

PROCESSO - A. I. 055862.0030/12-0
RECORRENTE - J. SANTOS ATACADO E VAREJO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0236-05/12
ORIGEM - INFAZ JACOBINA
INTERNET - 16/04/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0094-11/13

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que a metodologia aplicada na apuração do saldo credor do Caixa está correta. Não comprovado as alegações de que foram computados dados divergentes das datas de efetivo pagamento. Decisões colacionadas ao processo não guardam coerência com os fatos que motivaram este lançamento. Indeferido os pedidos de realização de perícia e diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 29/03/12 acusa exigência de ICMS totalizando R\$464.910,64, em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de Caixa, inerente a diversos meses dos exercícios de 2009 e 2010. O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 5ª JFJ que julgou Procedente o Auto de Infração.

A 1ª JFJ proferiu a seguinte Decisão:

Trata-se de lançamento de crédito tributário para exigir o montante de R\$464.910,64, inerente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de Caixa.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida pelo autuado, visto que o lançamento preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, o qual a exerceu plenamente, tendo os fatos imputados ao sujeito passivo sido descritos com clareza e objetividade, como também devidamente documentados com demonstrativos sintéticos e analíticos, às fls. 8 a 100 dos autos.

No mérito, verifica-se que a exigência do ICMS decorre da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa, decorrente da falta de contabilização de diversos pagamentos referentes a compras de mercadorias e de tributos, no período de janeiro/2009 a dezembro/2010, conforme demonstrado às fls. 9 a 51 e 53 a 100 dos autos, e consolidados, às fls. 8 e 52 dos autos, através de “Ajustes Efetuados na Auditoria da Conta Caixa”, cujos pagamentos foram devidamente lançados na recomposição da Conta Caixa, apurando os saldos credores, cujos valores serviram de base de cálculo para a apuração da aludida omissão de saídas de mercadorias tributáveis, nos termos previstos no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, sendo aplicada a alíquota de 17% para exigência do imposto.

Alega o contribuinte que o autuante se equivocou, do que cita, a título de exemplo, o levantamento relativo ao mês de janeiro de 2009, o qual passa a transcrever o saldo inicial, acrescido da receita mensal e deduzido do total de pagamentos, conforme registrados na sua escrita contábil e reproduzido no demonstrativo do autuante (fls. 8), cujo saldo apurado apresenta-se devedor (e não credor como alega o autuado, uma vez que o Caixa é uma conta devedora) no valor de R\$11.080,33, do qual foi deduzido de outros pagamentos, no valor de R\$121.172,53, não registrados, ocorrendo o saldo credor de Caixa no mês de janeiro/09 no valor de R\$110.092,00, que, segundo o autuado, seria comprovado que o mesmo não procede, porém, assim não o fez até a presente data.

Em seguida, alega que o autuante, em função do seu trabalho errôneo, apurou um saldo credor no mês de fevereiro/09 no valor de R\$99.721,58, uma vez que, no momento em que o autuado ficou com um Caixa

deficitário em janeiro/09, no valor de R\$110.092,00, o autuante o considerou de forma cumulativa para mês fevereiro/09, já que normalmente o agente fiscalizador iria encontrar um saldo “credor” (devedor) em favor da impugnante no montante de R\$10.370,62.

Assim, por iguais razões, o defendente aduz que o autuante prosseguiu em seus trabalhos e nos períodos de abril/2009 a novembro/2009 e janeiro/2010 a julho/2010, culminando em uma autuação abusiva e excessiva. Assim, aduz que com a perícia contábil/fiscal será comprovado o equívoco do autuante.

Da análise das razões de mérito do defendente verifica-se que o mesmo não questiona os valores apurados pelo autuante relativos aos pagamentos não contabilizados, mas, sim, apenas ao fato de entender que o agente fiscal considerou cumulativamente o saldo credor mensal apurado. Entretanto, do exame dos demonstrativos sintéticos às fls. 8 e 52 dos autos, intitulados de “Auditoria da Conta Caixa”, observo não proceder à alegação do defendente, conforme se pode comprovar dos referidos meses de janeiro e fevereiro de 2009, citados pelo autuado, a seguir:

Janeiro/09: saldo de R\$ 163.807,36; mais receitas de R\$ 354.148,57; menos pagamentos: contabilizados de R\$ 506.875,60 e não contabilizados de R\$ 121.172,53, resulta o saldo credor de R\$ 110.092,20;

Fevereiro/09: saldo inicial zero; mais receitas de R\$ 301.836,38; menos pagamentos: contabilizados de R\$ 235.810,58 e não contabilizados de R\$ 165.774,38, resulta o saldo credor de R\$ 99.721,58.

Portanto, uma vez comprovada à improcedência da alegação de defesa de que foi cumulativamente considerado o saldo credor apurado, haja vista que o saldo inicial de fevereiro foi consignado zero, como acima demonstrado, e não tendo o autuado contestado os números do levantamento fiscal do autuante, considero corretos os dados consignados no Auto de Infração, uma vez que o contribuinte não comprovou a improcedência da presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de Caixa, cuja multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto e à época vigente.

Do exposto, por constatar que as razões de defesa são insuficientes para elidir a presunção legal de que a existência de saldo credor de Caixa indica que o sujeito passivo efetuou o pagamento com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 177/194), o recorrente discorre sobre o julgamento e reapresentou os mesmos argumentos da impugnação, com o seguinte teor.

Que o art. 2º, § 3º, I, do RICMS/BA que trata de exigência do imposto por meio de presunção permite provar a improcedência da presunção de omissão de saídas de mercadorias e que na situação presente isso não ocorreu, pois ocorreu um “grosso erro” por parte do autuante no desenvolvimento dos trabalhos, o que pretende demonstrar por amostragem.

Exemplifica que com base nos livros Diário e Razão, no mês de janeiro/09, o autuante tomou como base o saldo inicial na conta Caixa de R\$163.807,36, acresceu recebimentos de R\$354.148,57, totalizando R\$517.955,93 e deduziu pagamentos no valor de R\$506.875,60, restando um saldo credor [devedor] de R\$11.080,33 no Caixa.

Ressalta que tendo identificado outros pagamentos totalizando R\$121.172,53, procedeu o confronto com saldo apurado de R\$11.080,33 o que resultou num déficit de R\$110.092,00. Alega que “posteriormente será comprovado que o mesmo não procede”.

Diz que o mesmo procedimento foi adotado no mês de fevereiro/09, com um saldo de Caixa de R\$11.080,33 + recebimentos de R\$ 301.863,38 = R\$312.943,71 - pagamentos de R\$235.810,58 = saldo credor [devedor] de R\$ 77.133,13. Em seguida apurou novos pagamentos realizados pelo recorrente de R\$ 165.774,38 e promoveu o ajuste do saldo da conta Caixa no valor de R\$77.133,13.

Alega que “EM FUNÇÃO DO TRABALHO ERRÔNEO DO AGENTE FISCALIZADOR”, conforme demonstraremos a frente foi gerado um déficit no valor de R\$99.721,58, o que é um absurdo!! Por que?

Alega que tendo ficado com um Caixa deficitário em janeiro/09 de R\$110.092,00, o autuante considerou de forma cumulativa para o mês fevereiro/09, ou seja, “ao invés da impugnante ficar deficitária no corrente mês em R\$ 99.721,58, o correto é que a mesma ficasse credora no valor de R\$ 10.370,62, uma vez que o procedimento apropriado e prudente era deduzir a base identificada no mês de janeiro (R\$ 110.092,00) com o valor de fevereiro (R\$99.721,58), QUE NORMALMENTE O

AGENTE FISCALIZADOR IRIA ENCONTRAR UM SALDO CREDOR EM FAVOR DA REQUERENTE NO MONTANTE DE R\$10.370,62”.

Salienta que o mesmo procedimento foi aplicado nos períodos subsequentes de abril/09 a novembro/09 e janeiro/10 a julho/10, fazendo vista grossa para os encontros de contas que deveriam ser realizados de um período para outro.

Afirma que a falta de critério culminou em uma autuação abusiva, excessiva, tendo em vista que possui total controle de suas operações fiscais. Diz que um trabalho de perícia contábil/fiscal comprovará que a empresa é idônea e os valores exigidos decorrem de equívoco do agente fiscal.

Ressalta que não resta dúvida que o autuante no trabalho desenvolvido não fez uma averiguação rigorosa com relação ao livro Caixa, tendo em vista no mesmo “*constam inúmeras despesas que foram devidamente pagas por meio do Caixa, e que o auditor fiscal não levou em consideração no desenvolvimento dos seus trabalhos*”, prejudicando o recorrente.

Por fim, observa que “*no momento da provisão contábil, a Requerente ao ingressar com a mercadoria em seu estoque, fez o lançamento ESTOQUE x FORNECEDOR e, no momento da liquidação do título, o mesmo fora realizado através da conta CAIXA x FORNECEDOR A PAGAR NO PASSIVO. Sendo assim, o agente fiscalizador não analisou a conta fornecedor à pagar, e assim não identificou a baixa do título, entendendo portanto que houve estouro de Caixa*”.

Em seguida, transcreve diversas ementas de julgados (ApMS 3518/02 – TRF 3ª Rg; CJF 0244-11/02 do CONSEF/BA; CRF 085/02 – Ac 150/02) para reforçar o seu posicionamento de que o Auto de Infração não pode se basear em simples e meras presunções, quer de lucros, quer de suposta entrada de mercadorias, quer de falta de entrada de valores (como ocorre *in casu*), entre outras, pois para o lançamento de um crédito tributário é imprescindível a existência de elementos seguros de prova da infração, não se justificando qualquer omissão das autoridades fiscais em não comprovar aquilo que lhe competiam.

Requer a realização de prova pericial e diligência, que não foi realizada pelo órgão julgador da primeira instância sob o argumento de que o ônus da prova é do contribuinte.

Transcreve trecho de autoria de doutrinadores acerca do ônus da prova, princípio da razoabilidade e proporcionalidade, da verdade material, para robustecer o seu entendimento de que o ônus probatório que fundamentam a atividade de fiscalização não ser atribuído ao contribuinte, sob pena de subversão da legislação tributária nacional.

Discorre sobre o princípio da razoabilidade e conclui que a aplicação da multa de infração anteriormente prevista, representa efetiva violação ao referido princípio administrativo, uma vez que as multas são impostas com o intuito de desestimular o contribuinte a praticar uma infração, e não enriquecer ilicitamente o Estado. E que comprovada à inexistência da obrigação principal, não há que se falar em obrigação acessória e nula a multa imputada ao contribuinte.

Por fim, requer a realização de diligências às suas dependências para comprovar os fatos declinados, ao tempo que solicita o julgamento pela Improcedência do Auto de Infração.

Não houve manifestação da PGE/PROFIS nos autos, tendo em vista que a instrução do processo ocorreu antes da alteração do disposto no art. 136, III, item 3 do RPAF/BA.

VOTO

Inicialmente, consoante o art. 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RPAF/BA, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia ou diligência fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos.

Conforme disposto no art. 150, I e II do RPAF/BA, a perícia deve ser realizada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada e a diligência para que se investigue a respeito do mérito da questão, que consiste na pesquisa,

sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria, que não requeiram conhecimento técnico especializado.

Na situação presente foram juntadas cópias de demonstrativos elaborados com base nos dados constantes dos livros Diário e Razão do estabelecimento autuado e não há necessidade de requisitar laudo "*por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada*", bem como, o recorrente não contestou os dados compilados em seus livros e sim que houve erro na metodologia empregada para apurar o saldo do Caixa, que trata se de questão de mérito, que passo a apreciar.

No mérito, verifico que o recorrente reapresentou argumentos já contidos na impugnação inicial de que houve erro na metodologia aplicada pela fiscalização na apuração do saldo da conta Caixa, tendo acrescentado apenas que houve desconsideração de despesas pagas.

Com relação ao primeiro argumento, observo que não merece qualquer reparo à Decisão ora recorrida que apreciou:

... não proceder à alegação do defendente, conforme se pode comprovar dos referidos meses de janeiro e fevereiro de 2009, citados pelo autuado, a seguir:

Janeiro/09: saldo de R\$ 163.807,36; mais receitas de R\$ 354.148,57; menos pagamentos: contabilizados de R\$ 506.875,60 e não contabilizados de R\$ 121.172,53, resulta o saldo credor de R\$ 110.092,20;

Fevereiro/09: saldo inicial zero; mais receitas de R\$ 301.836,38; menos pagamentos: contabilizados de R\$ 235.810,58 e não contabilizados de R\$ 165.774,38, resulta o saldo credor de R\$ 99.721,58.

Portanto, uma vez comprovada à improcedência da alegação de defesa de que foi cumulativamente considerado o saldo credor apurado, haja vista que o saldo inicial de fevereiro foi consignado zero, como acima demonstrado, e não tendo o autuado contestado os números do levantamento fiscal do autuante, considero corretos os dados consignados no Auto de Infração, uma vez que o contribuinte não comprovou a improcedência da presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de Caixa, cuja multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto e à época vigente.

Convém ressaltar que na apuração da base de cálculo decorrente do roteiro da auditoria do Caixa, as praticas de auditoria conduzem a dois procedimentos alternativos:

1. No mês que apurar o saldo credor, é exigido o imposto naquele mês tomando como base o montante do saldo credor apurado, o qual não é transportado para o mês seguinte (considerado zero). Nesta situação, o valor exigido é feito mês a mês.
2. No mês que apurar o saldo credor, o saldo apurado é transportado para o mês seguinte (valor negativo). Situação em que o valor exigido tem como base de cálculo o maior saldo credor apurado no período.

Na situação presente foi aplicado o primeiro procedimento, o que foi apreciado corretamente na Decisão da primeira instância.

Quanto ao segundo argumento, a redação é um pouco confusa, porque afirma que no desenvolvimento dos trabalhos "*constam inúmeras despesas que foram devidamente pagas por meio do Caixa, e que o auditou fiscal não levou em consideração*" e em seguida que ao registrar a entrada de mercadoria lança nas contas ESTOQUE x FORNECEDOR e, no momento do pagamento, na conta CAIXA x FORNECEDOR.

Pela análise dos elementos constantes do processo, constato que no demonstrativo analítico elaborado pela fiscalização foram compilados os pagamentos e recebimentos registrados no livro Caixa, a exemplo do mês de dezembro/09, que foi indicado recebimentos de R\$523.371,26 e pagamentos de R\$806.470,11 como registrado no seu livro, conforme fl. 118.

Em seguida o autuante relacionou duplicatas pagas e valores relativos àquele mês (fls. 48/51) totalizando R\$147.757,54, montante este que foi transportado para a coluna de PAGAMENTOS-INCLUSÃO na coluna de ajustes efetuados (fl. 08) o que resultou na apuração de saldo credor de R\$430.693,14.

Pelo exposto, não se sabe quais as despesas que o recorrente alegou terem sido pagas pelo Caixa e não considerada pela fiscalização, o que em tese agravaria a infração com o aumento do saldo credor.

Também, os demonstrativos da AUDITORIA DA CONTA CAIXA elaborados pela fiscalização compila os valores escriturados no livro Caixa efetuado pelo próprio recorrente, e nos DEMONSTRATIVOS DE AJUSTES foram relacionadas por dia a data de pagamento das duplicatas que foram totalizadas por mês e transportados para a auditoria do Caixa.

Logo, tudo indica que o recorrente alegou de forma genérica haver descompasso entre o lançamento da obrigação de pagar e do efetivo pagamento, porém, diante dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, não indicou de forma específica qual o título de pagamento teria sido indicado de forma errada. Sendo o recorrente detentor dos documentos e livros fiscais, não tendo sido apresentado qualquer prova consistente para desconstituir a presunção (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96), como apreciado na Decisão da primeira instância, a mesma deve ser mantida.

Ressalto que as decisões colacionadas ao Recurso interposto não guardam coerência com a presunção legal de saldo credor de Caixa deste lançamento: diferença apurada na cobrança de ICM utilizada para comprovar existência de lucro tributável de Imposto de Renda; aporte de recursos por parte dos sócios; comprovação de recursos oriundos de contrato de mútuo.

Por fim, com relação à multa aplicada, a mesma decorre do descumprimento da obrigação principal e legal a sua aplicação como prevista em Lei (7.014/96).

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **055862.0030/12-0**, lavrado contra **J. SANTOS ATACADO E VAREJO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$464.910,64**, acrescido das multas de 70% sobre R\$239.667,36 e 100% sobre R\$225.243,28, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

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