Este texto não substitui o publicado oficialmente.

ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

Processo nº 146.483.2011-5
Recursos HIE/VOL/CRF Nº 776/2014
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
2ª Recorrente: TALVACI PEREIRA DE OLIVEIRA & CIA. LTDA.
1ª Recorrida: TALVACI PEREIRA DE OLIVEIRA & CIA. LTDA.
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE SÃO BENTO.
Autuantes(s): ABÍLIO P. DE OLIVEIRA JÚNIOR E JOÃO VIANEY V. GOUVEIA
Relatora(a): CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO EM OPERAÇÕES INTERNAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA DESCUMPRIDAS. CONFIRMAÇÃO. RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CAIXA. SALDOS CREDORES. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CARACTERIZAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. AJUSTES DE OFÍCIO. REGULARIDADE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIÉRÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

- Confirmadas as aquisições de mercadorias com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente a contraprova nos autos, reputa-se legítima a exigência fiscal.
- Reputa-se regular a aplicação de multa por infração sempre que restar evidenciado que a obrigação acessória de efetuar o lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal do adquirente foi por este descumprida.
Quando surge a figura do saldo credor (estouro de caixa) na reconstituição da Conta Caixa, efetuada à luz da documentação do contribuinte, caracteriza-se a ocorrência de pagamentos realizados com receitas marginais, decorrentes de vendas omitidas. Com exclusão do credito tributário relacionado a período cujo lançamento de ofício incorreu em equívoco quanto à data do fato gerador, resta mantido o remanescente do resultado do levantamento em face de falta de provas da não existência do fato infringente.
Confirma-se o ajuste efetuado de ofício pela instância singular na penalidade pecuniária, ante o advento de lei posterior que comina sanção mais benigna e ao amparo do princípio da retroatividade da lei mais benigna.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos recursos *hierárquico*, por regular, e *voluntário,* por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento do primeiro e parcial provimento do segundo*, para reformar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

933000008.09.00000561/2011-07, de 20/12/2011, lavrado contra TALVACI PEREIRA DE OLIVEIRA & CIA LTDA., inscrita no CCICMS sob nº 16.155.763-5, devidamente qualificada nos autos, para fixar como devido o ICMS no valor de R$ 67.988,44(sessenta e sete mil, novecentos e oitenta e oito reais e quarenta e quatro centavos), por infração aos artigos 158, I e 160, c/c o arts. 646, e arts. 119, VIII c/c 272, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de R$ 69.207,19 (sessenta e nove mil, duzentos e sete reais e dezenove centavos), nos termos dos arts. 82, V, "f", e 85, II, "b" da Lei nº 6.379/96, perfazendo o total de R$ 137.195,63 (cento e trinta e sete mil, cento e noventa e cinco reais e sessenta e três centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R$ 70.950,34 (setenta mil, novecentos e cinquenta reais e trinta e quatro centavos), constituído de R$ 987,30, de ICMS, e R$ 69.963,04, multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 03 de fevereiro de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Consª. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessora Jurídico

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os *recursos hierárquico e voluntário* interpostos contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000561/2011-07, lavrado em 20 de dezembro de 2011, onde a autuada, TALVACI PEREIRA DE OLIVEIRA & CIA. LTDA., é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

- FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

- FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DEENTRADAS. O contribuinte está sendo autuado por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de lançar as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios.

- INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (estouro de caixa). Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos c/recursos advindos de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, evidenciada pela insuficiência de recursos (estouro de caixa).

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido no durante os exercícios de 2008, 2009 e 2010.

Por considerar infringidos os arts. 158, I e 160, I, c/c o art. 646, bem como os arts. 119, VIII e 272, todos do RICMS/PB, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R$ 68.975,74, ao mesmo tempo em que sugeriram a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R$ 139.170,23, nos termos dos arts. 82, V, f" e 85, II da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R$ 208.145,97.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 a 6 e 9 a 262:(Termos de Início de Fiscalização, Ordem de Serviço Normal, Notificações, relação de Cruzamento da GIM do Contribuinte com a GIM de Terceiros, Resumo do Levantamento da Conta Caixa, Demonstrativo de Reconstituição da Conta Corrente do ICMS/2008, Demonstrativos da Conta Mercadoria Lucro Real/2008, Levantamento Diário da Conta Caixa/2008 (referências meses de março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro), cópia de recibo de pagamento de valor de frete, cópia de notas fiscais de aquisição de mercadorias, cópia de livro Diário (com BP/2008, DRE/Outubro a Dezembro/2008, Demonstração de Lucros/Prejuízos Acumulados/31/12/2008, BP/2008), Livro razão/2008 (lançamentos a partir de março a dezembro/2008), Demonstrativo da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS/2009, Demonstrativo da Conta Mercadorias Lucro Real/2009, Levantamento Diário da Conta Caixa (referência aos meses de janeiro a dezembro/2009), cópia de notas fiscais de aquisição e de contrato de abertura de crédito ao consumidor, Livro Diário (com BP de dezembro/2009, DRE de outubro a dezembro/2009, BP de dezembro/2009, DRE de janeiro a dezembro/2009, Demonstr. De Lucros/Prejuízos Acumulados de 31/12/20090, Livro Razão dis meses de Janeiro a Dezembro/2009, Demonstrativo da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS/2010, Demonstrativo da Conta Mercadorias Lucro Real/2010, Levantamento Diário da Conta Caixa a partir dos meses de janeiro a dezembro/2010, cópia de notas fiscais de aquisição, Livro Diário (com BP sde dezembro/2010, DRE do exercício de outubro a dezembro de 2010, BP de dezembro/2010, DRE do Exercício de Janeiro a Dezembro/2010Demonstr. Lucros/Prejuízos

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Acumulados de 31/12/2010, Livro Razão dos meses de janeiro a dezembro/2010, Registro de Entradas (referência a partir de março a dezembro/2008, janeiro a dezembro/2009, janeiro a dezembro/2010) e Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 26/12/2011, mediante Aviso de Recebimento, apenso ao documento de fl. 287, a autuada apresentou defesa tempestiva (fls. 263 a 266), alegando, basicamente, os seguintes fatos:

- Que firmou contrato de mútuo no valor de R$ 200.000,00, conforme documento de fls.268 e 269, e por equívoco não registrou na sua contabilidade, apesar de a mutuante tê-lo efetuado na sua escrita fiscal.

- Que solicita à Fiscalização o exame da escrita contábil da mutuante, a fim de comprovar a lisura do referido negócio jurídico.

- Que tem sócio em comum com a sua mutuante.

Junta cópia de contrato de mútuo (fls. 268 e 269), bem como do Livro Diário n. 3, às fls. 270 a 278, da empresa RUCILEIDE DE FREITAS PEREIRA (que viria a ser sua mutuaria), com lançamentos referentes aos meses de janeiro a dezembro/2009.

Instados a prestar informações, os autuantes inicialmente destacam que a reclamante reconheceu o cometimento do ato infracional relativo à falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, tanto a de natureza principal como acessória, e acrescem que do mesmo modo a insuficiência de Caixa, nos meses de agosto, setembro e outubro/2008 e fevereiro, julho e agosto/2009.

Aduzem que no tocante ao estouro de Caixa constatado nos meses de setembro e outubro/2009, março, maio, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro/2010, a empresa não juntou aos autos provas capazes de altera o resultado do procedimento fiscal.

Por fim, pedem a manutenção do feito fiscal.

Com informação de não existir antecedentes fiscais da autuada (fl. 286), os autos foram conclusos e remetidos à GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Alexandre de Souza Pitta Lima,

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

que decidiu pela parcial procedência do auto infracional, por reduzir de ofício a multa infracional original, ao fundamento do princípio da retroatividade da lei mais benigna (art. 106, II, “c”do CTN) e do advento da Lei n. 10.08/2013, que estabelece sanção menos severa que a vigente na data do fato gerador.

Diante do que o crédito tributário passou a se constituir do valor de R$ 68.975,74 de ICMS e R$ 70.194,49 de multa por infração, conforme sentença de fls. 290 a 296.

Seguindo os trâmites processuais, foi interposto recurso hierárquico e se deu à autuada regular ciência da decisão monocrática (conforme atestam os documentos de fls. 298 e 299), a qual recorre tempestivamente a esta Corte de Julgamento (peça recursal de fls. 301 a 308), através de advogado constituído nos auto (instrumento procuratório de fl. 309), alegando, a prol da sua constituinte, os seguintes fatos que, em sucinto, consistem no seguinte:

- O julgador da instância preliminar não considerou a interdependência da responsabilidade entre as duas empresas que, conforme permissivo legal, firmaram contrato de mútuo, assumindo a condição de mutuante a empresa RUCICLEIDE DE FREITAS PEREIRA e de mutuária, a empresa recorrente, conforme cópia do respectivo contrato, de fls. 268 e 269.

- A operação de mútuo foi ‘oppotune tempore’ escriturada na contabilidade da mutuante, RUCILEIDE DE FREITAS PEREIRA, e apenas por equívoco o lançamento não se realizou na escrita da recorrente mutuária, no mesmo exercício, tendo sido corrigido tal lapso no exercício seguinte.

- Os recursos ingressaram na empresa recorrente, conforme faz prova o instrumento contratual, a escrituração contábil da mutuante, os recibos de transferência de recursos financeiros entre as contratantes.

- O procedimento contábil adotado pela recorrente estava, apenas, com um equívoco na escrita, sem maiores consequências, que foi corrigido a tempo, tendo sido a operação escriturada no exercício seguinte.

- A mesma operação da mutuante fora devidamente registrada na escrita contábil desta, o que atesta a legitimidade do negócio jurídico firmado entre as empresas do mesmo grupo, de modo que o Fisco, com base em presunção, não pode deixar de considerar a regularidade do ato jurídico em causa.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

- A transação foi realizada mediante transferência de recursos financeiros em espécie, conforme avençado no instrumento contratual, que explicita a data e as condições pelas quais se daria a transferência de valores à mutuária.

- A utilização de presunção pelo Fisco não pode ser admitida, quando comprovada a origem dos recursos financeiros através do negócio jurídico legítimo, como é o caso da recorrente, pois não se trata de artifício contábil para justificar insuficiência de Caixa.

Após tais considerações, pugna pela reforma de decisão do primeiro grau, para que seja julgado improcedente o auto de infração em questão, e protesta por todos os meios de prova admitidos em Direito, em especial pela juntada posterior de documentos e pela produção de prova pericial.

Junta documentos às fls. 310 a 312 (recibos de pagamento/recebimento de valores).

Aportados os autos nesta Casa, estes foram distribuídos esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento dos recursos.

Está relatado.

V O T O

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiu de práticas ilegais cuja análise passo efetuar na seqüência em que apontadas no libelo basilar. Antes, porém, de adentrar o mérito da contenda, urge declarar a regularidade formal dos lançamentos de ofício consistentes nas acusações descritas no libelo basilar, visto que atendem à disposição do art. 142 do CTN.

Passemos ao mérito da contenda.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – Falta de lançamento de notas fiscais de aquisição em operações internas. Exercícios de 2009 (julho, agosto e setembro) e 2010 (janeiro, fevereiro, março e dezembro).

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Trata-se de questão de prova a cargo do contribuinte acusado, visto que o fato relatado no auto de infração tem suporte em presunção relativa da sua ocorrência, mas, por ser relativa, admite a prova modificativa ou extintiva do fato que, consequentemente, pode trazer alterações ou sucumbência à ação fiscal. Esse ônus, contudo, cumpre ao autuado, em face da previsão legal que se estampa na legislação de regência.

O art. 646, caput, do RICMS/PB, é bastante claro quanto à prova contrária à presunção que se estabelece em favor do Fisco, nos termos abaixo transcritos:

"Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimento a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção". (g.n.).

Dessa forma, são afrontados os arts. 158, I e 160, I, do mencionado diploma legal, *in verbis*:

“Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1 – A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias”.

“Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias”.

Do exposto, depreende-se que não cabe à fiscalização a prova modificativa ou extintiva do fato objeto da acusação fiscal consistente de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis constadas por meio de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, mas, sim, à autuada, em consequência da inversão desse ônus que lhe atribui a norma inserta no dispositivo acima transcrito.

Pois bem, no caso dos autos, a recorrente sequer se manifestou contra a exação fiscal, visto que não teceu uma linha de considerações sobre o fato, o que denota postura de conformismo desta e,

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

portanto, admissão tácita da prática irregular e, via de consequência, da regularidade da exação fiscal que lhe é direcionada.

Nessas circunstâncias, firma-se a presunção relativa legalmente prevista.

Sobre presunção legal, invoco a definição de Leonardo Sperb de Paola (Presunções e Ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997), para quem as presunções relativas constituem “normas sobre provas”, pois que modificam o objeto destas, e não a prova em si mesma considerada. Nesse sentido, o meio de prova propriamente dito é o fato cujo conhecimento se fez de forma direta, sendo “a base do raciocínio presuntivo” (prova em sentido objetivo), enquanto que a presunção representa a expressão da convicção do sujeito sobre a ocorrência do fato indiretamente provado. É a prova em sentido subjetivo.

As presunções relativas legais - ou "juris tantum" – são aquelas em que, a partir do conhecimento direto de determinado fato, infere-se, como conclusão lógica, a existência de outro que, nestes termos, resta indiretamente provado, admitindo-se a produção de prova em sentido contrário, para infirmar a ocorrência do fato indiretamente provado.

É fora de dúvida que o juízo presuntivo de que o fato desconhecido ocorreu após estabelecer-se uma correlação lógica entre ele e o fato efetivamente ocorrido, de forma que é imprescindível a existência de uma relação de causalidade direta entre o fato conhecido e o presuntivo.

Assim, para a formação de um juízo presuntivo sobre a ocorrência de um fato aquele indiretamente ligado há que existir uma “correlação lógica” precisa e segura entre ambos, de forma que seja razoável, plausível inferir-se que o fato presumido efetivamente ocorreu.

Ora, a interpretação lógico-gramatical, oriunda da dicção da citada norma, quando esta diz que *"a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto",* é que, uma vez realizando-se compras sem o conhecimento fiscal, presume-se que o objetivo maior é omitir receitas cuja origem não tem comprovação, posto que adquiridas através de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais. Por óbvio, receitas não lançadas cobrem despesas igualmente não contabilizadas, tudo ao arrepio da lei.

Portanto, a base do processo lógico em exame repousa em fato conhecido ou fato-base (compras de mercadorias), cujo lançamento se omite e caracteriza despesas não contabilizadas, para encobrir receitas igualmente omitidas porque adquiridas através de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais (fato presumido que tem relação direta com o fato conhecido ou fato-base).

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Pois bem, o fato conhecido, isto é, as aquisições de mercadorias cujas notas fiscais não foram registradas, é proveniente das informações constantes na GIM de Terceiros, visto se tratar de operações de aquisição realizadas neste Estado, conforme informação de fl. 11, nos autos.

A partir dos dados coletados nessa fonte, que ao serem confrontados com a escrita fiscal da autuada, onde restou constatada a falta de registro das notas fiscais relativas às aquisições efetuadas, inferiu-se pela ocorrência de outro fato com o qual guarda correlação lógica de causa e efeito, o fato presuntivo, isto é, as saídas tributáveis omitidas ou sem emissão de notas fiscais, que geraram receitas com as quais foram realizadas as aquisições não escrituradas.

Eis a base da aplicação da presunção inserta na norma do art. 646 do RICMS/PB, efetuada nos autos. Contudo, considerando sua relatividade, posto que admite a prova em contrário a cargo da autuada, conclui-se, pelos fundamentos acima expendidos, que a mesma não se desincumbiu desse ônus que lhe atribui a lei, pois a postura por esta mantida assume traços de admissão da regularidade da exação fiscal em tela. Com efeito, a recorrente não se manifesta sobre a acusação em tela.

Portanto, diante de tais circunstâncias permito-me concluir que as informações contidas no demonstrativo elaborado pela Fiscalização são oriundas de fato certo, porque constatado através de informações constantes na GIM, armazenadas com base em Declarações de Terceiros, as quais são fontes fidedignas contidas em sistema informatizado desta Secretaria de Estado, de modo a caracteriza-se legítima a aplicação da presunção legal retromencionada diante das constatações expedidas, mormente em face da inexistência de prova em contrário da inocorrência do fato.

Por fim, como complemento à elucidação supra, transcrevo preciosa lição de Aires F. Barreto e Cleber Giardino (Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1998):

"*O ato ou processo presuntivo, intelectual que é, ocorre e se esgota no plano do raciocínio. Presta-se a induzir convicção quanto à existência de um fato (por definição, inicialmente desconhecido), dado o reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende. Firma, assim, a aceitação de veracidade ou verossimilhança do chamado 'fato suposto' (fato presumido). (...) As impropriamente chamadas presunções 'juris tantum' são assim (...) singelas normas jurídicas. Que se dirigem ao aplicador do direito, vale dizer, o responsável pelos atos de declaração, seja de subsunção e de incidência, seja de instauração e eventual extinção dos vínculos jurídicos consequentes (...). Constituem, em síntese, regras jurídicas – com a conotação ou qualidade que lhe atribui a lei – quando impossível verificar-se, pelos instrumentos usuais de prova, a sua não ocorrência, ou a sua ocorrência de modo diverso".*

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Ademais, cumpre ressaltar que a utilização da presunção relativa depende, demais disso, do atendimento às garantias individuais dos contribuintes, tais como a ampla defesa e o devido processo legal, o que foi criteriosamente observado no caso vertente, onde foram respeitados os direitos da autuada em todas as fases pelas quais perpassou o presente Processo, que observou as previsões normativas insertas no RICMS/PB.

Firmando convicção acerca da repercussão tributária oriunda da conduta da autuada, transcrevo jurisprudência pacífica e dominante do egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, proveniente do julgamento de caso semelhante, que deu lugar ao acórdão cuja transcrição peço vênia para fazer:

"MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS.

A AUSÊNCIA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS CARACTERIZA A PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE QUE AS MESMAS FORAM ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS. Redução do "quantum" exigido tendo em vista as correções efetuadas na instância prima. Mantida a decisão recorrida.

*Auto de Infração Parcialmente Procedente" (*CRF-PB, Ac. nº 357/05. Relator Cons. José de Assis Lima).

Portanto, resta-me apenas confirmar a decisão do julgador singular, e manter a procedência da acusação fiscal em referência.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS – Obrigação Acessória. Exercícios de 2009 (julho, agosto e setembro) e 2010 (janeiro, fevereiro, março e dezembro).

Trata-se de desdobramento da acusação acima, pois enquanto naquela a repercussão deságua na obrigação principal, isto é, o ICMS que deixou de ser pago em razão da omissão de saídas pretéritas tributáveis, nesta é a própria obrigação acessória, insculpida no art. 119, VIII, c/c o art. 272, do RICMS/PB, que deixou de ser cumprida mediante falta de lançamento de notas fiscais de aquisição. Portanto, de uma única ação podem surgir duas vertentes: uma correlacionada à obrigação principal, alcançada por outro fato ilícito (omissão de saídas tributáveis pretéritas), e outra vinculada à obrigação acessória descumprida mediante o não lançamento da nota fiscal de aquisição.

É o que ocorre no caso dos autos. A medida punitiva inserta no auto de infração encontra suporte no art. 113, § 2º, do CTN, segundo o qual a obrigação tributária acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Tal significa que o conjunto de obrigações acessórias existe para dar efetividade ao cumprimento das obrigações principais. É nesse sentido que se estabelece a acessoriedade dessas obrigações.

Diferentemente, a concepção privatista, em cujo contexto o ser “acessória”, que qualifica as obrigações regidas pelo direito privado, significa estar ligada a uma outra “determinada” obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória.

Em Direito Tributário, a obrigação acessória não está propriamente vinculada a uma obrigação principal específica (tal como ocorre no direito privado, conforme acima posto), mas sim ao interesse da fiscalização e da arrecadação, relativamente ao cumprimento das obrigações principais como um todo.

Nesse sentido, transcrevo lição de Hugo de Brito Machado (“Curso de Direito Tributário”, S. Paulo: Malheiros, 1999, p. 99):

“Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, nesse sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.

Um comerciante, ao vender determinada mercadoria isenta de ICMS, é obrigado a emitir nota fiscal. A operação de venda, no caso, não gera a obrigação principal de pagar o ICMS. Inexiste, portanto, a específica obrigação tributária à qual diretamente esteja ligada a obrigação acessória de emitir a nota fiscal. Não obstante, a emissão da nota fiscal lhe é exigida porque se presta para controlar sua receita, elemento formador da base de cálculo do imposto de renda. Presta-se, ainda, para o controle dos custos ou despesas do adquirente, ou pelo menos para controle da circulação das mercadorias.

A obrigação acessória, portanto, tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais”.

Portanto, a acessoriedade dessa obrigação tributária não compreende um liame com uma obrigação principal específica. Donde se infere que, da não vinculação a uma obrigação principal

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

determinada advém o fato de que as obrigações acessórias podem existir independentemente da obrigação principal, por conseqüência a lei pode estabelecer sanção pelo simples inadimplemento da uma obrigação acessória, não obstante não tenha ocorrido descumprimento de obrigação principal.

A bem ver, o inadimplemento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, caracteriza uma “não prestação”, da qual decorre uma sanção prevista em lei.

No caso em pauta, a obrigação acessória encontra-se estatuída na norma inserta nos arts. 119, VIII, e 276 do RICMS, *in verbis*:

“Art. 119. São obrigações do contribuinte:

VIII – escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes dos Capítulos próprios deste Regulamento.”

“Art. 276. O Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos 24 e 25, destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título, no estabelecimento e de utilização de serviços de transporte e de comunicação”.

Assim é que, a inobservância dessa obrigação constitui fato bastante para infligir à infratora a penalidade prevista no art. 85, II, “b”, da Lei nº 6.379/96.

A materialidade da infração encontra suporte na informação prestada na fl. 11, referente ao Cruzamento da GIM da autuada com a GIM de Terceiros, bem como no livro Registro de Entradas, com cópia de fls. 242 a 245 e 246 a 261, referentes à operações internas de aquisição de mercadorias.

Há que se considerar, ainda, que o fato de a recorrente não haver se manifestado contra a acusação em referência contribui para manutenção da resultado da ação fiscal, visto que denota reconhecimento da regularidade desta.

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS – Insuficiência de Caixa – Exercício de 2007.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

A acusação acima, do mesmo modo que a primeira, anteriormente referida, decorre da ilação autorizada pelo art. 646 do RICMS/PB, segundo a qual tal irregularidade decorre de saídas tributáveis praticadas pela empresa que, para cumprir seus compromissos, utiliza-se de artifícios contábeis, com valores irreais a fim de cobrir ilícitos fiscais praticados.

O exame na conta Caixa tem como finalidade apurar a existência de irregularidades na movimentação de numerários, diante da ocorrência de saldos credores, também chamados de insuficiência ou “estouro de caixa” e suprimentos indevidos ou saldo fictícios de disponibilidades, fatos que autorizam a presunção relativa de omissão de saídas tributáveis, com a conseqüente falta de pagamento do imposto devido.

A insuficiência ou “estouro de caixa” se dá de forma direta quando identificado o saldo credor da Conta, que representa o montante de saídas omitidas e que devem ser levadas à tributação (aplicação do art. 646 do RICMS/PB). Para a detecção dessa anomalia não são necessários maiores aprofundamentos de auditoria, posto ser uma conta de natureza devedora, cuja utilização se dá para os registros das entradas e saídas de numerário, sendo seu saldo a disponibilidade financeira em dado momento, e se credor é indicativo de pagamentos realizados com recursos que não passaram pelo Caixa.

Na forma indireta essa conduta se dá quando identificada existência de compras à vista, mas o lançamento na contabilidade somente se efetua em data posterior ao vencimento da obrigação inerente ao negócio jurídico, contrariando, assim, o princípio contábil da oportunidade, que se refere ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

O Princípio da Oportunidade abarca dois aspectos distintos, mas complementares entre si, a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da Universalidade.

Este Princípio exige o registro e o relato de todas as variações patrimoniais sofridas pela entidade, no momento em que elas ocorram e de forma completa, sem deixar nada de fora. Cumprido tais preceitos, chega-se ao acervo máximo de informações sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação fiel" pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne.

Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas, principalmente as do CFC, tendem a enfatizá-lo nas demonstrações

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial na entidade, em cujas origens principais se incluem as transações realizadas com outras entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços.

No caso em exame, os documentos demonstram que a identificação do estouro do Caixa escritural da recorrente se verificou mediante a existência das situações, a saber: valores de frete cujo pagamento, que se verificaria na modalidade FOB, conforme indicação nas respectivas notas fiscais de aquisição lançadas na contabilidade da recorrente, fl. 57 e 67, cuja reconstituição fez surgir diferença tributável oriunda de saldos credores nos meses de julho, setembro e outubro/2008; e compras efetuadas para pagamento à vista cujo lançamento no Caixa se deu em data posterior ao vencimento da obrigação, compra à vista lançada como se fossem a prazo.

A recorrente, a seu prol, procurando afastar os efeitos da presunção legal de omissão de saídas tributáveis, nega que os recursos utilizados para pagamento das despesas, os quais acarretaram os saldos credores apontadas no Levantamento da Conta Caixa, advieram de receitas marginais, dado ao fato de que tem origem em mútuo celebrado com a empresa RUCICLEIDE DE FREITAS PEREIRA, que pertenceria ao mesmo grupo.

Alega, ainda, que o citado negócio jurídico consta dos registros contábeis da mutuante, acima citada, e que “por um equívoco na contabilidade a escrituração não se realizou na empresa autuada naquele mesmo exercício, tendo sido corrigido tal lapso no exercício imediatamente posterior”.

Procurando fazer prova do argumento, junta cópia de contrato de mútuo assinado em 10/8/2009, que tem por objeto o empréstimo do valor de R$ 200.000,00 (fls. 268 e 269), cópia do Livro Diário (da mutuante) do Mês de Janeiro a Dezembro de 2009 (fls. 270 a 278), no qual consta o registro desse fato, além de recibos de pagamento/recebimento de valores em espécie (fls. 310 a 312), segundo os quais a recorrente (mutuária), em 10/8/2009, recebera da mutuante - RUCICLEIDE DE FREITAS PEREIRA – a quantia acima citada, e esta recebera tal quantia daquela, em 2/1/2013, a título de quitação da quantia que fora cedida mediante empréstimo.

Compulsando as provas aduzidas pelas partes, entendo que os documentos trazidos pela recorrente, a fim de comprovar o alegado, não se prestam a esse intento.

Com efeito, falta a prova do registro do mútuo em cartório, bem como a prova de entrada do recurso nos cofres da recorrente, a exemplo de um extrato bancário como o crédito mencionado na conta bancária da autuada.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

É certo que a contabilidade da mutuante consigna em registro o valor de empréstimo efetuado à empresa recorrente, todavia, como dito acima, esta não comprova o aporte do valor nos seus cofres.

De acordo com o contrato de mútuo, fls. 268 e 269, a mutuária (recorrente) se comprometeria a restituir à mutuante a quantia objeto do empréstimo no dia 30/12/2012. O recibo onde a mutuante declara haver recebido da mutuária o pagamento do valor que lhe teria sido emprestado está datado de 2/1/2013.

Donde se conclui que o valor do mútuo deveria constar nos demonstrativos contábeis da mutuária, Balanço Patrimonial/2010/2011, na conta Conta Empréstimos (crédito), do Passivo, e de lançamento a débito no Livro Razão, numa conta do Ativo Circulante - Conta Bancos ou, e no Livro Razão, do exercício de 2010, fls. 205 a 230, onde a recorrente diz que teria sido feito, quando afirma que o lapso do não lançamento na contabilidade de 2009 teria sido corrigido “no exercício imediatamente posterior”. Mas, isso não se vislumbra nos cadernos probatórios constantes nos autos.

Diante do que, entendo que essa documentação não se presta como prova do aporte financeiro nos cofres da recorrente.

Nesse quesito, comungo com o decisório do primeiro grau, quando este, ao decidir em igual sentido, fez constar os seguintes fundamentos:

“No tocante ao contrato de mútuo (...), não seria ele suficiente para comprovar a efetividade do respectivo empréstimo. Isto porque a avença em epígrafe representa apenas o ato formal exigido pela lei civil para que os contratantes gozem das garantias plasmadas em seu corpo normativo e, por isso, não tem aptidão para demonstrar claramente a entrada do referido recurso financeiro no caixa da empresa.

Igualmente insuficiente para comprovar o aperfeiçoamento da avença ut retro é o Livro Diário, de fls. 270 a 278, pois apesar de ter o seu probatório resguardado por lei, não teria este competência para demonstrar a efetiva entrega do objeto do epigrafado mútuo, haja vista, repise-se, teria de ser um documento capaz de comprovar cabalmente a tradição do dinheiro (coisa) pelo mutuário, i.e., reclamante. Nesta circunstân8cia, torna-se despiciente o exame das escritas contábeis...”.

Corroboro também o entendimento do julgador singular no tocante à irrelevância, para a prova da entrada do aporte financeiro nos cofres da recorrente, o fato de se tratar, mutuante e mutuária, de

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

empresas do mesmo grupo, com sócio em comum. Ao contrário, essa circunstância reforça a necessidade da comprovação do aperfeiçoamento de negócios jurídicos dessa natureza, a fim de atestar a sua existência e regularidade.

Desse modo, considerando que a recorrente não se desincumbiu a contento da responsabilidade de demonstrar a improcedência do fato presuntivo, decido pela manutenção da exação fiscal referente ao ICMS oriundo da acusação detectada mediante o Levantamento que detectou insuficiência de caixa, referente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, com exceção apenas para a diferença tributável verificada no mês de julho/2008.

Nessa situação, verificada no mês de julho/2008 e que é relacionada ao Frete/FOB, não há como manter a exação fiscal correspondente a esse período, diante do descompasso que a acomete, visto que enquanto a diferença tributável demonstrada no Levantamento Diário da Conta Caixa, fl. 19, atesta que esta se verificou no citado período, como sendo a data do fato gerador, no auto infracional este foi lançado como se tivesse ocorrido no mês de agosto/2008.

Portanto, diante desse desacerto, não há como manter o lançamento do ICMS do período de julho/2008, visto que em verdade o fato gerador foi lançado como pertencente ao mês de agosto/2008. Mantenho, pois, os lançamentos relacionados ao frete FOB, dos demais períodos de 2008.

Nas demais situações, relacionadas a compras – compras à vista e pagas em data posterior ao vencimento -, cuja reconstituição da Conta Caixa apurou saldo credor nos períodos de fevereiro, julho, agosto, setembro e outubro/2009, e março, maio, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro/2010, não há o que censurar, em decorrência do acerto da ação fiscal.

Assim, em face da inconsistência das alegações recursais, mormente da falta de provas capazes de modificar o resultado da decisão singular, decido pela parcial procedência do lançamento corresponde à acusação fiscal baseada na constatação de insuficiência da Conta Caixa, nos exercícios acima mencionados, conforme evidenciado nos autos.

O posicionamento ora exposto encontra fundamento em decisões desta Corte, perante situação análoga, a exemplo da exarada no Rec. Vol CRF nº 127/2009, cuja ementa transcreve:

“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. SUCUMBÊNCIA DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Quando da análise da movimentação financeira do caixa, foi detectada a figura do "saldo credor" (estouro de caixa), legitimando a ilação de que os valores detctados representam pagamentos realizados com receitas não oficiais, decorrentes de vendas omitidas com mercadorias tributáveis. Derrocada do Levantamento Financeiro diante dos novos valores apurados" (Rec. Vol CRF-PB nº 127/2009. Rel. Cons. João Lincoln Diniz Borges).

PENALIDADE PECUNIÁRIA

Verifica-se que o auto infracional propõe sanção com base na redação original da Lei nº 6.379/96.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.008/13 (DOE de 8/6/13) que produziu efeitos a partir de 1º/9/2013, as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS passaram a ser estabelecidas com patamar inferior ao que previam os dispositivos correlatos, previstos na Lei Estadual nº 6.379/96.

Considerando essa circunstância, e, principalmente, o Princípio da Retroatividade da Lei Mais Benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, entendo cabível a aplicação da multa por infração, disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração, antes consistentes no percentual de 200% sobre o valor do ICMS, passaram ao percentual de 100% sobre o valor do imposto devido.

Em decorrência do que, corroboro decisão singular, que corrigiu de ofício a multa infracional.

Por fim, após a correção de ofício acima mencionada, o crédito tributário devido ao Erário estadual passa a se constituir dos seguintes valores:

Infração	Exerc.	Período	ICMS (R$)	M. por Infr. R$)	Total (R$)
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	2009	Jul.	3.342,20	3.342,20	6.684,40
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	2009	**Ago.**	**1.692,95**	**1.692,95**	**3.385,90**

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	Aq	2009	Set.	552,01	552,01	1.104,02
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	Aq	2009	Dez.	22,13	22,13	44,26
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	Aq	2010	Jan.	704,11	704,11	1.408,22
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	Aq	2010	Fev.	875,16	875,16	1.750,32
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	Aq	2010	Mar.	459,00	459,00	918,00
F. Lanç. NF Aquis/Omis.Saíd.	Aq	2010	Dez.	3.581,45	3.581,45	7.162,90
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2009	Jul.	0,00	343,44	343,44
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2009	Ago.	0,00	258,48	258,48
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2009	Set.	0,00	172,74	172,74
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2009	Dez.	0,00	86,97	86,97
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2010	Fev.	0,00	87,63	87,63
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2010	Mar.	0,00	87,63	87,63
F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.		2010	Out.	0,00	90,39	90,39

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

F. Lanç. NF/Liv. Reg. Ent.	2010	Dez.	0,00	91,47	91,47
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2008	Ago.	0,00	0,00	0,00
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2008	Set.	198,01	198,01	396,02
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2008	Out.	2.069,23	2.069,23	4.138,46
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2009	Fev.	728,23	728,23	1.456,46
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2009	Jul.	9,30	9,30	18,60
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2009	Ago.	15.683,21	15.683,21	31.366,42
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2009	Set.	723,41	723,41	1.446,82
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2009	Out.	15.937,03	15.937,03	31.874,06
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2010	Mar.	41,89	41,89	83,78
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2010	Mai.	163,87	163,87	327,74
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2010	Jun.	169,00	169,00	338,00
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2010	Ago.	3.946,08	3.946,08	7.892,16
Insufic Caixa	2010	Set.	733,34	733,34	1.466,68

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

(Est. Caixa)					
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2010	Nov.	11.398,23	11.398,23	22.796,46
Insufic Caixa (Est. Caixa)	2010	Dez.	4.958,60	4.958,60	9.917,20
Totais	------	- --------	67.988,44	69.207,19	137.195,63

Diante do exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos *hierárquico*, por regular, e *voluntário,* por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento do primeiro e parcial provimento do segundo*, para reformar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00000561/2011-07, de 20/12/2011, lavrado contra TALVACI PEREIRA DE OLIVEIRA & CIA LTDA., inscrita no CCICMS sob nº 16.155.763-5, devidamente qualificada nos autos, para fixar como devido o ICMS no valor de R$ 67.988,44(sessenta e sete mil, novecentos e oitenta e oito reais e quarenta e quatro centavos), por infração aos artigos 158, I e 160, I, c/c o art. 646, e arts. 119, VIII c/c 272, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de R$ 69.207,19 (sessenta e nove mil, duzentos e sete reais e dezenove centavos), nos termos dos arts. 82, V, “f”, e 85, II, “b” da Lei nº 6.379/96, perfazendo o total de R$ 137.195,63 (cento e trinta e sete mil, cento e noventa e cinco reais e sessenta e três centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R$ 70.950,34 (setenta mil, novecentos e cinquenta reais e trinta e quatro centavos), constituído de R$ 987,30 (novecentos e oitenta e sete reais e trinta centavos), de ICMS, e R$ 69.963,04 (sessenta e nove mil, novecentos e sessenta e três reais e quatro centavos), de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Sala das Sessões, Gildemar Pereira de Macedo, 3 de fevereiro de 2017.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora

Phoca PDF