

**PROCESSO** - A. I. Nº 206828.0004/06-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FLORÍSIO ALVES MOREIRA NETO (ARMAZÉM MOREIRA)  
**RECORRIDOS** - FLORÍSIO ALVES MOREIRA NETO (ARMAZÉM MOREIRA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JF nº 0286-01/07  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 13/04/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0061-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “CAPITAL REALIZADO”. 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 dos Recursos. Revisão realizada pela ASTEC, com base na proporcionalidade reduz o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da 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. Demonstrada a existência de saldos credores de Caixa. Com base na revisão efetuada pela ASTEC, o valor do débito foi reduzido. Infração mantida parcialmente. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as arguições de nulidade. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o segundo interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, considerando que o julgamento levado a efeito pela instância originária resultou em sucumbência para a Fazenda Pública, em valor superior a R\$50.000,00.

O presente Auto de Infração foi lavrado para se exigir imposto no valor histórico de R\$119.446,67, acrescido de multas sendo objeto de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário apenas as infrações 1 e 2, que abaixo transcrevo:

INFRAÇÃO 1: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Consta na descrição dos autos que “o contribuinte no exercício de 2001, manteve na contabilidade obrigações já pagas, ocultadas no título de razão *RESULTADO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO*, que foi creditado também em contrapartida com o caixa e com a conta de estoques de mercadorias substituídas, conforme se verifica nas cópias anexas de folhas do livro Razão e do livro Diário, este devidamente autenticado na JUCEB, sob nº 174, em 28/05/2002. Intimado em 12/06/2006 para esclarecer a origem dos valores registrados no referido título contábil, apresentou um dito

*relatório de informações contábeis no ano de 1999/2002 (sic), acompanhado das folhas 19 a 21 do livro razão analítico, também anexadas no original, as quais nada esclarecem, dado que os registros nelas contidos não guardam a mínima relação com os dos livros Diário e Razão anteriormente apresentados”.*

INFRAÇÃO 2: Omissão de saídas de mercadorias apuradas através de saldo credor de caixa. Relata, ainda, o fiscal autuante que *“os estouros de caixa estão discriminados nos demonstrativos mensais e no resumo anexo, acompanhado de cópia da conta caixa extraído do livro contábil razão analítico, assim como de cópia de todos os documentos relativos às exclusões de recebimentos e inclusões de pagamentos”.*

Os julgadores de Primeira Instância administrativa, ao analisarem a impugnação interposta pelo Autuado, afastou todas as preliminares de nulidades argüidas pelo recorrente, e no mérito reduziu os valores dos débitos inicialmente exigidos nas infrações 1 e 2, e manteve as demais infrações imputadas no presente lançamento de ofício.

No tocante à preliminar de cerceamento de defesa / falta de descrição precisa das infrações 1 e 2, que ora é argüida no Recurso Voluntário, os julgadores *a quo* decidiram que a mesma não merecia prosperar, pois conforme o seu entendimento não houve *“nenhuma obscuridade na descrição das infrações contidas no lançamento em lide, tendo em vista que os demonstrativos que foram elaborados relacionam os documentos fiscais que lhes serviram de base, indicando todos os dados pertinentes.”*

No tocante ao mérito das referidas infrações a 1ª Junta de Julgamento Fiscal proferiu o seguinte julgamento:

INFRAÇÃO 1: *“verifico que apesar das argumentações apresentadas pela defesa, não foram trazidas as comprovações necessárias a elidir a acusação fiscal. Ao analisar o demonstrativo “Auditoria de Contas do Passivo” (fl. 11) e elementos anexos ao mesmo, me convenci quanto ao acerto da imposição fiscal, por restar efetivamente configurada a prática do ilícito fiscal, com base na previsão legal que se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas, haja vista restar comprovado que títulos de fornecedores haviam sido liquidados, não sendo, porém, baixados na contabilidade, configurando, deste modo, a manutenção no passivo exigível, de obrigações já pagas. Deste modo, entendo que a acusação fiscal está devidamente caracterizada, sendo subsistente a exigência do imposto, desde quando a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, indica que o sujeito passivo efetuou esses pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, recursos esses cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.*

*Quanto ao questionamento do autuado a respeito dos valores consignados pelo autuante no citado demonstrativo, observo que o saldo anterior no valor de R\$ 345.127,02 encontra-se lançado no livro Razão Analítico, na conta Resultado de Correção Monetária do Capital Realizado, sendo transferido para a conta Lucros Acumulados, procedimento que possibilitou que valores registrados no passivo se transformassem em resultados positivos. Quanto aos demais valores se referem a suprimentos de caixa de origem não comprovada, fato este definitivamente comprovado pelo demonstrativo contábil acostado pelo próprio sujeito passivo à fl. 254 e que somados ao primeiro compõem a base de cálculo apurada. Ressalto, deste modo, que uma análise da contabilidade do autuado mostra de maneira insofismável que os resultados apontados pela fiscalização referentes à infração 01 estão devidamente comprovados.”*

INFRAÇÃO 2: *“vejo que os demonstrativos “Auditoria de Caixa” e “Resumo Mensal do Estouro de Caixa” (fls. 31 a 59) indicam de forma acertada que os dados utilizados no levantamento realizado pelo autuante se basearam nas informações constantes do livro Razão Analítico do contribuinte.*

*Noto que mais uma vez as alegações do impugnante não se fizeram acompanhar de comprovação documental para fins de corroborar sua afirmativa quanto à falta de elementos de prova da ocorrência da irregularidade apontada na autuação, nem demonstra a origem dos*

*recursos que ingressaram na empresa. Assim, fica caracterizado o lançamento relativo a esta infração.*

*Quanto à argumentação defensiva concernente à ilegitimidade passiva por terem sido lançados dados relativos a outros contribuintes, o autuante esclareceu que na realidade tinha utilizado demonstrativos nos quais havia permanecido no cabeçalho a identificação de empresas anteriormente fiscalizadas, entretanto refez os demonstrativos, corrigindo as incorreções, não tendo ocorrido nenhuma alteração nos dados referentes ao autuado, não interferindo, assim, nos resultados verificados.*

*Observe que tendo sido apurada no exercício de 2001 a ocorrência de presunção de saídas anteriores em decorrência tanto de manutenção no passivo de obrigações já pagas, como pela constatação da existência de saldo credor de caixa, o autuante, de forma correta, manteve tão somente a exigência relativa àquela que representou o maior valor monetário, que no caso se referiu à primeira situação.*

*Esclareço que nos casos nos quais é constatado que o contribuinte não efetuou os seus registros contábeis, o fisco não somente pode como deve realizar a Auditoria das Disponibilidades ou da Conta “Caixa”, ou seja, de posse dos documentos que comprovem o ingresso da receita e a aplicação dos recursos (pagamentos) pode, seguramente, demonstrar a situação do contribuinte em relação ao seu movimento financeiro. A apresentação da comprovação das disponibilidades é uma obrigação do autuado, por ser este o detentor de tais informações e documentos. Assim, os demonstrativos acostados aos autos, concernentes a essas duas infrações, oferecem condições de se determinar se o contribuinte omitira ou não ingresso de receita decorrente de omissão de saídas de mercadorias, cabendo, ao autuado a comprovação da improcedência da presunção. E é neste sentido que o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza que, dentre outros fatos, se a escrituração indicar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, ou de saldo credor de caixa, se presuma a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Tendo o autuado se insurgido contra o fato da exigência do imposto nessas duas infrações ter se referido à totalidade dos valores apurados, ponderando que pratica operações também com mercadorias da substituição tributária e isentas, estando essa alegação acompanhada das provas correspondentes, o processo foi diligenciado à ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, para fins de apuração dos índices relativos às operações realizadas com mercadorias normalmente tributadas. Essa decisão se amparou no fato de que o CONSEF, com base no princípio da razoabilidade, tem se posicionado no sentido de que deve ser adotada a proporcionalidade nos casos de lançamentos decorrentes da aplicação da presunção de saídas anteriores, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0137-12/07, 0154-12/07 e 0112-12.07, do qual transcrevo trecho do voto manifestado pelo eminente conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:*

*“Todavia, no caso vertente, as alegações recursais quanto à composição da base de cálculo do imposto apurado nas presunções de omissões de saídas, se encontram em conformidade com o atual entendimento do CONSEF. O débito autuado deve ser reduzido, para considerar apenas o percentual de saídas mercadorias tributadas, conforme percentuais apurados pela ASTEC, excluindo-se, por via de consequência, do montante autuado, a proporção correspondente às operações com mercadorias isentas, não-tributadas e com imposto pago pelo regime de substituição tributária. Em razão do exposto, adotando-se o princípio da proporcionalidade, a exigência fiscal deve ser ajustada, em conformidade com o quadro abaixo:”*

*Quanto à discordância do autuante, em relação ao fato da 1ª JJF ter convertido o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fossem apurados os percentuais de acordo com o método explicitado, reitero que este CONSEF, amparado na legislação positiva e nos princípios constitucionais, especialmente naquele que versa sobre a razoabilidade, conforme já mencionei acima, em várias decisões proferidas, já se manifestou no sentido de que o imposto a ser exigido nos casos de presunção de omissão de saídas anteriores, deve ser feito através da adoção da proporcionalidade. Ademais, é bom lembrar que em situações similares, nas quais os contribuintes desenvolvem suas atividades de forma preponderante com mercadorias isentas ou enquadradas no regime da substituição tributária, não é cabível a aplicação da figura da*

*presunção, considerando-se esse roteiro como inadequado, o que vem reforçar o acerto do procedimento aqui adotado.”*

Ainda, em relação às infrações 1 e 2, os julgadores *a quo*, observando que o sujeito passivo comercializa mercadorias isentas ou com base de tributação já encerrada, acompanhando a jurisprudência deste CONSEF, aplicou a proporcionalidade no imposto exigido e reduziu os valores das infrações 1 e 2, respectivamente para R\$16.687,42 e R\$1.291,91.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância administrativa, o Autuado ingressou com Pedido de Reconsideração, argüindo, preliminarmente o efeito suspensivo do presente incidente processual e a nulidade das infrações 1 e 2, sob o fundamento de que embora tenha acolhido o Parecer técnico nº 096/2007, elaborado pela Assessoria técnica deste Conselho, não restou superado o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que a referida nulidade é decorrente da ausência de provas das omissões alegadas, o que lhe impossibilitaria de fazer prova em contrária.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, ao analisar o Recurso Voluntário tece, inicialmente, comentários acerca do incidente processual utilizado pelo recorrente, Pedido de Reconsideração, e opina pelo seu conhecimento como Recurso Voluntário fosse, tendo em vista o princípio da fungibilidade decorrente da instrumentabilidade das formas.

Quanto ao pedido de chamamento do feito à ordem, em face do suposto conflito entre a intimação datada de 21.09.2007 feita ao autuado e o Recurso de Ofício, assevera que tal requerimento não possui pertinência legal, tendo em vista que o Recurso de Ofício possui efeito suspensivo.

No que concerne à tese de nulidade argüida na súplica recursal, assevera que discorda da referida tese defensiva, alegando para tanto que as presunções legais aplicadas no presente lançamento de ofício encontram-se previstas em lei, podendo ser elididas pelo autuado, caso este produza provas em contrário. Diz que o recorrente não colacionou provas suficientes para elidir a presunção legal, limitando-se a repisar argumentos frágeis e incapazes de alterar o julgado.

Aduz, ainda, que o processo foi devidamente analisado pela instância inferior, que foram realizadas diligências para sanar as falhas apuradas, remanescendo, apenas, o quanto realmente devido pelo contribuinte, e o presente Recurso é meramente procrastinatório, o que torna imperiosa a manutenção do julgado.

Colocado em pauta suplementar, o presente feito foi convertido em diligência para que a PGE/PROFIS emitisse Parecer jurídico acerca da introdução legislativa advinda com a Lei nº 10.847/07, na qual inseriu a expressão “inclusive a antecipação parcial” na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, penalidade, imposta na infração 3.

Cumprindo a diligência solicitada, o órgão consultivo deste CONSEF proferiu Parecer no sentido de que a referida multa não poderia ser aplicada no presente caso, isto porque o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, apenas passou a prever a penalidade de multa pela falta do recolhimento do ICMS na antecipação parcial após as alterações trazidas na Lei nº 10.847/07, que introduziu a expressão “inclusive a antecipação parcial” na alínea “d” do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Ressalta, ainda, que os institutos da antecipação total e a parcial são institutos diferentes, motivo pelo qual o referido artigo não encampava a falta de recolhimento do impostos nas operações envolvendo a antecipação parcial.

## VOTO

O sujeito passivo ingressou com o presente Recurso Voluntário visando à nulidade das infrações 1 e 2 contidas no lançamento de ofício em lide, sustentando a tese de que o seu direito de defesa fora cerceado pelo fato de que o fiscal autuante, ao lavrar a presente autuação não colacionou aos autos provas concretas das omissões alegadas, impossibilitando, portanto, o recorrente de produzir provas em contrário à referida presunção legal. Argüiu, ainda, que o feito deve ser

chamado à ordem para se conferir efeito suspensivo ao julgado.

Inicialmente, cumpre analisar o expediente utilizado pelo sujeito passivo para se insurgir contra a Decisão preferida em primeiro grau. Tendo em vista que a súplica recursal de fls. 510/511, foi interposta dentro do prazo de 10 dias, após intimação do julgamento da JJF, bem como preenche os demais requisitos processuais, conheço do presente expediente processual como se Recurso Voluntário fosse, atendendo ao princípio da fungibilidade que rege os processos administrativos.

Em relação ao pedido de chamamento do feito à ordem, entendo que o mesmo é totalmente inútil, isto porque a nossa legislação prevê a suspensão da exigibilidade do crédito fiscal, enquanto a Decisão no âmbito administrativo não se tornar definitiva. Assim, tendo em vista que a instância administrativa ainda não havia se esgotado, uma vez que pendente de análise de recursos, o referido pleito não possui qualquer pertinência.

Quanto à alegação de nulidade - cerceamento de defesa – entendo que o mesmo não merece qualquer respaldo.

É de notória sabença, que rege no ordenamento jurídico a regra de que o ônus da prova incumbe a quem alega, porém, quando for difícil ou impossível se produzir uma determinada prova, a lei, em caráter excepcional, poderá prevê hipóteses de presunção legal, a qual poderá ser elida com a sua prova em contrário.

Como se pode perceber, as infrações impugnadas pelo recorrente foram baseadas numa presunção legal, nos termos do art. 2º, § 3º, inciso I, do RICMS/97, cabendo ao autuado trazer aos autos provas fartas e seguras capazes elidir a presunção imposta.

Estando comprovado que a manutenção no passivo de obrigações já pagas (infração 1) e saldo credor de caixa (infração 2) a presunção prevista no inciso I, § 3º do art. 2º do ICMS é plenamente cabível.

Resta, portanto, rechaçada a alegação do recorrente de que o seu direito de defesa foi cerceado em decorrência da ausência de provas cabais das omissões alegadas, motivo pelo não acolho a preliminar argüida.

No tocante ao mérito das autuações, observo que o sujeito passivo trouxe em seu Recurso Voluntário nenhuma impugnação a este respeito, o que me permite concluir que o mesmo concordou com as razões expostas no Acórdão de fls. 483/499.

Ante todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida inalterada.

Estando superado o Recurso Voluntário, passo a enfrentar o Recurso de Ofício, cuja análise cinge em verificar a coerência das reduções realizadas pelo órgão *a quo*, nas infrações 1 e 2.

A fim de simplificar o presente julgamento analisarei as referidas infrações em conjunto, tendo em vista que as mesmas foram decorrentes da falta de recolhimento de ICMS apuradas através da presunção legal de omissão de saídas, sendo que a primeira se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas, e a segunda, saldo credor de caixa.

Os julgadores *a quo*, ao perceberem que o autuado comercializava mercadorias isentas ou com fase de tributação já encerrada, acompanhando o entendimento jurisprudencial deste CONSEF, converteram o feito em diligência, para se verificar a proporcionalidade das mercadorias com fase de tributação já encerrada, isenta. Após as citadas verificações foi elaborado novo demonstrativo reduzindo o valor do imposto inicialmente exigido da infração 1, de R\$93.017,97 para R\$16.687,42 e a infração 2, de R\$14.000,86 para R\$1.291,91.

Desta forma, comungando com o entendimento externado pelos julgadores de Primeira Instância, no Acórdão nº 286-01/07, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Parecer de fls. 525/528, deixo de acolher no presente caso, uma vez que as mercadorias objeto da infração 3 se referem, exclusivamente, à substituição total.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recurso de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206828.0004/06-0**, lavrado contra **FLORÍSIO ALVES MOREIRA NETO (ARMAZÉM MOREIRA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$25.662,27**, acrescido das multas de 70% sobre R\$18.099,41 e 60% sobre R\$7.562,86, previstas nos incisos III, II, “d” e VII, “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.744,90**, previstas nos incisos IX e XIX, do artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS