma regulamentar acima referido, recomendo a autoridade competente a renovação dos atos, a salvo de falhas.

Na Infração 02 o sujeito passivo é acusado de ter dado entrada de mercadoria sujeita a tributação no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, mais especificamente no livro Registro de Entrada de que trata o art. 322 do RICMS-BA., no qual foi enquadrada a infração. Para esta infração o

autuado se defende dizendo-se desobrigado de efetuar tal escrituração fiscal por ser estabelecimento microempresa. Entretanto, o documento de fl. 31, Histórico da Condição tributária do contribuinte, indica que no período 01/10/2004 a 30/06/2007, operou como contribuinte inscrito sob o regime normal de tributação, ou seja, mediante apuração do ICMS no conta corrente fiscal, portanto, com obrigação de efetuar a escrituração fiscal nos livros fiscais próprios, dentre eles o livro de Entradas de Mercadorias. Considerando que as notas fiscais de entradas não registradas são relativas aos meses novembro e dezembro de 2004, portanto, dentro do período de registro de condição normal do autuado, e não estando elas registradas no livro de Entrada, subsistente é a acusação e caracterizada está a Infração, devendo ser integralmente mantida.

A Infração 03 trata da imputação de multa por ter o contribuinte deixado de escriturar o livro Caixa sendo microempresa com faturamento superior a R\$30.000,00. Verificando os autos, vejo que nesta infração ocorre o inverso do visto na Infração 02, senão vejamos: A data da ocorrência da Infração 03 é 31/12/2005, onde, como já clarificado na Infração 02, o autuado estava inscrito sob o regime normal de tributação, por isso, não estando sujeito à penalidade sugerida por ser ela aplicável apenas a Microempresa e Empresa de Pequeno Porte com faturamento superior a R\$30.000,00. Aliás, o próprio autuante reconheceu que cometeu equívoco na tipificação da infração que verificou na ação fiscal que foi a falta de atendimento das intimações fiscais por parte do contribuinte. para esta infração. Portanto, não restou caracterizada a infração, sendo ela insubsistente.

Deste modo, restando apenas subsistente a Infração 02, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0197/09-0**, lavrado contra **DIGITAL COMPUTADORES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.326,77**, prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2009

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR