

**A. I. Nº** - 269610.0014/04-0  
**AUTUADO** - V R MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - GILSON GILENO DE SÁ OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**INTERNET** - 31/10/05

## **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0111-05/05**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. 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. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração parcialmente comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 07/03/2003, exige ICMS no valor de R\$6.914,58 com multa de 70%, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado mediante de saldo credor de caixa.

O autuado impugnou o lançamento fiscal, fls.88 a 104 dos autos, alegando, inicialmente, que a presunção de omissão de saídas, adotada pelo autuante, não encontra base legal que lhe confira suporte válido. Explica que a presunção de omissão de saídas tributáveis referida no art.4º, §4º da Lei 7.014/96 refere-se às saídas ocorridas em momento posterior às entradas não registradas, baseando-se na premissa, ainda que questionável, de que se o contribuinte não registrou tais entradas é porque os produtos adquiridos serão aplicados na fabricação de mercadorias cuja saída será igualmente não registrada. Acrescenta que o art.7º, II, da Portaria nº 445/98 admite hipótese de presunção diversa: as entradas omitidas foram custeadas com receitas decorrentes de operações de saídas anteriormente realizadas. Reitera que tal presunção não encontra amparo legal, o que por si só já autorizaria a declaração de improcedência do Auto de Infração. Observa que a aquisição de mercadorias cuja entrada deixou de ser registrada pode ter sido custeada por uma infinidade de hipóteses, além da obtenção de receitas com base em vendas anteriormente sonegadas.

Aduz que uma coisa é admitir que a entrada não registrada dá margem a saídas posteriores, igualmente não registradas (hipótese referida pela Lei nº 7014/96) – até mesmo porque não faria sentido o contribuinte omitir entradas, deixando de se creditar do ICMS correspondente, e registrar saídas posteriores, debitando-se da integralidade do ICMS pertinente – e outra, diametralmente diversa, é admitir como única hipótese possível que as entradas não registradas foram custeadas por saídas ocultas anteriormente realizadas. Sintetizando, a multiplicidade de hipóteses de origem dos recursos anteriores usados na aquisição de entradas não registradas (além da ocorrência de saídas pretéritas igualmente não registradas) conduz à conclusão de que a única interpretação que se pode extrair do artigo 4º, §4º da Lei 7.014/96 (cuja interpretação deve ser restrita, uma vez que se está diante hipótese presuntiva – exceção ao princípio da verdade material) é a de que a presunção decorrente de entradas não registradas refere-se a saídas ocorridas em momento posterior às entradas omitidas, concluindo que inexistente amparo legal para a hipótese presuntiva referida no Auto de Infração.

Traz aos autos doutrina enunciando conceito sobre a presunção, dizendo que o uso ilimitado de presunção, que é uma ilação fulcrada em juízo de probabilidade, no direito tributário, descortina riscos, já que este ramo do direito é marcadamente influenciado pelo princípio da legalidade.

Diz que a autoridade administrativa ao fazer prova, via utilização de presunções, deve-se preocupar não só em atestar a efetiva ocorrência do fato conhecido (base lógica da presunção), bem como em caracterizar o vínculo existente entre este fato e aquele presumido, capaz de enquadrá-lo indubitavelmente, na hipótese legal. Insiste que “in casu”, o Auto de Infração deveria ter atestado não somente a ocorrência de omissões de entrada, mas também que a única consequência possível que se pode extrair de tal constatação é a ocorrência de saídas pretéritas não registradas. Ressalta que o Auto de Infração em tela pecou pela ausência da 2ª comprovação anteriormente referida, impondo-se a decretação de improcedência deste lançamento de ofício. Transcreve lição de Paulo Barros de Carvalho sobre o princípio da tipicidade cerrada, para provar que a norma tributária exige o perfeito e inequívoco enquadramento do fato à norma.

Sustenta que a suposição da existência de um fato não assegura que este se concretizou. Insiste em que cabe à autoridade administrativa a aplicação da norma ao fato, evidenciando sua perfeita e inequívoca subsunção, sob pena de incorrer na feitura de lançamentos arbitrários. Raciocina que admitir autuações baseadas em meras presunções é estar em desacordo com o princípio da verdade material, desincumbindo o sujeito ativo de atestar o fato constitutivo do seu direito ao crédito tributário. Cita escólio de Alberto Xavier e Susy Gomes Hoffmann neste sentido.

De acordo com o autuado, o sistema jurídico dotou a Administração Tributária de amplos poderes de investigação (art.196 a 200 do Código Tributário Nacional) que permitem a obtenção e produção de provas diretas e incontroversas da subsunção do fato à hipótese legal, não se justificando o recurso a expedientes imaginativos que conduzem a uma ampla gama de possibilidades e a um estado de incerteza da ocorrência efetiva do fato disposto em lei. Apresenta doutrina de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques com o fim de substanciar o alegado.

Reitera que no Auto de Infração em comento, o auditor fiscal deixou de atestar a ocorrência de omissões de saídas verificadas em exercício anterior como única hipótese de origem dos recursos aplicados na aquisição das entradas não registradas, carecendo assim de provas que confirmem verdade material à autuação fiscal. Registra voto proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, Acórdão CJF nº 0212-12/02, o qual entende que o Fisco não tem que comprovar a acusação, com todos os documentos, demonstrativos, livros, etc.

Exemplifica que a omissão de entradas verificada no exercício de 2002 poderia advir de exercícios anteriores a 2000 ou do exercício de 2001, este último já fiscalizado e autuado, e aquele outro albergado pelo prazo decadencial, estando os dois fora da tributação.

Requer a realização de diligência, com o fim de comprovar a inoccorrência de saídas omitidas anteriores a 2002 e a improcedência da autuação.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls.100 a 104 dos autos, diz que a defesa do contribuinte é meramente retórica, não se atendo a quaisquer dos valores lançados no demonstrativo. Entende esse silêncio como uma admissão tácita do cometimento da infração. Argumenta que embora não defendido pelo autuado, o direito à dedução de 8% no débito apurado, pelo fato da empresa estar cadastrada na condição de Microempresa, se restringe às operações idôneas. Explica que como as operações foram inidôneas não concedeu a dedução prevista no RICMS.

Aduz que o próprio contribuinte declarou à Receita Federal que esteve inativa em 2002 e como zerado o saldo inicial de caixa para o ano de 2003. Observa que estas duas informações não são presunções ou suposições, mas assertivas, revestidas de todo o valor que a lei as confere, e por consequência, criando vínculo obrigacional para o contribuinte. Esclarece que o sujeito passivo

não foi fiscalizado antes de 2001, conforme alegado pelo defendente, vez que só iniciou suas atividades ao final de 2002.

Explica que a Lei 7.014/96 contém uma série de estágios diferenciados, antecedentes lógicos da omissão de saídas verificadas em momento posterior às entradas não registradas, relacionando-os na forma abaixo:

estágio 1 – O contribuinte realiza operações de saídas de entradas não registradas (Lei 7.014/96);  
estágio 2 – o contribuinte realiza operações de entradas de mercadorias omitidas custeadas pelas saídas indicadas no estágio 1 (art.7º, II, da Portaria 445/98);

estágio 3 – o contribuinte realiza operações de saídas das entradas não registrada (Lei 7.014/96) custeadas pelas saídas indicadas no estágio 1 e gerando receita para aquisição de mercadorias no estágio 4 e;

estágio 4 – o contribuinte realiza operações de entradas de mercadorias omitidas custeadas pelas saídas indicadas no estágio 3 (art.7º, II, da Portaria 445/98).

Quanto aos argumentos defensivos opostos a presunção adotada, diz que a natureza da presunção “é tomar como certa algo que é apenas provável” e, “se algo é apenas provável, é porque tem de existir uma infinidade de hipóteses alternativas ao fato presumido. Caso contrário, o fato não era provável, era certo”. Alega que a presunção não é definitiva, admitindo prova em contrário, e que este ônus é do contribuinte, não do fisco.

Com referência ao Acórdão citado, aduz que a posição do mesmo já foi superada e que utilizou rigorosamente os mesmos documentos e procedimentos do contador para realizar a auditoria do livro Caixa. Que é completamente inaceitável entender-se, como assim o fez aquele, que “a presunção existe se a escrituração indicar saldo credor de caixa”. Argumenta que essa escrituração não é a originalmente feita pelo contribuinte, mas sim a corrigida pela auditoria realizada, com a incorporação ou exclusão de valores tidos como indevidos. Explica que se fosse esse o entendimento da legislação – considerar apenas a escrituração feita pelo autuado, não se poderia realizar os procedimentos de auditoria de crédito fiscal, onde às vezes é necessário refazer toda a escrita fiscal.

Conclui pela procedência total da autuação.

O PAF foi submetido à pauta suplementar por proposta deste relator, tendo sido encaminhado a Assessoria Técnica deste CONSEF (fls.122/123), que se pronunciou pelo julgamento do mesmo, em face da não apresentação de contra-provas por parte do sujeito passivo tributário. Em nova apreciação por parte desta junta, o presente PAF foi tido como apto a julgamento.

## **VOTO**

Não acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em relação à infração, já que a presunção aqui referenciada, de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado mediante de saldo credor de caixa, está normatizada, consentâneo o artigo 4º, §4º da Lei 7.014/96. Existe portanto amparo legal para a hipótese presuntiva referida no Auto de Infração. Conforme descrição do autuante a mencionada presunção abrange uma série de estágios diferenciados, antecedentes lógicos da omissão de saídas verificadas em momento posterior às entradas não registradas. O que se exige assim através deste lançamento são as saídas anteriores indicadas pelo saldo credor do livro Caixa.

Adentrando no mérito da autuação, entendo que caberia ao autuado elidir a presunção através de provas em sentido contrário. Da análise dos autos, percebo que o sujeito passivo não se contrapôs a quaisquer dos valores lançados no demonstrativo. Vislumbro que o Saldo inicial de 2003, anotado no livro Caixa e glosado pelo auditor fiscal, em realidade trata-se de entradas de

dinheiro, já que o próprio contribuinte declarou como zerado o saldo final de 2002 e estes, o final de 2002 e o inicial de 2003 se igualam, pelas regras contábeis aceitas. Parece-me que houve um erro aí da própria contabilidade da empresa. Há um Contrato Social acostado aos autos (fls.23/24), pelo qual o valor a ser integralizado é equivalente ao dito Saldo Inicial, mas não há como se inferir relação entre eles, pois o autuado não se pronunciou sobre o tema, não juntando cópia do documento referente à integralização do Capital Social. O RPAF (Decreto nº 7629/99) estabelece em seu art.123, §5º que a defesa é o momento oportuno para se apresentar às provas disponíveis, sob pena de preclusão do direito. Como o contribuinte assim não procedeu, teve precluso o seu direito de o fazer em momento posterior.

Por outro lado, este CONSEF, em várias decisões proferidas, já se manifestou que o imposto a ser exigido do contribuinte inscrito no regime no SIMBAHIA, quando da constatação de saldo credor, deve ser deduzido o crédito presumido de 8%. Além disto, ressalto que é uma disposição regulamentar. O contribuinte tem o direito a ter o seu débito deduzido em 8%, conforme art.408-S, §1º.

Quanto aos demais elementos da autuação, entendo que os pagamentos feitos pelo autuado estão consignados nas cópias dos documentos fiscais anexados ao PAF, devendo ser considerado como parcialmente caracterizada a infração (com a dedução de 8%), cuja exigência tem respaldo legal no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração para exigir ICMS no importe de R\$3.660,65, com multa de 70%, conforme demonstrativo abaixo:

Data ocorr	Data venct	Base calc	Aliq %	Multa %	Valor hist	Valor real
31/12/2002	09/01/2003	58,60	17	70	9,96	9,96
31/12/2003	09/01/2004	21.474,65	17	70	3.650,69	3.650,09
Total						3.660,05

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269610.0014/04-0**, lavrado contra **V R MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.660,05**, acrescido da multas de 70%, prevista no art.42, III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR