

A. I. Nº - 210560.0002/04-5
AUTUADO - VALTER DE ANGELO
AUTUANTE - PAULO CÉSAR MARTINS SANTOS
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 24.11.04

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0443-02/04

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” 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 dos recursos. Rejeitadas as preliminares de nulidade. **2.** LIVRO FISCAL. LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto de relator.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/2/04, cuida dos seguintes fatos:

1. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa” [*sic*], sendo lançado ICMS no valor de R\$ 101.870,67, com multa de 70%;
2. falta de escrituração de livros fiscais, sendo aplicada multa de R\$ 460,00.

O autuado apresentou defesa alegando que a cobrança de imposto com base em presunção afronta em cheio os arts. 5º, LV, e 155, II, da Constituição, o art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 87/96, nos quais não é contemplada a figura do “saldo credor de Caixa” como fato gerador de ICMS. Argumenta que o fato gerador desse imposto deve ter por suporte a circulação econômica ou jurídica de mercadorias. Sustenta que, se não há um negócio jurídico ou uma transferência de bem, não se pode falar em circulação de mercadorias e por conseguinte em fato gerador de ICMS. Observa que o art. 146, III, “a”, da Constituição estabelece que cabe à lei complementar a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Aduz que, no que concerne ao ICMS, isso é feito pela Lei Complementar nº 87/96, mas esta não inclui o saldo credor de Caixa como fato gerador de ICMS, nem poderia, posto que, em assim fazendo, o legislador complementar estaria contrariando a descrição do fato gerador prevista na própria Constituição. A defesa vale-se de lição do jurista Hugo de Brito Machado, que, ao falar do fato gerador do ICMS, conceitua operações relativas à circulação de mercadorias como sendo quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que impliquem circulação de mercadorias, ou seja, que impliquem mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte ao consumidor. O autuado lembra que a principal operação de circulação de mercadorias é o contrato de compra e venda, ressaltando que tal contrato, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS, pois não é fato gerador desse imposto enquanto não se concretizar a circulação de mercadorias. Saliencia que a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” deve ser considerada em seu conjunto, não se devendo

levar em conta isoladamente o significado de cada uma das palavras que a compõem. “Operação” é gênero, compreendendo todos os atos, contratos ou negócios usualmente praticados na atividade empresarial com o fim de promover a circulação de mercadorias, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. Acentua que a lei tributária não considera “operação” apenas aquela da qual decorra a mudança da propriedade de mercadorias, pois, ao atribuir a condição de “contribuinte” a cada estabelecimento, e não à pessoa jurídica, ampliou o conceito de operação, para abranger também a transferência de bens de um para outro estabelecimento da mesma empresa, assim o fazendo por ser o ICMS um tributo não cumulativo. Conclui assinalando que o fato gerador do ICMS há de ser um negócio jurídico, jamais a suposta existência de saldo credor de Caixa.

Com relação ao levantamento fiscal, a defesa alega que o saldo credor de Caixa foi apurado em total descompasso com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, pois os demonstrativos são incompletos e incorretos, não refletindo os verdadeiros saldos de Caixa nos períodos fiscalizados. Assinala que o fiscal encontrou o suposto saldo credor de Caixa usando a seguinte fórmula: capital social + vendas de mercadorias – compras de mercadorias – despesas = saldo credor de Caixa, calculando o imposto sobre o resultado obtido. Diz que a simplicidade dessa fórmula assusta pela imposição da cobrança de imposto sem haver prova da saída de mercadorias sem Notas, de modo que estaria sendo exigido que a empresa pague um tributo que ela não deve. Protesta que só é possível dizer se o Caixa apresenta ou não saldo credor através de lançamentos contábeis nos livros Razão e Diário, através do método secular das partidas-dobradas, jamais mediante levantamentos empíricos como os aplicados neste caso. Considera que o resultado obtido pela fiscalização deveria servir de ponto de partida para uma profunda auditoria no estoque do contribuinte, a fim de levantar provas de que o mesmo vendeu mercadorias sem Notas Fiscais, caracterizando, desse modo, a ocorrência do fato gerador do tributo. Reclama que está havendo transferência do ônus da prova ao contribuinte, ônus esse que é da competência do fisco. Sustenta que quem acusa tem que dizer do que acusa. Argumenta que a mera presunção não pode ser objeto de lavratura de Auto de Infração, se não for provada e materializada. Lembra que a Constituição, no art. 5º, LV, impede os excessos do poder público contra direitos e garantias fundamentais. Diz que presumir não é provar. Frisa que é nulo de pleno direito a autuação fiscal que exige do contribuinte a prova de fato negativo. Apega-se, nesse sentido, a lição de Hugo de Brito Machado, segundo o qual não se aplica ao lançamento tributário a teoria de que os atos administrativos gozam da presunção de validade, cabendo sempre ao particular o ônus da prova dos fatos necessários a infirmá-los, pois o tributo só é devido se ocorrer o fato que, nos termos da lei, dê origem à obrigação tributária. Cita também a doutrina de Samuel Monteiro acerca da figura do passivo fictício e do estouro de caixa.

O autuado reclama que o levantamento fiscal não levou em conta o fato de que todas as operações da empresa são a prazo, e que mais de 95% das mercadorias comercializadas têm o imposto antecipado, devendo serem excluídas da base de cálculo, para não sofrer bitributação.

Com relação às Notas Fiscais obtidas pelo sistema CFAMT, alega que as mercadorias nelas constantes não entraram no estabelecimento da empresa, devendo o fiscal arcar com o ônus dessa prova, sob pena de nulidade do Auto de Infração.

Alega que a parcela do item 1º com data de vencimento para 9/1/04 indica como dispositivo infringido o art. 330 do RICMS/97, mas aquele dispositivo não guarda qualquer correspondência com estouro de caixa, nem o auditor exarou descrição da acusação correspondente ao fato em apreço, o que, a seu ver, implica nulidade do procedimento.

No que tange ao 2º tópico do Auto de Infração, a defesa assegura que todos os livros fiscais da empresa foram devidamente escriturados, devendo o auditor carrear aos autos a prova da acusação, sob pena de nulidade.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao prestar a informação, o fiscal faz ver que a constitucionalidade da presunção da ocorrência do fato gerador constitui tema a ser discutido na instância competente. Quanto ao questionamento da defesa acerca dos princípios da contabilidade, o fiscal diz que a empresa sequer apresentou sua contabilidade à fiscalização, daí ter feito o fluxo de Caixa de acordo com os demonstrativos anexos. Diz que a fórmula sugerida pela defesa não poderia ter sido empregada, uma vez que o contribuinte havia sido fiscalizado no período de 1998 a 2000, tendo sido lavrado à época o Auto de Infração nº 174640003/02-8 (*sic*), o qual foi julgado procedente, tendo como infração saldo credor de Caixa, de modo que o saldo inicial de Caixa, para o exercício de 2001, é zero, e este foi o que constou no levantamento objeto do presente Auto de Infração.

Quanto à alegação de que as operações da empresa são efetuadas a prazo, o autuante observa que no levantamento fiscal foram levadas em conta as datas dos pagamentos, considerando-se todos os prazos, sendo que as compras vencíveis dentro do mês foram consideradas a vista.

Quanto à alegação da defesa de que as mercadorias objeto das Notas Fiscais retidas pelo sistema CFAMT não entraram no estabelecimento, o fiscal rebate que as referidas Notas expressam a movimentação do contribuinte.

Explica que a infração vencível em 9/1/04 (*sic*) é relativa ao estouro de caixa em dezembro de 2003 (fl. 36). Considera que a “falha do sistema” na tipificação legal não tem o condão de anular a infração que restou provada.

Quanto ao 2º item do Auto de Infração, o fiscal diz que o defendente não observou o PAF, pois, se o tivesse feito, teria visualizado as cópias do Registro de Inventário em branco.

Seguem-se considerações acerca dos conceitos de fato gerador, lançamento tributário, situação e relação jurídica. O fiscal declara acreditar no “privilegio de um fato social como básico para o nascimento das relações jurídicas”. Prossegue conceituando os significados das aludidas figuras, destacando, afinal, a diferença entre a “hipótese de fato gerador” e o próprio “fato gerador”. Conclui dizendo que fez essas considerações em torno da teoria do fato gerador para demonstrar que ele ocorreu no caso em exame, estando presentes todos os seus elementos, estando patente que o contribuinte realizou vendas de mercadorias tributadas como não tributadas, regularmente escrituradas, deixando, com esta prática, de recolher ICMS.

Opina pela manutenção do lançamento.

O processo foi remetido em diligência, a fim de que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho informasse, separadamente, com base no demonstrativo da conta Mercadorias, no período objeto do 1º item do Auto de Infração, os valores das entradas de mercadorias não tributáveis nas saídas (por isenção ou por se encontrar encerrada a fase de tributação) e os valores das entradas de mercadorias tributáveis normalmente, de modo a se conhecer a proporção das operações não tributáveis em relação ao total geral das entradas de mercadorias no período considerado.

O auditor incumbido da revisão elaborou demonstrativo relacionando mês a mês os valores das entradas de mercadorias tributáveis e de mercadorias não tributáveis nas saídas nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, estabelecendo as proporções das operações não tributáveis em relação ao total geral das entradas de mercadorias. Informa que, caso seja considerado como imposto devido apenas o percentual de mercadorias tributáveis normalmente, o valor do imposto do item 1º do Auto de Infração passa de R\$ 101.870,67 para R\$ 86.231,88.

Foi mandado dar ciência da revisão ao sujeito passivo e ao fiscal autuante. Não houve pronunciamento daquele, nem deste.

VOTO VENCIDO

O lançamento em discussão diz respeito a ICMS devido por omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldos credores na conta Caixa.

A defesa fez uma série de considerações em torno do lançamento tributário efetuado com base em presunção. O fiscal autuante, por sua vez, considera que a constitucionalidade do fato gerador determinado por presunção é um tema a ser discutido na instância competente.

Não vou aqui discutir a constitucionalidade da lei fiscal. Quero apenas consignar que, neste caso, a descrição do fato foi feita de forma insuficiente. Não importa se o Auto de Infração é emitido com o emprego de um programa de computador. O sistema de emissão de Auto de Infração informatizado codifica as infrações de forma genérica, cabendo ao fiscal, diante das circunstâncias de cada caso, completar a descrição do fato. A competência legal para lavrar o Auto de Infração é do fiscal, não do sistema. Não houve, decerto, prejuízo para a defesa, pois o contribuinte, ao defender-se, demonstrou ter compreendido bem o teor da imputação. De qualquer forma, é recomendável que, noutros casos, o fiscal autuante atente para a regra do art. 39 do RPAF: o fiscal autuante deve descrever o fato "de forma clara, precisa e sucinta". Não precisa falar muito. Precisa apenas ser claro. A descrição do fato deve ser clara e completa, para que o contribuinte compreenda plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender.

Com efeito, no Auto em análise não foi devidamente caracterizado o fato jurídico determinante do pagamento de ICMS, pois é muito vago dizer-se que houve "Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa".

Para que fique patente a razão da cobrança do imposto nesse caso, cumpre fazer alguns esclarecimentos, uma vez que a exigência de ICMS deve ser feita sempre em função da ocorrência de um fato que corresponda à descrição legal da hipótese de incidência, ou seja, a realização de operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto.

A rigor, saldos credores de Caixa não constituem fato gerador de nenhum tributo. Quando se apuram saldos credores daquela conta, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas com base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de saldos credores de Caixa denuncia a falta de contabilização de receitas. A conta Caixa, por integrar o Ativo, deve ter sempre saldos devedores. Quando apresenta saldos credores, diz-se, no jargão contábil, que houve "estouro" de Caixa, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

No caso presente, o fato em si – a existência de saldos credores de Caixa – foi negado pela defesa de forma genérica. É questionado o critério (fórmula) adotado pelo autuante. A defesa alega que não foi levado em conta o fato de que todas as operações da empresa são a prazo. Ao prestar a informação, o fiscal explicou que a fórmula sugerida pela defesa não poderia ter sido empregada, uma vez que o contribuinte havia sido fiscalizado no período de 1998 a 2000, tendo sido lavrado à época outro Auto de Infração, igualmente em função de saldo credor de Caixa, de modo que o saldo inicial desta conta, para o exercício de 2001, é zero, e este foi o que constou no levantamento objeto do presente Auto de Infração. Quanto à alegação de que as operações da empresa são efetuadas a prazo, o autuante observa que no levantamento fiscal foram levadas em conta as datas dos pagamentos, considerando-se todos os prazos, sendo que as compras vencíveis dentro do mês foram consideradas a vista.

Com relação às Notas Fiscais obtidas pelo sistema CFAMT, a defesa alega que as mercadorias nelas constantes não entraram no estabelecimento da empresa. Notas Fiscais retidas pelos postos fiscais são prova de que as mercadorias circularam fisicamente. Caso o contribuinte considere que terceiros estão utilizando indevidamente o nome e a inscrição de sua empresa, cabe a ele adotar as providências cabíveis, civil e penalmente.

A defesa reclama que a parcela do item 1º com data de vencimento para 9/1/04 indica como dispositivo infringido o art. 330 do RICMS/97, mas aquele dispositivo não guarda qualquer correspondência com estouro de caixa, nem o auditor exarou descrição da acusação correspondente ao fato em apreço, o que, a seu ver, implica nulidade do procedimento.

De fato, o art. 330 do RICMS se refere aos critérios a serem observados na escrituração do Registro de Inventário, o que, sem dúvida, nada tem a ver com saldos credores de Caixa. Além disso, a multa (de 70% sobre o valor do imposto) foi capitulada no inciso XII do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (que prevê multa de 5% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas no Registro de Inventário).

O fiscal, ao prestar a informação, atribuiu o fato a “falha do sistema”. O erro, contudo, não foi do “sistema”. O fiscal simplesmente se equivocou, na última linha do item 1º do Auto de Infração, ao fazer referência ao art. 330 do RICMS e ao art. 42, XII, da Lei nº 7.014/96, haja vista que estes seriam aplicáveis ao item 2º. Mas o procedimento não é nulo por isso. A diferença levantada é relativa ao estouro de caixa em dezembro de 2003 (fl. 36).

O autuado reclama que mais de 95% das mercadorias comercializadas têm o imposto antecipado, devendo serem excluídas da base de cálculo, para não sofrer bitributação.

O processo foi remetido em diligência, a fim de que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho informasse, separadamente, com base no demonstrativo da conta Mercadorias, no período objeto do 1º item do Auto de Infração, os valores das entradas de mercadorias não tributáveis nas saídas (por isenção ou por se encontrar encerrada a fase de tributação) e os valores das entradas de mercadorias tributáveis normalmente, de modo a se conhecer a proporção das operações não tributáveis em relação ao total geral das entradas de mercadorias no período considerado. O auditor incumbido da revisão elaborou demonstrativo relacionando mês a mês os valores das entradas de mercadorias tributáveis e de mercadorias não tributáveis nas saídas nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, estabelecendo as proporções das operações não tributáveis em relação ao total geral das entradas de mercadorias. Informa que, caso seja considerado como imposto devido apenas o percentual de mercadorias tributáveis normalmente, o valor do imposto do item 1º do Auto de Infração passa de R\$ 101.870,67 para R\$ 86.231,88.

O fato e as circunstâncias deste 1º item são, em tudo e por tudo, absolutamente idênticos ao do 3º item do Auto de Infração nº 269181.0904/03-1, julgado recentemente por esta Junta, mais precisamente no dia 26/10/04. Tanto naquele caso como no presente, foi determinada a realização de diligência para determinação da proporção das operações isentas ou não tributáveis em função do total das operações da empresa. Naquele caso, através do Acórdão JJF 0420-02/04, por unanimidade, esta Junta decidiu que, na apuração do imposto com base na presunção de omissão de saídas apurada em função de saldos credores de Caixa, se levasse em conta a proporção das operações cuja fase de tributação se encontrava encerrada por força do regime de substituição tributária em face do total das operações no mesmo período.

O imposto do item 1º deste Auto de Infração foi lançado com base no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Esse dispositivo estabelece uma presunção: no caso de saldo credor de Caixa, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Presunção, do ponto de vista jurídico, é um meio de prova indireta. Consiste numa conclusão ou dedução que se extrai de um fato conhecido para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato. A presunção pode ser absoluta ou relativa. A presunção absoluta não admite questionamento. Porém a presunção relativa, que é caracterizada por indícios, pode ser elidida por provas ou evidências.

No caso em exame, trata-se de uma presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, põe uma vírgula e diz que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção.

Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência de saldos credores (para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, pois tal prova é inerente ao princípio do contraditório e da ampla defesa). A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a “prova da improcedência da presunção”.

Se a lei admite que o contribuinte faça a “prova da improcedência da presunção”, cumpre ao intérprete identificar qual o fato-indício (provado) e o fato presumido. Quanto ao fato-indício, ou seja, a existência ou não de saldos credores de Caixa, trata-se neste caso de aspecto já superado, pois está provado que realmente foram apurados saldos credores daquela conta, a qual, sendo integrante do Ativo, somente pode apresentar saldos devedores. Passo então ao exame do outro aspecto, o fato presumido, qual seja, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A presunção, portanto, é esta, até prova em contrário: realização de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Como se trata de uma presunção relativa, ela esvai-se total ou parcialmente sempre que é feita prova de que as saídas omitidas dizem respeito a operações não tributáveis ou a mercadorias cujo imposto já foi pago. Tomando-se como exemplo uma livraria que apenas venda livros, revistas e jornais, tal presunção não se aplica, pois é elidida pela realidade óbvia, dada a natureza dos negócios do estabelecimento. Neste Conselho, recentemente, têm sido anulados Autos de Infração envolvendo a presunção em comento, lavrados contra postos de gasolina. Nesta Junta, por exemplo, foi julgado nulo, dentre outros, o Auto de Infração nº 088502.0011/03-2, lavrado contra um posto de combustíveis, por se tratar de um contribuinte que praticamente só comercializa mercadorias com imposto pago através do regime de substituição tributária. No julgamento daquele Auto, do qual fui o relator, sustentei que, no caso de um posto de combustíveis (“posto de gasolina”), o que se pode presumir é que realmente a empresa deixou de declarar receitas decorrentes de vendas (combustíveis) anteriormente realizadas e também não declaradas, porém, estando encerrada a fase de tributação das revendas (de combustíveis), nos termos do art. 356 do RICMS/97, não há imposto a ser lançado. No tocante aos postos de combustíveis, as decisões de primeira instância de todas as Juntas têm sido confirmadas pelas Câmaras deste Conselho.

Ora, se o CONSEF assim decide quando se trata de estabelecimentos cujas operações, em sua totalidade, não são tributáveis ou já foram tributadas por antecipação, obviamente que se deve adotar o mesmo critério, proporcionalmente, quando parte dos negócios da empresa disser respeito a operações não tributáveis ou já tributadas por antecipação. Se assim não fosse, estaria-se diante de flagrante ofensa ao princípio da igualdade.

Em suma, se a presunção legal é de que, no caso de saldo credor de Caixa, se considere a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, mas ressalvando a própria lei a possibilidade da prova da improcedência da presunção, entendo que a prova a ser feita é de que não houve operações sem pagamento do imposto ou, obviamente, que tal fato ocorreu apenas em parte. Se a prova é feita, elide-se a presunção, total ou parcialmente.

Meu ponto de vista é absolutamente consentâneo com a lei. A presunção legal é de que as operações sejam tributáveis, até prova em contrário. Operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária são tributáveis, e tanto o são que são tributadas por antecipação. A lei prevê que tais operações sejam tributadas. Não manda que sejam tributadas duas vezes.

Foi determinado que a ASTEC determinasse a proporção das operações não mais tributáveis, por se encontrar encerrada a fase de tributação, em relação ao total geral de operações tributáveis pelo regime normal de apuração do imposto. O auditor incumbido da revisão elaborou demonstrativo relacionando os valores dos lançamentos, mês a mês. Considerando-se devido o tributo apenas sobre o percentual das mercadorias tributáveis normalmente, o valor do imposto do item 1º do Auto de Infração passa de R\$ 101.870,67 para R\$ 86.231,88.

Estou sendo coerente com inúmeras decisões das Juntas e Câmaras deste Conselho. Qualquer consulta que se faça às decisões recentes do CONSEF envolvendo postos de combustíveis confirma isso. Minha decisão volta-se para a substância do princípio da igualdade.

Mantenho o lançamento no valor apurado na revisão fiscal.

A defesa questionou a multa do 2º item do Auto de Infração, dizendo que todos os livros fiscais da empresa foram devidamente escriturados. Na informação, o fiscal contrapôs que o defendente não observou o processo, pois, se o tivesse feito, teria visualizado as cópias do Registro de Inventário em branco.

O contribuinte tem o direito de manusear o processo. Para isso, os autos ficam na repartição durante o prazo que ele tem para defesa. Mas isso não significa que o fato não deva ser descrito de forma clara e precisa, como manda o art. 39 do RPAF. Dizer simplesmente que o contribuinte “Deixou de escriturar Livro(s) Fiscal(is)” implica cerceamento de defesa. Ao ser feito o enquadramento do fato, é apontado como dispositivo infringido o art. 314, indicando-se entre parênteses os arts. 322, 323, 324, 325, 329 e 331 (que se referem aos livros RE, RS, LMC, RCPE, RUFTO e RI). Note-se que dos sete dispositivos apontados, nenhum deles se refere especificamente ao Registro de Inventário, cuja escrituração é regulada no art. 330. O contribuinte não pode ser acusado dessa forma. Ele tem o direito de saber, precisamente, do que está sendo acusado. É nulo o procedimento neste aspecto, nos termos do art. 18, II, do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no sentido de manter-se parcialmente o lançamento do débito do 1º item, no valor de R\$ 86.231,88, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, anulando-se o 2º item.

VOTO VENCEDOR

Inicialmente verifico que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, não se observando erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99. Os demonstrativos acostados aos autos descrevem de forma satisfatória a situação verificada, e no prazo legal o autuado manifestou-se, demonstrando ter ciência da exigência fiscal. Ademais, as notas fiscais capturadas pelo CFAMT, encontram-se nos autos, às fls. 45/56, foram emitidas por estabelecimentos idôneos, e pela própria Secretaria da Fazenda (Nota Fiscal Avulsa nº 767107, fl. 46), e indicam o autuado como destinatário das mercadorias.

No mérito, data vênua, discordo do voto do ilustre colega relator, pelas razões que passo a expor.

O presente processo, na infração 01, exige ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa.

Deve-se salientar, inicialmente, que, consoante o disposto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “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”.

Percebe-se que a presunção acima origina-se de lei, ou seja, o legislador fez o raciocínio e a lei estabeleceu a presunção. Esclarece a melhor doutrina que “neste caso, as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos.” (Bonilha, Paulo Celso, Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, pág. 93)

No presente caso, a presunção legal é condicional, também chamada de relativa, pois a lei estabelece como verdade até prova em contrário.

Dessa forma, a existência de saldo credor de Caixa autoriza a presunção legal de que o contribuinte, em momento anterior às aquisições, promoveu saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais, ressalvada a prova da improcedência da presunção.

Assim, resta comprovado o ingresso de recursos, para fazer frente a pagamentos, sem a comprovação de sua origem, e neste momento, a legislação autoriza a presunção de que tais recursos advieram da omissão de saídas tributáveis, saídas de mercadorias anteriormente efetuadas, e não oferecidas à tributação, inclusive, não sendo possível, determinar quais as mercadorias a que se referem as saídas anteriores omitidas.

De fato, esta presunção é “júris tantum”, ou seja, admite prova contrária, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, e considerando que para o contribuinte elidir a autuação deveria ter comprovado a origem dos recursos, através, por exemplo, de contrato de empréstimos, outras fontes externas de recursos, etc; ou ainda, ter apresentado as duplicatas que evidenciasse que os pagamentos ocorreram em data posterior ao contratado com os seus fornecedores.

Ressalte-se ainda que o autuante esclareceu na informação fiscal que observou as datas de pagamentos das compras a prazo, e que as compras vencíveis dentro do mês foram consideradas à vista, procedimento correto do ponto de vista fiscal e contábil.

O argumento do autuado de que atua no ramo de supermercados e “a grande maioria das mercadorias ‘glosadas’ está enquadrada como substituída (sujeita ao pagamento antecipado do ICMS) ou isenta, não se justificando, agora, a TRIBUTAÇÃO”, sob pena de duplicidade na cobrança do tributo.

A esse respeito, deve-se ressaltar que o § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 acima transcrito, em caso de constatação de saldos credores de Caixa, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte a prova de improcedência da presunção, o que não ocorreu na situação em análise.

Obviamente, a lei presume que as mercadorias omitidas eram tributáveis, pois não haveria interesse, por parte de nenhum contribuinte, de deixar de declarar saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis.

Pelo exposto, entendo que está correta a autuação, haja vista que, consoante o artigo 142, do RPAF/99, “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 ademais, de acordo com o § 5º do artigo 123 do RPAF/99, “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a

menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.

Do exposto, entendendo que a infração em questão está devidamente caracterizada (art. 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96), voto pela procedência deste item do Auto de Infração.

Quanto à infração 02, decorrente de descumprimento de obrigação acessória, verifico que apesar de o autuante, no corpo do Auto de Infração, não ter discriminado qual o livro fiscal que não teria sido escriturado pelo contribuinte, encontra-se anexado pelo autuante, cópia do Livro Registro de Inventário, fls. 78/80, em branco, devidamente visado pela autoridade fiscal. Ora, este livro encontra-se de posse do contribuinte pelo que entendo que sua assertiva de falta de identificação do livro, não merece ser acolhida.

Verifica-se que a descrição do fato é claro “Deixou de escriturar livro(s) Fiscal(is), e não implicou em cerceamento de defesa.

Assim, entendo que o cometimento da infração restou caracterizado, devendo ser aplicada a multa de R\$ 460,00 prevista no art. 42, XV, alínea “d”, por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210560.0002/04-5**, lavrado contra **VALTER DE ANGELO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 101.870,67**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 460,00**, prevista no art. 42, XV, “d” da citada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 9 de novembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO VENCEDOR