

A. I. Nº - 191828.0001/04-0
AUTUADO - FLORISIO ALVES MOREIRA NETO
AUTUANTE - HERMENEGILDO MAGALHÃES FRAGA
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 16.07.04

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0241-03/04

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FARINHA DE TRIGO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS. Infrações não questionadas pelo autuado. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 1% e 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Redução do valor indicado, tendo em vista a ocorrência de equívocos no lançamento. 4. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem e o ingresso dos recursos. Infração caracterizada. 5. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Após a retificação de equívocos ocorridos no levantamento fiscal, foi elidida a autuação. Rejeitado o pedido de diligência. Este órgão julgador não tem competência para declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 22/03/04, para exigir o ICMS, no valor de R\$31.521,64, acrescido das multas de 60% e 70%, além da multa de R\$3.831,75, por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência de:

1. Recolhimento a menos do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – R\$373,47;
2. Falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução – R\$318,82;
3. Falta de estorno de crédito fiscal relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto – R\$654,27;
4. Falta de registro, na escrita fiscal, de entradas, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis – R\$42,30;
5. Falta de registro, na escrita fiscal, de entradas, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação – R\$3.874,05;
6. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes – R\$26.170,44;
7. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa – R\$4.004,64.

O autuado apresentou defesa (fls. 211 a 228), suscitando, preliminarmente, a nulidade do lançamento:

- Por cerceamento de seu direito de defesa - uma vez que não ficou comprovado cabalmente que houve a entrada de mercadorias em seu estabelecimento (infração 5) ou que houve omissão de saídas de mercadorias (infrações 6 e 7).

Acrescenta que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (artigo 333, do Código de Processo Civil) e que a existência de notas fiscais “é apenas um indício de que houve a operação nela descrita, mas nunca a prova última, extreme de dúvidas, inofismável de que realmente aquela operação se deu”.

- Por desatendimento ao princípio da vinculação – pois o Auto de Infração foi lavrado em local diverso de onde supostamente ocorreu a omissão de saídas (infrações 6 e 7).

- Pela impossibilidade de cobrança do ICMS com base em Regulamento – porque o autuante, ao indicar o enquadramento legal das infrações com fundamento no RICMS/BA, feriu de morte o princípio constitucional da legalidade, insculpido no artigo 2º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No mérito, reconhece a procedência das infrações 1, 2 e 3, mas impugna as demais infrações alegando que:

Infração 4 – a Nota Fiscal nº 36555, no valor de R\$4.230,00 foi devidamente escriturada no livro Registro de Entradas nº 3, à fl. 50, conforme a fotocópia que acostou à fl. 230 dos autos.

Infração 5 – o autuante cometeu diversos equívocos como a seguir relatado:

1. as Notas Fiscais nºs 1163 e 454943 acobertam a entrada de uma carroceria e um veículo, ambos adquiridos para o ativo fixo, e a penalidade seria de 1% e não de 10% como indicado pelo preposto fiscal;
2. as Notas Fiscais nºs 5204, 38690, 50230, 71876 (citada como 31876), 29205 (descrita como 29206), 63584 e 42628 estão todas escrituradas no livro Registro de Entradas, de acordo com as fotocópias anexadas às fls. 232 a 237;

3. as Notas Fiscais nºs 22169, 69033, 99518, 101043, 101209, 101802 e 102155 são inexistentes, pois jamais tomou conhecimento das mesmas, eis que nunca adquiriu as mercadorias nelas constantes;
4. as Notas Fiscais nºs 48779, 49277, 49789, 52063, 88053, 88262, 91911, 92828 e 93840, “embora estejam sem o registro, também não estão sujeitas à cobrança feita”, considerando que “a penalidade fixa há de ser uma penalidade fixa, e não móvel, conforme está acontecendo na cobrança ora impugnada”. Argumenta que o Fisco pretende uma arrecadação nos moldes de imposto, mediante a aplicação de percentuais variáveis sobre o valor de cada nota fiscal omitida, havendo uma desfiguração do caráter de penalidade fixa, “ao tempo em que afigura-se uma forma dissimulada de tributação, com evidente ferimento à Constituição Federal e ao CTN, erigido à categoria de Lei Complementar, e que foi recepcionado pelo Código Político de 1988”.

Infração 6 – este item da autuação deve ser estudado sob quatro ângulos:

- Referente às notas fiscais emitidas pela empresa BUAIZ S/A (base de cálculo de R\$134.183,83) – diz que se trata de aquisições de farinha de trigo, mercadoria enquadrada na substituição tributária, e, portanto, “o Estado já recebeu todo o ICMS que poderia receber dessas compras, antes mesmo de que tais mercadorias entrassem no estabelecimento do autuado” e, em seu entendimento, não é o fato de o contribuinte não registrar os pagamentos correspondentes, tendo ou não suficiência de caixa, que torna essa situação fática um fato gerador de outro ICMS.

Faz uma analogia com a aquisição de mercadorias isentas e apresenta alguns cálculos para tentar comprovar a sua argumentação, concluindo que “é possível a existência de um exigível fictício, sem que o Estado tenha sofrido diminuição no *quantum* recebido de ICMS” e que com a presente autuação “o Auditor tornou inválida a substituição tributária, além de desconsiderar o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS”.

Aduz, ainda, que o autuante cometeu uma contradição, ao exigir o tributo pela entrada (infração 1) e pela saída (infração 6) em relação à mesma mercadoria enquadrada na substituição tributária.

- Relativamente às demais ocorrências apontadas no demonstrativo denominado Auditoria da Conta Fornecedores - propõe três soluções para a questão:

1. deduzir o valor da base de cálculo de R\$19.759,98 do saldo de caixa existente em 31/12/99, que é de R\$73.134,82, com o que supriria a ‘omissão’;
2. compensar o valor de R\$19.759,98 com o saldo de caixa existente em 31/12/00, que é de R\$7.574,48, consoante o Demonstrativo de Caixa (fl. 255), restando, como passivo descoberto, o valor de R\$12.185,50;
3. atentar para o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, e “aplicar o MVA aos saldos das empresas descritas – exceto da Fábrica de Carrocerias Farage, por não se tratar de mercadoria, e muito menos tributável – para encontrar o débito, dele deduzindo o crédito pelas mesmas Notas, objeto da autuação”.

Infração 7 – alega que o autuante cometeu alguns equívocos, como a seguir relatado:

1. aumentou, no exercício de 2000, o valor dos pagamentos, mediante inclusões de duplicatas que não teriam sido contabilizadas no ano de 1999, quando, na verdade, se trata do ano de 2000;
2. não há saldo credor nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2000, “mesmo havendo algumas inclusões certas”, pois o preposto fiscal: a) fez inclusões indevidas; b) transcreveu um valor a menos para a Auditoria da conta Caixa, relativa aos recebimentos do mês de dezembro/00; c) no Demonstrativo dos Ajustes do mês de agosto/00, ao invés

de consignar, como inclusão, o valor do documento de frete nº 101201 (R\$42,60), indicou o peso das mercadorias (44,38 Kg);

3. no Demonstrativo dos Ajustes dos meses de janeiro, maio, agosto, setembro e novembro de 2000, apontando detalhadamente as inclusões que ele considera erradas.

Protesta pela juntada de provas e contra-provas e requer a realização de perícia fiscal, consoante os quesitos que apresentou à fl. 228, para provar que não foram omitidos os registros refutados na peça defensiva; não comercializou duas vezes com a mesma farinha de trigo; inexiste saldo credor de Caixa e, além disso, o autuante, na infração 5, computou, como tributáveis, bens adquiridos para o ativo imobilizado. Finalmente, pede a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 271 a 275), rebate as preliminares de nulidade aduzindo que o lançamento se reveste de todas as formalidades legais e encontram-se apensos ao PAF todos os demonstrativos necessários à comprovação das acusações, bem como foram indicados os dispositivos infringidos.

No mérito, ressalta que o autuado reconheceu o acerto da autuação, relativamente às infrações 1, 2 e 3.

Quanto à infração 4, acata a prova de que o contribuinte escriturou, nos livros fiscais, a Nota Fiscal nº 36.555 (27/10/00), no valor de R\$4.230,00, pedindo que seja desconsiderado o débito ora exigido. Explica que o documento fiscal somente foi registrado no mês posterior à entrada da mercadoria na empresa, razão pela qual não identificou o seu lançamento.

Relativamente à infração 5, aceita as comprovações de que as Notas Fiscais nºs 1163 e 454943, emitidas em 24/02/99, nos valores respectivos de R\$3.500,00 e R\$29.500,00, acobertaram aquisições de bens para o ativo fixo do estabelecimento (caminhão e carroceria) e, portanto, diz que deve ser aplicada a penalidade de 1%, ao invés de 10%, como indicado no Auto de Infração.

Afirma que, induzido pelo lançamento dos documentos fiscais nos meses subsequentes ao da entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento, reconhece que se equivocou no tocante a alguns documentos fiscais e pede que sejam desconsideradas, no valor do débito, as seguintes Notas Fiscais: nº 5204, no valor de R\$2.453,40; nº 38690, no valor de R\$202,75; nº 50230, no valor de R\$58,41; nº 71876, no valor de R\$1.122,05; nº 29205, no valor de R\$52,80; nº 63584, no valor de R\$28,49 e nº 42628, no valor de R\$186,00.

Quanto aos demais documentos fiscais relacionados no demonstrativo de fl. 40, salienta que o autuado se limitou a alegar que não são de seu conhecimento e que provavelmente outros contribuintes adquiriram as mercadorias em seu nome, sem trazer nenhuma prova de suas assertivas. Acrescenta que os argumentos trazidos na impugnação, a respeito de penalidade fixa “têm o escopo apenas de tentar confundir o processo fiscal, apresentando informações distorcidas”, e que a imputação de penalidade foi feita por descumprimento de obrigação acessória.

Em relação à infração 6, esclarece que o autuado manteve no passivo, como saldo da conta Fornecedores, em 31/12/99, obrigações já pagas no decorrer do próprio exercício, com o objetivo de “dar suprimento ao Caixa, pois, uma vez contabilizado tais saldos o Caixa não suportaria”, sendo que “os recursos foram provenientes de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas”.

Diz que o demonstrativo de fl. 68 apresenta os diversos saldos da conta Fornecedores, em 31/12/99, e a totalização dos pagamentos efetivamente realizados no decorrer do exercício subsequente (2000) e, sobre o saldo sem comprovação (R\$153.943,81), foi cobrado o ICMS à alíquota de 17%, conforme previsto no § 3º do artigo 3º do RICMS/97.

Ressalta que o autuado limitou-se a analisar o saldo sem comprovação da conta do fornecedor de farinha de trigo - BUAIZ S/A -, no valor de R\$134.183,83, alegando que, por se tratar de mercadoria cujo imposto é pago antecipadamente, o Fisco não poderia exigir novamente o ICMS, mas que tal argumento não pode ser aceito, “visto que o imposto não está sendo cobrado pela venda de farinha de trigo sem a correspondente emissão da nota fiscal e, sim, pelo suprimento de Caixa pela falta de contabilização de pagamentos efetuados”.

Acrescenta que não se faz um fluxo de Caixa por fornecedor, mas considerando a disponibilidade de recursos nas diversas operações realizadas pela empresa e, como o autuado auferiu receita sem comprovação (falta de emissão de notas fiscais de saídas), se contabilizasse todos os pagamentos efetuados, o Caixa não suportaria, razão pela qual o contribuinte “aumentou os saldos em 31/12/1999, com o escopo de não contabilizar os referidos pagamentos”. Salienta que “talvez o alegado pela defesa pudesse prosperar, acaso comercializasse, apenas, com mercadorias isentas e/ou não tributadas”, o que não é o caso.

Quanto às alegações defensivas, acerca dos demais fornecedores, afirma que a compensação requerida não encontra respaldo legal e que o princípio da não cumulatividade não foi ferido, uma vez que não foi cobrado imposto sobre a comercialização específica de farinha de trigo e, sim, relativamente a todas as operações de vendas realizadas pela empresa sem a respectiva emissão dos documentos fiscais.

Em referência à infração 7, reconhece que diversas inclusões de pagamento e de recebimento de numerário foram feitas equivocadamente, conforme os documentos trazidos pelo sujeito passivo aos autos, sendo, portanto, improcedente este item da autuação, uma vez que, após as retificações procedidas, constatou que o Caixa apresentou saldo devedor nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2000, tudo conforme os demonstrativos acostados às fls. 277 a 281.

Quanto à perícia fiscal solicitada pelo autuado, entende desnecessária, “visto que os quesitos que seriam apreciados pela Assistente Técnica indicada, já foram analisados por este preposto, dando-se provimento”.

Por fim, pede a procedência parcial do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito acostado às fls. 282 a 284.

Tendo em vista que o autuante juntou aos autos novos elementos, o autuado foi intimado (fls. 287 e 288) e se manifestou (fls. 290 a 293) reiterando, inicialmente, os termos de sua peça defensiva e aduzindo que o fato de o autuante “fazer migrar da Infração 5 para a Infração 4, os valores de R\$3.500,00 e R\$29.500,00, correspondentes às Notas Fiscais nºs 1163 e 454943, respectivamente, aplica-se aqui o quanto expendido na Defesa, a partir do seu subitem 2.1, com referência à penalidade fixa”.

Referente à infração 5, alega que o autuante pretende inverter o *onus probandi* da situação fática, quanto às notas fiscais desconhecidas, mas que tal não pode ser aceito, pois elas não têm o condão de constituir fato gerador do ICMS, e, ainda, que quem alega é que deve provar.

Quanto à infração 6, diz que se o autuante concordou que as mercadorias isentas, ou não tributadas, não devem pagar o imposto, o mesmo deve acontecer no caso da farinha de trigo, mercadoria não mais sujeita à imposição do tributo.

Afirma que o autuante se contradisse, ao dizer que o imposto não está sendo cobrado pela venda de farinha de trigo sem a emissão de nota fiscal, mas pelo suprimento de Caixa pela falta de contabilização de pagamentos efetuados, uma vez que, a seu ver, representam a mesma coisa: “se houve suprimentos de Caixa, é porque houve venda de farinha de trigo” já tributada, pois entender de modo diverso, “é dizer que o Fisco não está cumprindo o seu dever, nesse ponto, mas está deixando de entrar no Estado, farinha de trigo sem a antecipação tributária”. Acrescenta

que, “se nada disso ocorreu, por haver o remetente cumprido o papel que lhe cabe nessa orla fisco-tributária, qualquer exigência de imposto dessa mesma mercadoria, tipifica o nefando bis in idem, pois o Estado já recebera – com muita antecipação – tudo quanto lhe era devido”.

Prosegue dizendo que “a outra hipótese, cuja aceitação seria compulsória, é a de o ilustre Auditor estar inovando em termos de fato gerador de ICMS, ou seja, erigindo a ausência de contabilização de pagamento à categoria de fato gerador de ICMS, com o que estar-se-ia ferindo mortalmente o princípio constitucional da legalidade”.

Argumenta que a comercialização de farinha de trigo abrangia cerca de 90% do giro comercial nos anos de 1999 e 2000 e, portanto, “não há como encontrar um valor naquele montante como sendo produto de vendas de mercadorias que não sejam farinha de trigo”.

Alega que o autuante fez um fluxo de Caixa por fornecedor, tanto que o total das omissões apontadas foi igual ao total das duplicatas não contabilizadas e, “somente da Buaiz foi num total de R\$134.183,83” e que “é despiciendo dizer mais sobre este ponto, dada a clareza do entendimento de que, mesmo não pagando as Duplicatas da Buaiz, na Contabilidade, o autuado pagou todo o imposto devido ao Estado, ao adquiri tais produtos”.

Em relação às demais duplicadas apontadas sem registro fiscal, aduz que “o Auto de Infração somente verificou débito, olvidando que é este é precedido pelo crédito, em nome do princípio da não cumulatividade do imposto” e “esse crédito há de ser computado”.

Por fim, alega que o autuante não apontou a fundamentação legal para a acusação fiscal e pede a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

Rejeito o pedido de perícia, a fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, o autuante acatou todas as alegações defensivas, no que se refere aos equívocos apontados pelo contribuinte, e retificou os levantamentos, conforme os documentos de fls. 276 a 284. Quanto às controvérsias remanescentes, trata-se de matéria de direito que deve ser analisada por este órgão julgador e não por um diligente.

Deixo, também, de acatar as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, pelas razões a seguir elencadas:

1. o lançamento encontra-se embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como nas fotocópias de livros e documentos fiscais acostados ao PAF (fls. 12 a 204). Ademais, as infrações foram descritas de forma satisfatória, com a indicação dos dispositivos infringidos e o contribuinte apresentou sua impugnação a todos os fatos narrados, não havendo nenhum cerceamento de seu direito de defesa ou prejuízo ao princípio do contraditório;
2. quanto à alegação de que não ficou comprovado cabalmente que houve a entrada de mercadorias em seu estabelecimento (infração 5) ou que houve omissão de saídas de mercadorias (infrações 6 e 7), trata-se de questões de mérito que serão apreciadas no momento próprio;
3. de acordo com o § 1º do artigo 39 do RPAF/99, “O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou

apurar a infração”. Na situação em lide, o lançamento foi realizado na Inspetoria de Vitória da Conquista e, portanto, está em consonância com a legislação vigente;

4. consoante o disposto no artigo 19, do RPAF/99, “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”. Dessa forma, não há nenhuma ilegalidade no enquadramento feito com fundamento no RICMS/97, haja vista que a existência do Regulamento pressupõe a edição de uma Lei anterior que o preveja.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS e multa, por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência da constatação de sete infrações.

O autuado reconheceu, de imediato, a procedência das infrações 1, 2 e 3 e, sendo assim, considero correto o débito nelas apontado.

O contribuinte impugnou, entretanto, as demais infrações, aduzindo, em relação à infração 4, que a Nota Fiscal nº 36555, no valor de R\$4.230,00 foi devidamente escriturada no livro Registro de Entradas nº 3, à fl. 50, conforme a fotocópia que acostou à fl. 230, fato acatado, inclusive, pelo próprio autuante, que pediu a improcedência do débito cobrado. Dessa forma, é indevido o valor exigido neste item do lançamento.

Quanto à infração 5, o autuante aceitou as provas trazidas pelo contribuinte, relativamente às Notas Fiscais nºs 1163 e 454943, emitidas em 24/02/99, nos valores respectivos de R\$3.500,00 e R\$29.500,00, porque acobertaram aquisições de bens para o ativo fixo do estabelecimento (caminhão e carroceria) sugerindo a aplicação da penalidade de 1%, ao invés de 10%, como indicado no Auto de Infração. Efetivamente, como se trata de entradas de bens para o ativo imobilizado, não escrituradas nos livros fiscais, deve ser aplicada a multa de 1% prevista no artigo 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96 e não aquela indicada no presente Auto de Infração, de 10%. Assim, no exercício da competência estabelecida no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, entendo que deve ser reduzida a multa, ora indicada, para 1%, resultando no débito de R\$35,00 e R\$295,00, respectivamente.

Devem ser ainda excluídos do lançamento os valores de débito a seguir enumerados, considerando que o contribuinte comprovou a efetiva escrituração das seguintes Notas Fiscais no livro Registro de Entradas (fls. 232 a 237): nº 5204, no valor de R\$2.453,40; nº 38690, no valor de R\$202,75; nº 50230, no valor de R\$58,41; nº 71876, no valor de R\$1.122,05; nº 29205, no valor de R\$52,80; nº 63584, no valor de R\$28,49 e nº 42628, no valor de R\$186,00.

Quanto às Notas Fiscais nºs 22169, 69033, 99518, 101043, 101209, 101802 e 102155, o sujeito passivo se limitou a alegar que são inexistentes, pois jamais tomou conhecimento das mesmas, eis que nunca adquiriu as mercadorias nelas constantes.

Relativamente à alegação defensiva, de desconhecimento das notas fiscais de aquisição, não pode ser acatada, considerando que este CONSEF tem reiteradamente decidido que as notas fiscais destinadas a determinado contribuinte são prova bastante da realização das operações a elas referentes, não havendo necessidade de juntada de outras provas pela fiscalização. Ao contrário, cabe ao destinatário das mercadorias demonstrar cabalmente que não realizou tais aquisições, pelos meios de que disponha.

Em referência às Notas Fiscais nºs 48779, 49277, 49789, 52063, 88053, 88262, 91911, 92828 e 93840, o contribuinte admitiu que não se encontram registradas, mas advoga a tese de que “não estão sujeitas à cobrança feita”, considerando que “a penalidade fixa há de ser uma penalidade fixa, e não móvel, conforme está acontecendo na cobrança ora impugnada”. Argumenta que o Fisco pretende uma arrecadação nos moldes de imposto, mediante a aplicação de percentuais variáveis

sobre o valor de cada nota fiscal omitida, havendo uma desfiguração do caráter de penalidade fixa, “ao tempo em que afigura-se uma forma dissimulada de tributação, com evidente ferimento à Constituição Federal e ao CTN, erigido à categoria de Lei Complementar, e que foi recepcionado pelo Código Político de 1988”.

Há que se ressaltar, apenas, que a multa está prevista no artigo 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, sendo legal a sua aplicação. Quanto ao argumento de constitucionalidade ou “forma dissimulada de tributação”, não compete a este órgão julgador apreciá-lo, em face do disposto no artigo 167, do RPAF/99.

Em relação à infração 6, exige-se o ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

Analisando o Balanço Patrimonial acostado às fl. 78, verifico que foi indicado na Contabilidade do autuado o valor de R\$296.854,20, como o saldo existente na conta Fornecedores em 31/12/99, o que significa dizer que, aparentemente, o contribuinte possuía dívidas contraídas, junto aos fornecedores, no exercício de 1999 e ainda não quitadas até o último dia do referido ano. Como se trata de débitos de curto prazo, relativos a aquisições de mercadorias, é de se esperar que tenham sido pagos no decorrer do exercício seguinte (2000).

Como o contribuinte não conseguiu comprovar o pagamento da totalidade das obrigações constantes na conta Fornecedores, foi intimado pelo preposto fiscal em 05/03/04 (fl. 96) a apresentar os documentos comprobatórios do saldo remanescente da conta Fornecedores e, não havendo tal comprovação, o autuante elaborou o demonstrativo acostado à fl. 68, o qual discrimina, por fornecedor, os documentos e os valores efetivamente pagos no decorrer do exercício de 2000, restando um saldo a comprovar da conta Fornecedores na importância de R\$153.943,81, com ICMS de R\$26.170,45, à alíquota de 17%.

Saliente-se que a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes é indicativo de vendas de mercadorias sem a emissão da nota fiscal e a Lei nº 7.014/96, no § 4º do artigo 4º, estabelece que “o fato de a escrituração indicar saldo credor de Caixa, suprimentos 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”.

Portanto, a existência do denominado “Passivo Fictício” autoriza a presunção legal de que o contribuinte, em momento anterior às aquisições, promoveu saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais, ressalvada a ele a prova da improcedência da presunção.

Assim, a acusação fiscal está amparada na lei, haja vista que, ao indicar um saldo na conta Fornecedores, maior do que o realmente existente, o contribuinte deixou de lançar os pagamentos efetuados no próprio exercício (no caso, 1999) na conta Caixa, evitando, com o uso desse artifício, a ocorrência do chamado “estouro de Caixa” ou saldo credor de Caixa.

Na situação em análise, em nenhum momento o sujeito passivo negou o cometimento da irregularidade, ao contrário, até confirmou que deixou de contabilizar os pagamentos realizados no decorrer de 1999 aos fornecedores listados no demonstrativo de fl. 68. Entretanto, concentrou a sua argumentação nas seguintes alegações:

1) Referente ao saldo a pagar ao fornecedor Buaiz S/A, no valor de R\$134.183,83, afirmou que: a) trata-se de aquisições de farinha de trigo, mercadoria enquadrada na substituição tributária, e, portanto, “o Estado já recebeu todo o ICMS que poderia receber dessas compras, antes mesmo de que tais mercadorias entrassem no estabelecimento do autuado” e, em seu entendimento, não é o

fato de o contribuinte não registrar os pagamentos correspondentes, tendo ou não suficiência de caixa, que torna essa situação fática um fato gerador de outro ICMS; b) “a outra hipótese, cuja aceitação seria compulsória, é a de o ilustre Auditor estar inovando em termos de fato gerador de ICMS, ou seja, erigindo a ausência de contabilização de pagamento à categoria de fato gerador de ICMS, com o que estar-se-ia ferindo mortalmente o princípio constitucional da legalidade”. c) cerca de 90% do giro comercial, nos anos de 1999 e 2000, era relativo à comercialização de farinha de trigo.

Tal argumentação não pode ser acatada, tendo em vista que, consoante o relatado anteriormente, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes é indicativo de vendas de mercadorias sem a emissão da nota fiscal, nos termos do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não foi feito no presente caso. Nunca é demais lembrar que a figura da presunção é pacificamente aceita nos tribunais administrativos e que o procedimento de manter, no passivo, obrigações já pagas é considerado pela Lei do ICMS como omissão de receitas tributáveis e, por isso mesmo, passível de lançamento de ofício para cobrança do imposto e consequente multa.

Assim, pela presunção legal, não se exige o ICMS em razão da aquisição de mercadorias, mas porque a legislação autoriza o entendimento de que o contribuinte realizou operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão da documentação fiscal correspondente (e consequentemente, sem a contabilização das receitas), e, com o produto de tais vendas, efetuou aquisições de mercadorias à vista ou a prazo.

Quando tais aquisições são feitas à vista, o artifício usado por alguns contribuintes é o de não lançar os valores dos pagamentos das compras no Caixa, de forma que não apareçam saldos credores naquela conta, uma vez que os numerários oriundos das vendas anteriores realizadas e não oferecidas à tributação, não foram contabilizados.

Todavia, quando as aquisições são feitas a prazo, outro artifício utilizado por diversos contribuintes pode ser o de fazer constar, artificialmente, na conta Fornecedores um valor superior àquele realmente existente, haja vista que o pagamento das duplicatas já foi efetuado no decorrer do próprio exercício em que houve as aquisições das mercadorias. Dessa maneira, evita-se que apareçam saldos credores na conta Caixa, uma vez que os numerários oriundos das vendas anteriores realizadas e não oferecidas à tributação, também não foram contabilizados.

A presunção legal é de que as omissões se referem a saídas de mercadorias **tributáveis** e, portanto, somente na hipótese de o contribuinte comercializar exclusivamente com mercadorias isentas e/ou não tributadas é que estaria afastada a mencionada presunção de vendas de mercadorias tributáveis. O autuado apenas alegou que 90% de suas vendas no exercício de 1999 foram relativas a farinha de trigo, sem trazer nenhuma prova aos autos, e, mesmo que comprovasse sua afirmação, entendo que, ainda assim, não haveria a absoluta certeza de que as saídas sem notas fiscais que promoveu anteriormente foram de farinha de trigo com o imposto já antecipado, haja vista que, mesmo em relação a tal mercadoria, pode ter havido a venda de mercadoria adquirida sem nota fiscal e, portanto, não teria sido pago o ICMS por antecipação tributária.

2) Relativamente ao saldo a pagar aos demais fornecedores, o autuado propôs três soluções para a questão: a) deduzir o valor da base de cálculo de R\$19.759,98 do saldo de Caixa existente em 31/12/99, que é de R\$73.134,82, com o que supriria a ‘omissão’; b) compensar o valor de R\$19.759,98 com o saldo de Caixa existente em 31/12/00, que é de R\$7.574,48, consoante o Demonstrativo de Caixa (fl. 255), restando, como passivo descoberto, o valor de R\$12.185,50; c) atentar para o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, e “aplicar o MVA aos saldos das empresas descritas – exceto da Fábrica de Carrocerias Farage, por não se tratar de mercadoria, e

muito menos tributável – para encontrar o débito, dele deduzindo o crédito pelas mesmas Notas, objeto da autuação”.

Obviamente, em face do que foi exposto, não há nenhum sentido nas proposições do contribuinte. Não há como compensar, ou deduzir da conta Caixa, ou mesmo atribuir crédito fiscal, considerando que a exigência do imposto é feita por presunção legal, sob o entendimento de que o autuado realizou, anteriormente, operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão do documento fiscal e sem o pagamento do tributo e, com a receita decorrente das vendas omitidas, adquiriu posteriormente mercadorias, sejam tributadas, isentas, não tributadas ou tributadas antecipadamente.

Quanto ao demonstrativo apresentado pelo autuante (fl. 68), deve-se deixar claro que não importa, na Auditoria de Passivo, se o levantamento é feito por fornecedor ou pelo valor total da conta Fornecedores. O que interessa é que o contribuinte comprove, por meio de documentos válidos, que efetuou o pagamento das obrigações constantes no Passivo, nos exercícios seguintes àquele em que o saldo a pagar é indicado no Balanço Patrimonial. Na situação em análise, o autuado não apresentou nenhum documento que pudesse elidir a acusação fiscal e, portanto, mantendo o débito exigido.

Em referência à infração 7, o autuado apontou detalhadamente diversos equívocos cometidos, os quais foram reconhecidos pelo autuante, que retificou o levantamento fiscal e chegou à conclusão de que é indevido o valor exigido neste item da autuação. Assim, com fundamento nos documentos comprobatórios apresentados pelo contribuinte, concordo com o preposto fiscal e entendo que deve ser excluído, do lançamento, o débito referente a esta infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito elaborado pelo autuante e juntado às fls. 282 a 284 dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 191828.0001/04-0, lavrado contra **FLORISIO ALVES MOREIRA NETO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.517,00**, sendo R\$26.693,41, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$522,97 e 70% sobre R\$26.170,44, previstas no art. 42, II, “d”, III e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$823,59, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d” do inciso II e na alínea “b” do inciso VII, da citada Lei e artigo, e demais acréscimos legais, além de multas no valor total de **R\$493,77**, previstas no artigo 42, IX e XI, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA