

PROCESSO - A.I. Nº 293575.1203/01-8
RECORRENTE - ADEMAR PINTO & CIA. LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO DE REVISTA - Acórdão 2ª CJF nº 0212-12/02
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 18.12.02

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0177-21/02

EMENTA: ICMS. NULIDADE. REFORMA DA DECISÃO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Auto de Infração lavrado sem observância de formalidades essenciais. A apuração de saldo credor na conta Caixa tem que ficar demonstrada de forma clara e provida de elementos que configurem a ocorrência suscitada. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização, base para a autuação, estão apresentados de forma incompleta, sem considerar a existência dos saldos iniciais e não envolvem o total das disponibilidades. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, que implique em cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração apontada. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Refere-se a Recurso de Revista apresentado pelo sujeito passivo, por intermédio do seu patrono legalmente constituído, contra o Acórdão nº 0212-12/02 oriundo da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que, em Decisão por maioria, negou provimento ao Recurso Voluntário anteriormente interposto e manteve inalterado o julgamento da Primeira Instância administrativa.

A acusação é no sentido de que ocorreram “omissões de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldos credores na Conta Caixa” verificadas em 31.12.96 e 31.12.97.

No julgamento ora recorrido, cuja Decisão foi por maioria, foram proferidos os seguintes Votos:

1) *Voto Vencido: “A Empresa suscitou a nulidade do Auto de Infração quando afirma que o autuante não apresentou as provas de que houve saídas de mercadorias, do seu estabelecimento, sem nota fiscal. Sob esse argumento não concordo com o contribuinte. Apesar de entender que a presunção é um artifício, a meu ver, altamente injusto e desprovido de fundamentos, com relação à essência do ICMS, que é o fato gerador do mesmo, o fato é que ela está prevista em Lei, devendo, no caso, o contribuinte provar que a mesma não tem fundamento, quando se encontra presente, segundo o autuante, uma das hipóteses que a autorizam. No caso, o auditor “descobriu” saldo credor na conta "caixa" e, por isso, caberia, pelo contido em Lei, ao contribuinte desfazer a presunção com provas. Não há, portanto, a nulidade suscitada, pois ao caso, a meu ver, não se aplica o artigo 18, IV, do RPAF/BA.*

Passarei agora a examinar o mérito da questão.

Como já disse anteriormente, não concordo com o artifício utilizado pelo Fisco para alcançar fato pretérito, caso se encontre, nas escritas dos contribuintes, algumas das hipóteses elencadas no artigo 4º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.014/96, que autorizam a chamada presunção legal, para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias. Mas como a presunção está autorizada em Lei não se pode negar sua aplicação. No entanto, pode-se questionar e negar os motivos que dariam ensejo à “presunção legal”. E isso é o que vou fazer. Entendo que o

Fisco não pode, por simples indício, aplicar a presunção legal, pois tem, a meu ver, que comprovar, com todos os documentos, demonstrativos, livros, etc..., que compõe as escritas fiscal e contábil dos contribuintes, juntando-os aos autos, a acusação, através de uma das possibilidades elencadas no já citado artigo da Lei nº 7.014/96, ou seja, a indicação de saldo credor na conta "caixa", suprimentos de caixa de origem não comprovada, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas. É imprescindível que as provas do cometimento de uma dessas irregularidades sejam anexadas aos autos pois essa é a prova que o Fisco tem a obrigação de fazer. O ônus dessa prova é seu, do Fisco, pois a partir daí é que a presunção passa a existir. No caso em discussão, o autuante apresentou demonstrativos, às fls. 08/13, onde, a seu ver, comprova que há saldo credor na conta "caixa" do autuado, nos exercícios de 1996 e 1997. Para elaborar esses demonstrativos o auditor elencou as vendas dos exercícios de Janeiro a Dezembro, bem como as compras efetuadas e pagas dentro dos exercícios. Não concordo com a conclusão de que estariam presentes os "pressupostos" que autorizam a presunção discutida, pois o trabalho do autuante limitou-se a elaborar demonstrativos de vendas e de compras efetuadas dentro dos períodos fiscalizados, tendo concluído que a Empresa comprou mercadorias sem numerário suficiente para tal, pois as vendas foram inferiores às compras, que teriam sido feitas com Recursos de vendas omitidas anteriormente.

Não concordo com o autuante pois o próprio artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, diz que a presunção existe se a escrituração indicar saldo credor de caixa. A meu ver a escrituração, a que se refere a norma, é a escrituração do contribuinte, composta de fiscal e contábil, que, após analisada pelo Fisco, dará subsídios para que se conclua ou não pela presunção. A análise a ser feita é no conjunto das escritas e, pelo escriturado, se comprovará, ou não, alguma das hipóteses autorizativas da presunção, que, no caso, foi a de saldo credor na conta "caixa". No processo não existe nenhuma documentação que indique ou prove que essa análise foi feita de modo amplo, pois o autuante limitou-se a apresentar tão somente demonstrativos onde confronta as compras com as vendas de cada exercício.

Não concordo com o autuante pois o método por ele utilizado é inconsistente, que deixa uma série de dúvidas. Pergunto: Onde está a comprovação de que o saldo de caixa da Empresa ao fim do exercício de 1995 era zero? Teria havido, em exercícios anteriores, ou no próprio exercício, aporte ao caixa, proveniente de outras fontes, como empréstimos, por exemplo? A Empresa teria, realmente, como afirma em seu Recurso, exercido atividade tributada por outro imposto, nos exercícios fiscalizados? Tais perguntas ficam sem resposta pois o autuante não anexou ao processo as provas inequívocas de que houve saldo credor de caixa, nos exercícios fiscalizados. A escrituração contábil deveria fazer parte dessas provas, mas o autuante, pelo que consta do processo, limitou-se, apenas, a uma das vertentes dos trabalhos que devem ser desenvolvidos para se chegar à conclusão de que existia, no caso, saldo credor na conta "caixa".

Por todo o exposto e pelo que, efetivamente, consta do processo, concluo que o autuante não comprovou a acusação e, sendo assim, não há como se pretender aplicar a "presunção legal" de que teria havido omissão de saídas de mercadorias.

O voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que seja reformada a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração é IMPROCEDENTE".

2) Voto Vencedor: "Discordo do Relator do PAF quando afirmou que o autuante não comprovou a acusação e, sendo assim, não haveria como se pretender aplicar a "presunção legal" de que teria havido omissão de saídas de mercadorias e quando concluiu pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante elaborou fluxo do caixa, conforme planilhas às fls. 8 a 13 dos autos, onde foram consideradas as receitas pelas vendas à vista e as despesas pela compras efetivamente pagas no período, e apurou a ocorrência de saldo credor na conta “Caixa” do contribuinte.

O fato de a escrita contábil, ou a sua reconstituição, indicar saldo credor na conta “Caixa”, significa dizer que os Recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo contábil, tiveram a sua origem desconhecida, ou seja, ingressaram de fato no “caixa real” do estabelecimento, sem contudo ter sido registrado no “caixa contábil”, por assim dizer.

Isto implica que fica comprovado o ingresso de Recursos, para fazer frente a tais pagamentos, sem a comprovação da sua origem, e neste momento a legislação autoriza a presunção de que tais Recursos advieram da omissão de saídas tributáveis.

Neste sentido o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, preconiza que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimidos 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, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Ocorre que esta se constitui de presunção “juris tantum”, ou seja, admite prova contrária, portanto, caberia ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

Na peça recursal o recorrente limita-se a discorrer sobre o ônus da prova, sob a condição juris tantum da cobrança de imposto por presunção e a afirmar que receita não é fato gerador do ICMS, mas, em nenhum momento, trouxe qualquer elemento passível de apreciação que possa descaracterizar a presunção legal apurada em razão da constatação de saldo credor da conta “Caixa”.

Considerando o teor dos art. 142 e 143, do RPAF/99, que rezam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para homologar a Decisão Recorrida”.

Inconformado com a Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal o sujeito passivo ingressou com Recurso de Revista, fls. 143 a 155 dos autos, onde, inicialmente, objetivando atender ao requisito para sua admissibilidade, previsto no art. 169 do RPAF/BA, transcreve as ementas pertinentes aos Acórdãos nº 0894/01, 2214-11/01, 068-11/02 e 0072-12/02, todos oriundos de Câmaras de Julgamento, sendo que, os três primeiros referem-se a presunção legal de operações mercantis não contabilizadas decorrente de constatação de saldo credor na conta Caixa e, o último, apesar de referir-se também a mesma apuração por meio da presunção legal mencionada, reporta-se a apuração via exigível fictício, conta Fornecedores.

Adentrando nas razões do Recurso, cita e transcreve o art. 2º do RPAF para destacar a intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo e igualitário diante do contencioso fiscal.

Argúi que a acusação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF, e que estão ausentes às provas relativas aos fatos argüidos pela fiscalização, cuja falta conduz à nulidade da exigência fiscal. Cita que nas ocorrências referentes a saldo credor na conta Caixa, suprimimento à conta Caixa de origem não comprovada ou manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, a prova será buscada através dos próprios lançamentos contábeis, as quais

deverão estar juntadas aos autos. Menciona decisões de tribunais superiores a este respeito bem como ensinamentos da lavra de eminente mestre do direito.

Acrescenta que o autuante formulou demonstrativos onde tenta provar a existência de saldos credores na conta Caixa nos quais estão ausentes os pressupostos que autorizem a presunção de omissão de vendas, já que o mesmo limitou-se a elaborar demonstrativos de compras e vendas dentro dos períodos fiscalizados, concluindo que ocorreram compras de mercadorias sem numerário para tal fim pois as vendas foram inferiores às compras, as quais, teriam ocorrido com o produto de vendas omitidas.

Defende que o método utilizado na fiscalização é altamente inconsistente, deixando dúvidas que deveriam ser analisadas no julgamento, enumerando os seguintes questionamentos:

1. Onde está a comprovação de que o saldo credor de caixa da empresa autuada ao fim do exercício de 1995 era zero?
2. Teria havido, em exercícios anteriores, ou no próprio exercício, suporte ao caixa, proveniente de outras fontes, como empréstimo por exemplo?
3. A empresa teria, realmente, exercido atividade tributada por outro imposto, nos exercícios fiscalizados?

Menciona, ainda, que a escrituração contábil deveria fazer parte do conjunto de provas entretanto o autuante limitou-se a uma das vertentes dos trabalhos que devem ser desenvolvidos para chegar a conclusão consignada no Auto de Infração.

Em conclusão, requer o Conhecimento e o Provimento do Recurso de Revista para que o presente Auto de Infração seja julgado Improcedente.

Em Parecer exarado à fl. 160 dos autos a Douta PROFAZ opina pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Revista onde, inicialmente, considera preenchido o requisito para sua admissibilidade e, em relação ao mérito, declara entender “que a instrução probatória do presente processo carece de provas deveriam ser produzidas pelo autuado para descaracterizar a presunção legal *juris tantum*”. Considera robusta e consistente a acusação.

VOTO

Inicialmente destaco que o recorrente preencheu o requisito para admissibilidade do Recurso de Revista, razão pela qual meu voto é pelo seu Conhecimento.

De imediato, porém, quero consignar que não comungo do mesmo entendimento externado pela Douta PROFAZ através do respeitoso Parecer exarado à fl. 160 dos autos, o qual não acolho, pelas razões que passo a expor.

A acusação é de que ocorreram “omissões de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de saldo credor na conta Caixa”, envolvendo os exercícios de 1996 e 1997.

Em primeiro lugar vejo que a verificação da “*conta Caixa*” só pode ser efetuada através de exame contábil. Uma coisa é exame na *conta Caixa* e outra, totalmente diferente, é o levantamento elaborado pelo autuante às fls. 8 a 12 dos autos. Neste, está dito que foi efetuada “auditoria das disponibilidades – apuração anual do saldo da conta Caixa” o que não concordo pois, “*disponibilidades*” não envolvem ou englobam, apenas, a conta Caixa.

O estabelecimento do recorrente iniciou suas atividades em 16/11/1993, conforme atesta o documento de fl. 7. Portanto, nenhum levantamento das disponibilidades pode olvidar de considerar os saldos anteriores ao período fiscalizado, os quais sinalizam o marco inicial da auditoria. No caso em tela, o que se apresenta nos autos, é um levantamento das Vendas a Vista e das Compras realizadas em cada período fiscalizado, de forma global, onde foram deduzidos dos

pagamentos realizados em cada período os valores correspondentes às notas fiscais relativas às operações parceladas, que indicavam *vencimentos* de duplicatas nos exercício seguinte e não considerou aquelas que, efetivamente, foram pagas no exercício seguinte.

De maneira que os demonstrativos elaborados pelo autuante não se prestam para afirmar, mesmo por presunção, de que se apurou saldo credor na conta Caixa, pois dentre outros equívocos, pode-se destacar que:

- Não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na *conta* Caixa, logo, não há como se acusar existência de saldo credor na *conta* Caixa;
- Não considerou o saldo inicial em cada período fiscalizado;
- Não considerou o total das disponibilidades, já que intitulou os demonstrativos de “auditoria das disponibilidades”;
- Não considerou a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados em cada exercício fiscalizado;
- Não está comprovado que inexistiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens;
- Não efetuou a demonstração por período mensal de apuração.
- Não se pode considerar que ocorreu elaboração de “fluxo de caixa” pois os demonstrativos, base para autuação, estão apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistentes, cujos valores lançados a títulos de “pagamentos” estão postos de forma totalmente insegura.

Considero oportuno esclarecer que é plenamente possível, através da escrita fiscal, presumir-se a ocorrência de omissão de vendas de mercadorias tributáveis, desde que tal levantamento se apresente de forma completa e consistente, levando em consideração todos os elementos que compõem as disponibilidades da empresa, recebimentos, pagamentos, ingressos de outras fontes ou origens, e não, da forma parcial apresentada nos presentes autos.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso de Revista para, com base no art. 18, inciso IV, do RPAF/BA, julgar NULO o Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Revista apresentado e reformar a Decisão Recorrida para julgar NULO o Auto de Infração nº 293575.1203/01-8, lavrado contra **ADEMAR PINTO & CIA. LTDA.**

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Carlos Fábio Cabral Ferreira, Antonio Ferreira de Freitas, Sandra Urânia Silva Andrade, José Carlos Barros Rodeiro, José Carlos Boulhosa Baqueiro, Nelson Teixeira Brandão, José Raimundo F. Santos, Verbena Matos Araújo, Max Rodrigues Muniz e Tolstoi Nolasco Seara.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Ciro Roberto Seifert e Ivone Oliveira Martins.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PROFZ