

PROCESSO - A. I. Nº 272466.0007/15-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SUPERMERCADOS IRMÃOS RIBEIRO LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0062-04/16
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/11/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0145-12/16

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR DE OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. 2. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. Configurada insegurança na determinação do valor da base de cálculo. Infrações 2 e 3 nulas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício interposto em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0062-04/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 272466.0007/15-3, lavrado em 22/05/2015, para reclamar créditos tributários no valor histórico de R\$52.870,50, em decorrência das infrações a seguir.

INFRAÇÃO 2: 02.01.01 - Deixou de recolher o ICMS no total de R\$2.284,23 no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II "f" da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3: 05.03.02 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, com imposto reclamado de R\$49.206,27 e multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 05/05/2016 (fls. 143 a 146) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

O autuado iniciou sua defesa pugnando pela nulidade do Auto de Infração ao argumento de que houve ofensa ao Art. 39 do RPAF/BA pelo fato do autuante não ter juntado aos autos as notas fiscais ali aduzidas, dificultando, assim, o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Por este argumento não vejo como dar guarida ao pleito do autuado pois as infrações foram apuradas através de outros meios e não necessariamente com base em levantamentos de notas fiscais. Entretanto, ainda em relação a questões de ordem preliminar, vejo que o lançamento apresenta vícios que, ao meu ver, impedem o prosseguimento da lide quanto as infrações 02 e 03.

Assim é que, em relação a infração 02, a acusação é de falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Isto significa que, de acordo com a acusação, o autuado lançou o imposto em seus livros fiscais porém não efetuou o pagamento. Entretanto, de acordo com os demonstrativos de fls. 8 a 11, não é isto que se verifica. O autuante utilizou um roteiro intitulado "Conta Corrente" onde indica valores que divergem do declarado pelo autuado através das DMA, porém não aponta como chegou a determinação desses valores.

Tomemos como exemplo o mês de maio/2013 onde o autuante apurou um valor devido de R\$12.550,12 e foi recolhido R\$12.250,12 sendo reclamado, desta forma, o valor de R\$300,00 como sendo recolhido a menos.

Comparando-se o demonstrativo de fl. 08, elaborado pelo autuante, com a DMA apresentada pelo autuado, fl. 34, chega-se aos seguintes números:

*Débito pelas saídas / autuante: R\$24.141,72
Crédito p/entradas/autuante: R\$10.106,56
Outros créditos /autuante: R\$ 1.485,04*

*Débito pelas saídas/DMA: R\$24.141,78
Crédito entradas/DMA: R\$10.106,52
Outros Créditos/DMA: R\$ 1.785,14*

Analizando os dados acima, tem-se que o valor exigido neste item (R\$300,00) origina-se basicamente das quantias consideradas como outros créditos, onde o autuante apurou um valor a menos que o escriturado pelo autuado, contudo sem indicar como chegou a tal valor.

Situação idêntica se repetiu em relação ao mês de junho/13, onde o autuante apurou um crédito no total de R\$22.192,00 enquanto na DMA consta R\$22.607,64, fato este que motivou a autuação.

Como já dito, este fato ocorreu em relação aos demais meses, o que implica em total insegurança na determinação do valor da base de cálculo.

Quanto à infração 03, que trata de apuração de saldo credor na conta Caixa, a situação não é diferente.

Analizando a mídia eletrônica juntada pelo autuante, fl. 21, vejo que foi anexada cópia do livro Caixa da Autuada referente ao período autuado, cujos valores diferem totalmente dos considerados pelo autuante em seu demonstrativo de fl. 14. A título de exemplo, o saldo final da conta Caixa em 31/01/2013 é no valor de R\$171.877,31 enquanto que no levantamento elaborado pelo autuante o saldo nessa data é de R\$66.297,04. Isto ocorreu em virtude do autuante ter desconsiderado diversos lançamentos constantes no livro Caixa da autuada, entretanto, o saldo inicial considerado pelo autuante, base para o ponto de partida da auditoria, foi o valor de R\$242.339,89 exatamente o mesmo constante no livro Caixa.

Por outro lado, nesse livro pode se constatar, sem dificuldade, que o autuado possui movimentação bancária regular, fato este que, por si só, já inviabiliza o levantamento levado a efeito pelo autuante, que deveria ter realizado uma auditoria das disponibilidades totais da empresa, isto é, englobando Caixa e Bancos, e não da forma como foi feito, já que é possível se visualizar os inúmeros lançamentos a débito e a crédito da conta Caixa, tendo como contra partida a conta Bancos C/Movimento.

Ademais, o próprio autuante dá uma demonstração inequívoca de fragilidade no lançamento quando assim se posicionou em sua informação fiscal: "que o contribuinte foi beneficiado na apuração do débito fiscal ref. à Auditoria de Caixa, visto que não consideramos no "quantum debeat" as despesas com Pessoal, FGTS, Energia, Telefone, Contador, Impostos Federais, dentre outras". Ora, o autuante não pode ter procedimentos de auditoria que beneficiem ou que prejudiquem o autuado, a apuração tem que ser feita de acordo com os fatos reais a fim de que se apure também o imposto real acaso devido.

Também merece registro a forma que o autuante utilizou para calcular a proporcionalidade entre as operações tributadas, isentas e as tributadas por antecipação, fl. 13, tomando como base a DMA consolidada e apurando um índice uniforme de 28% para todo o exercício, o que não é possível. A apuração deve ser feita com base em índices mensais ante a variação que ocorre nas operações a cada período de apuração. Da forma como foi feito, mais uma vez fragilizou a apuração da base de cálculo.

De maneira que o lançamento levado a efeito em relação às infrações 02 e 03 apresentam total insegurança na sua constituição razão pela qual, com fulcro no Art. 18, inciso IV "a" do RPAF/BA, julgo nulas ambas as infrações.

No mérito, resta o exame da infração 01, que se refere a penalidade pela falta de entrega do arquivo eletrônico (EFD) com os dados referentes ao Inventário do exercício de 2013. A autuada reconhece que realmente deixou de efetuar a entrega do referido artigo, pugnando pela redução ou cancelamento da multa com fulcro no Art. 158 do RPAF/BA.

Não vejo que estejam presentes nestes autos elementos que possibilitem atender ao pleito do autuado, visto que, a falta de entrega do arquivo com os dados do inventário, impossibilita que o Fisco desenvolva a importante auditoria de estoque, razão pela qual mantenho a penalidade no valor de R\$1.380,00 e julgo procedente a infração 01.

Ante a todo o exposto voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração para julgar Procedente a infração 01 e nulas as infrações 02 e 03, devendo ser renovado o procedimento fiscal em relação aos itens julgados nulos, a salvo das falhas apontadas, observando-se o prazo decadencial.."

Como a redução do crédito tributário atualizado foi superior a R\$100.000,00 (cem mil reais), a 4ª JFJ interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa se encontra impedida de participar do julgamento pelo fato de ter participado do julgamento de piso, na condição de julgadora.

VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 4ª JFJ (Acórdão 4ª JFJ Nº 0062-04/16), desonerou o sujeito passivo, reduzindo o crédito tributário de R\$122.198,85 (em valores de 01/07/2016) em 97,4% (R\$119.009,28), montante este que se revela superior a 100.000,00 mil reais, o

que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, observo que a Decisão de piso julgou nulas as infrações 2 e 3, sendo este o escopo do presente recurso. Passo, então, a analisá-las.

Quanto à Infração 2, a acusação fiscal é “*Deixou de recolher o ICMS no total de R\$2.284,23 no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios ...*”. Em sua impugnação, o sujeito passivo opôs-se ao lançamento, tendo alegado que a autoridade fiscal não explicitou a memória de cálculo nem a metodologia utilizada para apurar a base de cálculo, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça defensiva, à folha 31, abaixo reproduzido.

“A INFRAÇÃO 2, não pode prosperar, pois o agente fiscalizador não deixou claro a memória de cálculo, bem como o procedimento para obter tal base de cálculo. A escrituração fiscal está realizada nos termos da legislação aplicável, para prova do feito segue acostada cópia da DMA de cada período bem como comprovação do recolhimento efetuado na data do vencimento da operação.”

Em sua informação fiscal, o autuante não oferece maiores explicações, limitando-se a afirmar que a memória de cálculo encontra-se disponibilizada à folhas 21, conforme se lê em trecho à folha 139, abaixo reproduzido.

“Não há reparos a fazer, pois o contribuinte recolheu a menor o imposto (diferença entre o ICMS devido X recolhido), conf. demonstrativo de débito (fls. 7/11). A memória de cálculo encontra-se disponibilizada nas fls. 21 (SPED, NFE...)”

Examinando o CD à folha 21 (mencionado pelo autuante), observo que contém os mesmos demonstrativos que foram anexados às folhas 07/11. Pela análise dos demonstrativos de débito citados (fl. 07/11), acostados ao processo pelo autuante, é possível notar que os valores lançados na planilha de cálculo referente ao exercício de 2013 (folha 09) não coincidem com aqueles escriturados pelo sujeito passivo em suas DMA's (folhas 34 e 36). O mesmo se dá em relação aos valores contidos nos demonstrativos de débito referentes aos meses de 2014 (folha 11), pois não guardam correspondência com as informações contidas nas DMA's de 2014 (folhas 38, 41 e 43).

Assim, a primeira conclusão a que se pode chegar é no sentido de que a acusação fiscal (*Deixou de recolher o ICMS [...] referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios...*) não condiz com os fatos, já que os valores contidos nos demonstrativos de débito não foram extraídos da escrita fiscal da autuada, a tirar pelas provas acostadas ao processo.

O autuante não explicou como chegou aos valores apurados, nem mesmo na sua informação fiscal (folhas 136 a 139), na qual fez apenas uma menção aos demonstrativos contidos no processo.

A falta de clareza do lançamento não foi, inclusive, suprida pela dialética processual, pois o sujeito passivo sequer chegou a defender-se, já que não compreendeu a forma como foram apurados os valores objetos da presente exigência fiscal, o que gera insegurança no lançamento e incompreensão do julgador.

Assim, entendo que não merece reparo a Decisão de piso, sendo forçoso concluir pela nulidade da Infração 2.

Quanto à Infração 3, a acusação fiscal é “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa ...*”. O sujeito passivo se insurge, alegando nulidade ao argumento de que a autoridade fiscal fez a movimentação de caixa a partir de operações que não guardam qualquer relação com essa conta contábil. Cita as transferências de mercadorias, perda, deterioração e troca, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça defensiva à folha 31, abaixo reproduzido.

“O nobiliárquico auditor imputou a movimentação na conta CAIXA as operações com transferência de mercadorias entre matriz e filial, remessa de perda e deteriorização, remessa de troca e outras remessas, segue anexa cópias das notas fiscais acostas.”

Ora, é público e notório, que as operações aludidas acima, não faz quaisquer relação com a conta CAIXA ou BANCO CONTA MOVIMENTO, e sim somente com a conta ESTOQUES, com isso a infração é nula de qualquer questionamento.”

Em sua informação fiscal, o autuante manteve a autuação, informando que constatou saldo credor de caixa e que o saldo inicial foi retirado do Caixa da empresa, conforme se lê á folha 139 do processo, em trecho destacado abaixo.

“Não há reparos a fazer, pois o no decorrer da Auditoria de Caixa, constatou-se saldo credor de caixa. O saldo inicial foi retirado do Caixa da empresa (fls. 17). Aplicou-se a Proporcionalidade (fls. 13, 15 e 16). Disponibilizou ao contribuinte Mídia da Fiscalização (fls. 21). Informamos, por fim, que o contribuinte foi beneficiado na apuração do débito fiscal ref. á Auditoria de Caixa, visto que não consideramos no "quantum debeatur" as despesas com Pessoal, FGTS, Energia, Telefone, Contador, Impostos Federais, dentre outras”

A questão central posta em discussão diz respeito à ocorrência do saldo credor de Caixa, fato deflagrador dos efeitos presuntivos previstos em lei.

Pois bem, como é de conhecimento público, a Lei Estadual nº 7.014/96 é o instrumento normativo adequado, com base no qual o Estado da Bahia fez valer a sua competência constitucional para instituir e exigir tributos, prevista no art. 155, § 2º da CF/88.

É a própria lei que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte, a prova da improcedência da presunção. O artigo 4º, da lei citada, contém, no seu § 4º, uma regra de equiparação que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto. Senão vejamos:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

...”

Como se pode ver, o legislador, utilizando-se da prerrogativa que lhe conferiu a Constituição Federal, “elegeu” determinados fatos, relacionados à circulação de mercadorias, que passaram, a partir de então, a se apresentar como elementos suficientes a deflagrar o surgimento da obrigação tributária principal.

No que se refere, especificamente, à regra do inciso I, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas se traduz num “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”.

Embora esse “fato presuntivo” não represente em si um fato gerador, o mesmo foi escolhido e destacado pelo legislador como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de mercadorias. Daí a sua escolha, guiada por razões de política tributária.

O contribuinte, portanto, não se encontra impedido de discutir e provar que não ocorreu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, deve, contudo, enfrentar e superar o “ônus da prova”, que lhe remete ao encargo de evidenciar que o “saldo credor de Caixa” não se relaciona, em absoluto, com uma saída efetiva de mercadorias sem pagamento de imposto.

Assim, o “saldo credor de Caixa” não é fato gerador do imposto, mas a sua constatação conduz à presunção, devidamente respaldada na legislação, de ocorrência do fato gerador. Impende, portanto, que se constate a ocorrência do “fato presuntivo”, para que, em consequência, considere-se surgida a obrigação tributária.

Ademais, em que pese o texto da lei estadual não deixar claro, só se há de falar em presunção se o “saldo credor” for extraído da própria escrita fiscal da empresa, pois a indicação tem que vir da contabilidade, conforme se pode depreender da leitura do texto do inciso I do art. 281 do

Regulamento do Imposto de Renda (abaixo reproduzido), diploma regulamentar de onde foi, aliás, transplantada essa regra.

“Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

*I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
...”*

A inteligência desse dispositivo decorre do fato de que a escrita contábil faz prova contra a empresa a que pertence, nos termos do art. 226 do Código Civil, abaixo transcrito, *in verbis*.

*“Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.
...”*

O mesmo não se dá, contudo, quando a escrita fiscal é refeita pela autoridade fiscal, hipótese em que a instrução processual fica completamente aberta à atividade probatória com base nas regras processuais disciplinadas no art. 373 do Novo CPC, sem qualquer inversão do ônus da prova.

Antes de nos debruçarmos sobre os elementos probatórios acostados ao processo, convém ressaltar que essa regra “presuntiva” tem a sua lógica atrelada à ausência de explicação para a origem do recurso, ou seja, a uma suposição de que os valores omitidos tenham se originado de fora do empresa, conforme destaca o § 3º do art. 287 do Regulamento do Imposto de Renda, abaixo transcrito.

“Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações .

[...]

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que **não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica** (grifo acrescido).”*

Assim, o “saldo credor de Caixa” tratado na legislação deve ser interpretado, para que possa resultar numa presunção de omissão de saídas, como decorrente de valores oriundos de fora da empresa, ou, ao menos, de “fora” das contas representativas das disponibilidades da Cia (Caixa e Bancos), conforme bem destacou o voto de piso.

Considerando, assim, que os recursos supridores advenham de fora da escrita contábil, ou até que tenham origem no interior dela, mas de outra rubrica contábil, é forçoso reconhecer que a perfeita caracterização da infração em exame requer que se audite a conta Caixa, na sua inteireza, em toda a sua movimentação, sob pena de se tratar como “saldo credor” algo que pode representar uma mera movimentação de valores entre contas analíticas.

Isso porque, como já dito, trata-se de regra excepcional, cuja aplicação deve se dar de forma comedida.

Pois bem, examinando os elementos acostados aos autos, é possível constatar que o “Demonstrativo A – Movimento Mensal de Caixa”, utilizado pela autoridade fiscal para apuração do saldo credor de Caixa, contém informações que não coincidem com aquelas lançadas no Livro Caixa da empresa, conforme arquivo “Livro Caixa do contribuinte-2013, contido no CD, acostado à folha 21.

Em que pese os vários questionamentos feitos pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal não explicitou a metodologia adotada para apurar os saldos ao final de cada mês, mesmo tendo oportunidade de se manifestar no processo, na informação fiscal (folhas 136 a 139). De fato, o saldo final da conta Caixa em 31/01/2013 é de R\$171.877,31, e não de R\$66.297,04, como usou o autuante, sem qualquer explicação para tal. Ao que parece, o autuante ignorou diversos lançamentos constantes no livro Caixa sem que fizesse qualquer referência a tal fato.

Como se trata de saldo credor apurado pelo próprio fisco (diferente daquele registrado na contabilidade empresarial), faz-se necessário que a autoridade autuante explicita o caminho que trilhou para chegar ao saldo credor apurado, pois não se trata, nesta hipótese, de presunção, conforme já dito.

Ademais, em consulta ao sistema SEFAZ/BA, é possível constatar que a empresa autuada, “Supermercado Irmãos Ribeiro Ltda.”, possui uma filial, localizada no município de Tanque Novo, aberta desde 20/12/2011. Tal fato impõe que se faça a movimentação de caixa dos dois estabelecimentos, conjuntamente, sob pena de se incorrer em uma apuração de saldo credor inexistente, o qual em nada aponta para a presunção prevista na lei.

Assim, considerando que a contabilidade é feita de forma centralizada, por empresa (e não por estabelecimento), entendo que a execução do roteiro de movimentação de Caixa não pode ser viabilizado, sem a abertura de Ordens de Serviços para a fiscalização de todos os estabelecimentos da empresa, o que não ocorreu.

Por tais razões, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a Decisão da 4ª JF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **272466.0007/15-3**, lavrado contra **SUPERMERCADOS IRMÃOS RIBEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.380,00**, prevista no Art. 42, XIII-A, "I", da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com previsão da Lei nº 9.837/05. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação às infrações julgadas 2 e 3.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS