

PROCESSO - A. I. Nº 110427.0001/07-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.
RECORRIDOS - ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0230-02/07
ORIGEM - INFAZ ITABUNA
INTERNET - 21/08/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0257-11/08

EMENTA: ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 3. PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infrações nulas, por falta de previsão legal de presunção de omissão de prestações de serviço de transporte. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0230-0/07 - lavrado em decorrência de 7 irregularidades, sendo objeto dos presentes Recursos as infrações descritas nos itens 2, 3 e 5, abaixo transcritas:

INFRAÇÃO 2 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Consta da acusação que refere-se a omissão de prestação de serviços de transporte tributáveis, no exercício de 2005, apurada através de saldos contábeis não comprovados na conta Fornecedores, com ICMS devido no valor de R\$585.077,04.

INFRAÇÃO 3 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Consta da acusação que se refere à omissão de prestação de serviços de transporte tributáveis, em decorrência da falta de registro e contabilização de diversas notas fiscais obtidas mediante sistema CFAMT, relativas a aquisição de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, cujas operações foram realizadas com o produto de receita igualmente não registradas, com ICMS devido no valor de R\$28.042,14.

INFRAÇÃO 5 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados. Consta da acusação que refere-se a omissão de serviços de transportes, apurada pela falta de contabilização dos pagamentos relativos a seis boletos bancários, no exercício de 2006, conforme demonstrativo constante do ANEXO VIII e respectivos comprovantes, para cujos desembolsos foram utilizados Recursos oriundos de receitas igualmente não registradas, com ICMS devido no valor R\$16.320,00.

A Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, inicialmente consignando que as infrações 1, 4, 6 e 7 não foram impugnadas, estando embasadas nas planilhas acostadas aos autos, razão pela qual foram mantidas.

A JJF rechaçou a arguição de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em relação às infrações 2, 3 e 5, de que não pode ser aplicada a presunção prevista no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 para as transportadoras, ao argumento de que se trata de questão que já foi analisada pela 2ª Câmara deste Conselho de Fazenda, em um dos Acórdãos citados pelo próprio impugnante em sua peça

de defesa, através do ACÓRDÃO CJF Nº 0215-12/04, em lide idêntica, concluindo pela aplicação da dita presunção.

No mérito, entende assistir razão ao sujeito passivo ao autuado ao requerer que seja aplicada a alíquota de 5%, sendo este o mesmo entendimento manifestado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal na Decisão citada, uma vez que a alíquota de 7% foi, posteriormente à Decisão, reduzida para 5%. Quanto ao pleito de aplicar a proporcionalidade entre operações tributadas pelo ICMS e as não tributadas por esse imposto, a JJF o rechaçou, ao argumento de falta de previsão legal, pois a previsão é de operações tributadas.

Consignou o Relator da JJF que na infração 02 é imputada omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes., constando da acusação que se refere a omissão de prestação de serviços de transporte tributáveis, no exercício de 2005, apurada através de saldos contábeis não comprovados na conta Fornecedores. Aduziu que o sujeito apontou erros no levantamento elaborado pelo autuante, os quais foram reconhecidos pelo mesmo, tendo refeito o levantamento e opinando pela redução do ICMS devido para R\$567.515,08, com a aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo revisada no valor de R\$3.338.324,00, redução que acolhe, ao tempo que entende deva também ser reduzida a alíquota para 5% sobre a base de cálculo apurado na informação fiscal no valor de R\$3.338.324,00, resultando no ICMS devido de R\$166.916,20.

No que toca à infração imputada no item 3 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas – observou o Relator da Decisão recorrida que se refere a omissão de prestação de serviços de transporte tributáveis, em decorrência da falta de registro e contabilização de diversas notas fiscais obtidas mediante sistema CFAMT, relativas a aquisição de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, cujas operações foram realizadas com o produto de receita igualmente não registradas. Ressaltou que, após acolhido o pedido do sujeito passivo para aplicação da alíquota de 5% e não 17% como aplicou o autuante, o imposto devido fica reduzido para R\$8.247,69, conforme demonstrativo que elabora em seu voto.

No que pertine à infração 5, onde é imputado ao sujeito passivo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamentos não registrados, observou a JJF que a mesma refere-se a omissão de serviços de transportes, apurada pela falta de contabilização dos pagamentos relativos a seis boletos bancários, no exercício de 2006, conforme demonstrativo constante do ANEXO VIII e respectivos comprovantes, para cujos desembolsos foram utilizados recursos oriundos de receitas igualmente não registradas. Ressaltou que, após acolhido o pedido do contribuinte para aplicação da alíquota de 5% e não 17% como aplicou o autuante, o imposto devido fica reduzido para R\$4.800,00.

Irresignado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário - fls. 326 a 349 - onde pede a reforma da Decisão recorrida relativamente aos itens 2, 3 e 5 da autuação, ao argumento de inexistência de apreciação dos argumentos expendidos na defesa em relação à nulidade do procedimento fiscal, já que o Julgador negou a nulidade requerida de forma singela, alegando que o Conselho de Fazenda já tinha decidido a respeito de tema semelhante. Consignou que o pedido de redução de alíquota na Impugnação apenas foi feito por cautela, nos argumentos de mérito, pois confiou que as exigências fossem declaradas nulas, por ter se lastrado em dispositivo legal somente aplicável à omissão de saídas de mercadorias e não prestação de serviço. Reitera, assim, a preliminar de nulidade das exigências fiscais em tela, ao tempo que informa que a empresa opera única e exclusivamente com prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, não comercializando nenhuma mercadoria. Aduz que a exigência baseia-se no art. 2º, §3º, incisos III, IV e V do RICMS/BA, mas que a Lei nº 7.014/96 não traz esta hipótese, e como se trata de presunção, há que necessariamente estar prevista em lei, e não em regulamento.

Aduz, ainda, que a lei prevê, expressamente, que os fatos descritos na autuação apenas *“autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis”*, não tratando de prestação de serviços, a qual não pode se confundir com saídas de mercadorias. Consigna que

não tendo respaldo legal a previsão constante do Regulamento do ICMS, e não sendo possível através de Decreto estender a abrangência de previsão legal, como a contida no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, merece ser anuladas as exigências fiscais, ao tempo que ressalta que o CTN, em seu artigo 108, § 1º, veda a aplicação de analogia como forma de exigência tributária. Transcreve Ementas dos Acórdãos JJF Nº 1256/00, JJF Nº 0096/00 e JJF Nº 0189-01/02, frisando que a jurisprudência deste conselho é pacífica quanto a impossibilidade de exigência tributária decorrente da aplicação de analogia, transcrevendo também, decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

No mérito, caso ultrapassada a nulidade, requer que seja aplicada a proporcionalidade, excluindo-se as prestações isentas e tributadas pelo ISSQN, pedido que reitera em nova petição que acosta aos autos – fls. 354 a 356 - diante da edição da Instrução Normativa nº 56/2007, que alberga seu pleito.

A PGE-PROFIS, em seu opinativo às fls. 359 a 361 - se manifesta pelo Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que de fato as presunções, tais como os indícios e as ficções, são espécies de prova admitidas em direito, e delas podendo se valer a Administração Tributária, mas que somente podem ser estabelecidas e decorrer de lei, não podendo ter amparo a presunção apenas com base em regulamento.

Aduz que a lei apenas autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, não estando autorizada a presunção de omissão de prestação de serviços, não podendo, assim, ser aplicada a presunção embasada no §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 no caso do presente Auto de Infração.

Consta as fl. 366, Despacho do procurador Assistente da PGE-PROFIS, acatando opinativo acima relatado, consignando que de fato não há lei no sentido formal e material no Estado que preveja a possibilidade de efetiva aplicação da presunção de omissão de saídas de prestações tributáveis sem pagamento do ICMS, restando prevista a mesma apenas em veículo legislativo inapropriado para fincar presunções legais.

VOTO

De logo devemos consignar que comungamos com o opinativo da douta PGE/PROFIS no sentido de que não encontra lastro legal as exigências fiscais em tela.

E de fato, as chamadas presunções tributárias, *“que visam demonstrar a existência do fato jurídico tributário por meio de provas indiretamente relacionadas a ele, desde que seja impossível ou impraticável chegar-se ao conhecimento deste através de provas diretas”*, devem necessariamente ser lastradas em princípios constitucionais, tais como os princípios da legalidade e da tipicidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

No Direito Tributário, avultam os princípios da legalidade e da tipicidade, pelo primeiro o cidadão somente será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei, ou seja, através de um comando normativo superior, genérico e anterior à ocorrência do fato nela descrito, em atendimento aos ideais de justiça e da segurança jurídica.

Assim, a lei instituidora do tributo deve definir, em abstrato, todas as nuances relevantes para que, no caso concreto, se possa precisar a efetiva ocorrência do fato hipoteticamente nela previsto, com todos os seus aspectos. Frise-se que *“há que se entender a expressão lei como lei em sentido formal e material, ou seja, no primeiro aspecto, somente ao Poder Legislativo, constitucionalmente imbuído da função precípua de legislar, incumbe a tarefa de editar as leis que criam, majoram, reduzem ou extingam tributos, ex vi do disposto no art. 150, inciso I, da CF/88, e art. 97, do Código Tributário Nacional, sendo vedado, inclusive, o emprego da analogia ou da interpretação extensiva”*.

Por sua vez, o princípio da tipicidade, que pode ser visto como desdobramento do princípio da legalidade, se externa na definição de todos os elementos necessários à configuração do fato gerador do tributo na lei, para que não se deixe qualquer margem de dúvida quando do

nascimento da obrigação tributária, devendo o fato concreto subsumir-se inteiramente à hipótese nela prevista.

Como leciona, Paulo de Barros Carvalho, o princípio em tela pode ser definido em duas dimensões: “i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresse e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como **regra-matriz de incidência**.”

Neste sentido, em matéria de presunção, deve ser observada, sob pena de ofensa aos princípios acima citados, a legalidade estrita, ou seja, a reserva absoluta de lei, e a subsunção do fato concreto à hipótese legal prevista.

No entanto, a Lei nº 7.014/96 não trouxe a figura da presunção nas prestações de serviços, quer seja de transporte ou de comunicações, apenas aplicando-se às operações com mercadorias, nos termos do §4º do art. 4º, abaixo transcrito:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*§ 4º 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 existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Grifos nossos.*

Do exposto, como a regra que embasou as exigências fiscais em tela tem sede apenas em decreto regulamentar - art. 2º, §3º, incisos III, IV e V - posto que inserida no regulamento do ICMS, sem qualquer lastro legal, sendo veículo absoluta e incontestavelmente inapropriado, como bem frisou a PGE/PROFIS, e como não se configura a subsunção do fato concreto à hipótese prevista na lei, são inaplicáveis as imputações objeto do presente lançamento de ofício, o que nos leva a votar pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida quanto às infrações imputadas nos itens 2, 3 e 5 da autuação para declarar a nulidade das mesmas, ao tempo que votamos, pelos mesmos fundamentos expostos, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110427.0001/07-1**, lavrado contra **ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.379,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$578,69**, prevista no art. 42, XI, da mesma lei supracitada, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URANIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS