

**PROCESSO** - A. I. Nº 281318.0702/07-0  
**RECORRENTE** - MOESE SOUZA & CIA LTDA. (CHARME COLOR FOTOGRAFIAS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0028-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 09/07/2009

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0167-11/09

**EMENTA:** ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Comprovado que parte das notas fiscais foram relacionadas em duplicidade. Diligência fiscal refez os demonstrativos originais aplicando a proporcionalidade em relação às saídas tributadas. Reduzido o valor do débito. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 4ª JF, através do Acórdão nº 0028-04/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para imputar ao sujeito passivo omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, exigindo ICMS no valor de R\$25.641,30, acrescido da multa de 70%.

No julgamento em Primeira Instância, o Relator da JF inicialmente consignou que o autuante, em sua informação fiscal, contestou as alegações defensivas, acolhendo, no entanto, o argumento quanto às notas fiscais relacionadas em duplicidade, tendo refeito o demonstrativo original, conforme documento acostado às fls. 164 a 168, o que resultou em redução do débito para R\$20.864,16.

Consignou, ainda, que em relação ao argumento defensivo de que é dispensada de escrituração, o art. 408-C do RICMS/BA, com redação vigente à época da vigência dos fatos geradores (2005), não desobrigava as ME e EPP a escriturar o livro Caixa, no qual deveriam ser registrado os pagamentos de todas as compras realizadas, inclusive das mercadorias adquiridas consignadas nas notas fiscais objeto da autuação.

Aduziu que o ICMS foi exigido no presente lançamento a título de presunção, conforme estabelecido no art. 4º, § 4º, IV (art. 2º, § 3º, IV do RICMS/BA) da Lei nº 7.014/96, que presume a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados. Ponderou que, sendo presunção relativa, ou seja, que admite prova em contrário, caberia ao impugnante comprovar que o pagamento das mercadorias adquiridas foi registrado corretamente no livro Caixa, o que não ocorreu; não podendo, assim, ser acatada esta alegação.

Aduziu, ainda, que mesmo estando dispensado de escriturar o livro de Registro de Entrada de Mercadorias, nada impedia que fizesse a sua escrituração, tendo o autuante juntado cópia das folhas

do mencionado livro às fls. 21 a 32, o que comprova, também, o não registro das notas fiscais objeto da autuação.

Com relação às alegações de que partes das mercadorias são destinadas a prestação de serviços e outras tiveram o imposto pago antecipadamente, observou a JJF que o imposto foi exigido por presunção de omissão de saídas anteriores, logo não se está exigindo imposto daquelas mercadorias adquiridas, e sim dos Recursos empregados no seu pagamento que não foram anteriormente contabilizados.

Ressaltou o relator da JJF que exercendo o contribuinte venda de mercadorias e prestação de serviço cabe a aplicação da proporcionalidade com relação a imposto exigido a título de presunção, relativo, o que derivou no envio do processo em diligência a ASTEC/CONSEF, para apurar o ICMS proporcional à omissão apurada relativo às saídas tributadas pelo ICMS, o que foi feito, conforme demonstrativo à fl. 460, o que resultou em débito de R\$11.241,6.

Observou que, diante das alegações suscitadas pelo sujeito passivo ao tomar ciência do resultado revisional, foi determinada nova diligência a ASTEC, tendo o diligente, através do Parecer ASTEC nº 137/08, esclarecido as divergências apontadas pelo contribuinte, refazendo o demonstrativo para contemplar valor computado equivocadamente relativo ao mês de junho/05, tendo sido dada ciência ao contribuinte, que não mais se manifestou.

Rechaçou a JJF o argumento defensivo de que foi exigido imposto apurado pelo regime normal, sem ter compensado o imposto pago, esclarecendo que tal procedimento tem amparo no art. 15, V, da Lei nº 7.357/98, com redação dada pela Lei nº 7.556/02, que determina que o contribuinte inscrito no SimBahia que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, perde o tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS., caso do lançamento em apreço, em que foi constatada omissão de receita apurada através de entradas não registradas.

Consignou, ainda, que este procedimento é previsto na legislação a partir do Decreto nº 7.867/00, que alterou o RICMS/97, com efeitos a partir de 01/11/00, nos termos do art. 408-L, V, do mesmo Regulamento (art. 915, III, IV e a alínea "c" do inciso V do RICMS/97), ressaltando que foi concedido o crédito presumido de 8% previsto na legislação, conforme demonstrativo refeito pelo diligente apensado à fl. 511.

Por fim, quanto ao argumento de que a Nota Fiscal nº 326773, emitida pela KODAK, refere-se a uma máquina que foi danificada completamente, ressaltou o Relator da JJF que também não pode ser acatado, pois o imposto foi exigido a título de presunção, por não ter registrado as notas fiscais objeto da autuação, inclusive a nota fiscal supra mencionada, ressaltando que para elidir a presunção o contribuinte poderia comprovar a regularidade do pagamento (livro Caixa), ou que houve devolução do produto e, em consequência, não houve pagamento, o que não ocorreu, devendo ser mantida a exigência fiscal, no valor de R\$11.054,73, conforme demonstrativo de débito juntado à fl. 502-B.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso – fls. 537 a 540 – onde pede a reforma da Decisão de Primeira Instância para ser decretada a improcedência do Auto de Infração, apresentando os seguintes argumentos, em síntese:

- I. que não há prova, sequer indício, da ocorrência da hipótese de incidência no caso concreto, estando o recorrente em dia com o recolhimento mensal do imposto, sendo diversas compras de mercadorias destinadas à prestação de serviços (revelação de fotografias), não havendo saídas subseqüentes de mercadorias tributadas pelo ICMS, conforme declaração do fornecedor acostada aos autos, além do que parte das mercadorias adquiridas tiveram o imposto pago antecipadamente, o que encerra a fase de tributação;

- II. que não pode prevalecer uma tributação por presunção, sob pena de violação aos princípios da legalidade estrita, presunção e inocência e segurança jurídica;
- III. que, no presente caso, não se está diante de uma presunção legal, pois para a procedência da autuação faz-se mister a comprovação da prática da infração para elidir a presunção, *juris tantum*, de inocência do recorrente, sendo o ônus da prova do estado, não se podendo exigir do recorrente a produção de provas referentes a fatos negativos, conforme já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, em julgado cuja ementa transcreve;
- IV. que, assim, não restando comprovada a ocorrência da hipótese de incidência do ICMS, revela-se insubsistente a autuação, por não se poder valer de presunções, sem respaldo legal, para suprir lacunas da realidade, devendo o procedimento de fiscalização pautar-se em critérios objetivos, e não subjetivos.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fl. 546, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, ao fundamento de que as notas fiscais foram coletadas pelo sistema CFAMT, o que revela que as mercadorias transitaram pelo território baiano, indicando com precisão o autuado como adquirente. Argui, ainda, que a autuação está revestida de provas suficientes desta aquisição, e que a mesma está lastrada no §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que prevê a hipótese de presunção legal de omissão de saídas anteriores diante da falta de contabilização das entradas de mercadorias. Conclui que o contribuinte não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de afastar as provas produzidas pelo Fisco.

## VOTO

Após a análise dos autos, especificamente da Decisão recorrida, da legislação pertinente e dos documentos que compõem o presente processo, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, entendemos que não resta dúvida de que não mereça reparos o Julgado de Primeira Instância.

Imputa-se ao sujeito passivo omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas – exercícios de 2005 e 2006 – conforme demonstrativo fls. 07 a 10 dos autos e notas fiscais de fls. 34 a 141, colhidas junto ao sistema CFAMT - presunção legal que encontra lastro no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, 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.

A regra em apreço trata da figura da presunção tributária, que embora contestada por alguns, é largamente utilizada na legislação tributária brasileira, com o devido amparo na Carta Magna. Maria Rita Ferragut, em seu livro *Presunções no Direito Tributário* - 2ª edição. Ed. Quartier Latin – ao tratar da questão das presunções diante dos princípios constitucionais tributários, visando responder à indagação se as presunções legais, quando utilizadas no Direito Tributário para criar obrigações tributárias, encontram fundamento de validade na Constituição Federal, diante dos princípios da segurança jurídica, da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências, após de forma brilhante detidamente debruçar-se sobre cada um destes princípios frente ao tema presunções legais, conclui que “...as presunções legais compactuam-se com as prescrições normativas de mais alta hierarquia, podendo ser validamente utilizadas para a criação de obrigações....”. Ainda pontuando que “Caso alguma inconstitucionalidade ou ilegalidade seja apontada, é porque a aplicação da norma foi incorretamente realizada, e não porque as presunções não encontram fundamento de validade na Constituição Federal”.

Assim, de logo refutamos a alegação do recorrente de que a presunção em tela fere os princípios constitucionais.

Por outro lado, firmada tal premissa, cabe ressaltar que as presunções legais são “*meios indiretos de prova da ocorrência do evento descrito no fato jurídico*”, ou seja, têm natureza processual probatória, admitindo, portanto, prova em contrário, dentro dos princípios do contraditório e da ampla defesa; cabendo, por força da norma acima citada, ao contribuinte, o ônus da prova da improcedência da presunção.

E aqui neste ponto é necessário também ressaltar que de fato não se afasta ao Fisco também o ônus de provar a ocorrência dos indícios que implica juridicamente no fato indiretamente provado, ônus do qual se desincumbiu o autuante no presente lançamento de ofício, o mesmo não realizado pelo contribuinte.

Em se tratando de contribuinte que exerce atividade comercial – tributada pelo ICMS – e atividade de revelação de fotografias, tributada pelo ISS, além de alguns produtos adquiridos serem sujeitos a pagamento antecipado do imposto, a JJF corretamente converteu o processo em diligência a Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda para aplicação da proporcionalidade, nos termos da Instrução Normativa nº 56/07, visando apurar o percentual de receitas tributáveis, o que foi feito às fls. 459 e 460, através do Parecer ASTEC nº0034/2008, apurando-se o débito a ser exigido de R\$11.241,67, conforme demonstrativo de fls. 460 e 461.

Ainda a JJF, após manifestação do recorrente quanto ao trabalho revisional, novamente preocupou-se em apurar corretamente o *quantum* devido, encaminhando o processo a ASTEC para que o diligente esclarecesse as divergências apontadas pelo recorrente às fl. 495 dos autos, o que resultou em nova diminuição do valor a ser exigido para R\$11.054,73, conforme Parecer ASTEC nº 137/2008 e demonstrativo de fl. 502-B, tendo sido cientificado o contribuinte do resultado revisional, não mais se manifestando.

Assim, a Primeira Instância depurou o valor da omissão detectada, mediante as diligências realizadas, dando certeza e liquidez ao crédito tributário exigido, não logrando o sujeito passivo em seu Recurso apresentar provas ou argumentos que pudessem elidir a exigência fiscal no quantum remanescente.

Assim, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281318.0702/07-0**, lavrado contra **MOESE SOUZA & CIA LTDA. (CHARME COLOR FOTOGRAFIAS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.054,73**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS