

PROCESSO - A. I. Nº 298938.0305/10-0
RECORRENTE - JOSÉ IRANILDO ANDRADE DOS SANTOS (A.H.C. ATACADÃO DISTRIBUIDORA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0189-01/11
ORIGEM - INFAZ SERRINHA
INTERNET - 19/12/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0386-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Tal constatação indica que o sujeito passivo efetuou o pagamento com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 1% e 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações caracterizadas. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 31 de março de 2010, com exigência de R\$ 216.490,40 de ICMS, acrescido da multa de 70%, bem como multas por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$8.594,45, através do Acórdão JJF Nº. 0189-01/10 (fls. 417 a 425), pela constatação das seguintes infrações à legislação tributária:

Infração 01. Omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da constatação de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro, fevereiro e abril a dezembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 216.490,40, além da multa de 70%.

Infração 02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de dezembro de 2008. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, no valor de R\$ 8.453,00, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas.

Infração 03. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de dezembro de 2008. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, no valor de R\$ 141,45, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas.

A Decisão de piso foi a seguinte:

“Na infração 1, o autuado foi acusado de ter omitido operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido a irregularidade apurada com base na constatação da ocorrência de saldo credor de conta Caixa.

Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade desse item do lançamento, por cerceamento de defesa e por insegurança na determinação da infração, argumentado que o autuante não considerou o saldo inicial da conta Caixa e nem as receitas decorrentes de vendas de veículos realizadas em março e agosto de 2008. Diz que o autuante considerou elementos estranhos à escrita fiscal e contábil da empresa, que foram violados os princípios da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal e da legalidade do ato administrativo. Afirma que não há nos autos elementos suficientes para se determinar a infração que lhe foi imputada e que o auditor não elaborou demonstrativos e levantamentos em conformidade com a legislação. Sustenta que o

autuante deixou de observar o disposto nos artigos 18, II e IV, “a”, do RPAF/99, e 142 do CTN. Assevera que o autuante agiu de forma arbitrária, incidindo em abuso de poder.

Considerar o saldo inicial da conta Caixa como sendo zero e não computar determinadas receitas no refazimento dessa referida conta contábil não é razão para a nulidade de uma auditoria de conta Caixa, desde que reste comprovado que a citada conta não apresentava saldo inicial e que as receitas expurgadas não refletiam efetivos ingressos de Recursos na empresa auditada. No caso em comento, o autuante considerou que a conta Caixa não apresentava saldo inicial com base no levantamento de fls. 38 e 39, bem como expurgou as receitas decorrente de vendas de veículos por considerar que esses veículos ainda pertenciam ao autuado. Dessa forma, o procedimento do autuante não cerceou o direito de defesa do autuado e nem trouxe insegurança na determinação da infração. Ressalto que a verificação da existência do saldo inicial e da receita decorrente de venda de veículo é uma questão de mérito e, como tal, será tratada mais adiante neste voto.

Conforme foi bem salientado na informação fiscal, o simples cotejo do demonstrativo de fls. 68 a 74 com o livro Caixa do autuado (fls. 121 a 132) comprova que, na auditoria de conta Caixa, não foram considerados elementos estranhos à escrita fiscal e contábil do fiscalizado. Esse demonstrativo e os correspondentes documentos probantes acostados ao processo constituem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, o infrator e o montante devido no item do lançamento em análise.

O Auto de Infração foi lavrado em estrita observância às determinações legais pertinentes, tendo o autuado exercido o seu direito e defesa em sua plenitude. Não há, portanto, razão para se afirmar que não foram observados os princípios da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal e da legalidade do ato administrativo. Também não se sustenta a alegação de que o autuante agiu de forma arbitrária e incidiu em abuso de poder, pois o auditor fiscal apenas cumpriu a sua obrigação de aferir a regularidade das operações praticadas pelo autuado e, tendo verificado a falta de recolhimento de imposto, constituiu o crédito tributário mediante o lançamento de ofício, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Em face do exposto, ultrapasso as preliminares de nulidade que foram suscitadas pelo autuado.

Saliento que a diligência solicitada na defesa foi realizada nos termos que a 1ª JJF considerou necessária, uma vez que os elementos que já existiam nos autos permitiam a formação do convencimento dos julgadores acerca dos pontos argüidos no pedido formulado pelo autuado.

Adentrando no mérito, observo que o autuado sustenta que a infração 1 não procede porque foi desconsiderado o saldo inicial da conta Caixa, no valor de R\$ 669.997,54, e não foram computadas receitas decorrentes de vendas de veículos, nos valores de R\$ 209.000,00 e R\$ 240.000,00.

Quanto ao saldo inicial da conta Caixa, saliento que o processo foi convertido em diligência à INFAZ Serrinha, tendo o autuante explicado que, conforme o Auto de Infração nº 232957.0006/07-2 (fls. 316 a 319), julgado procedente pelos Acórdãos JJF Nº 0005-03/09 e CJF Nº 0332-12/09, foi constatado que, em 31/12/06, a conta Caixa do autuado apresentava saldo credor e, portanto, o saldo inicial da conta Caixa em 01/01/07 era zero. Em uma nova ação fiscal, a conta Caixa do autuado foi reconstituída relativamente ao período de 01/01/07 a 31/12/07 (fls. 38 e 39), tendo sido comprovada a existência de saldo credor em 31/12/07 e, assim, o saldo inicial da referida conta Caixa em 01/01/08 continuava sendo zero. Dessa forma, o autuante refez a citada conta Caixa, em relação ao período 01/01/08 a 31/12/08, considerando o saldo inicial como sendo zero (fls. 68 a 74).

Considero correto o procedimento adotado pelo autuante, pois as ações fiscais desenvolvidas comprovaram que efetivamente o saldo inicial da conta Caixa, no valor de R\$ 669.997,54 (fl. 121) não refletia a realidade dos fatos. É relevante observar que o autuado, em todas as oportunidades que se pronunciou nos autos, não aponta a existência de qualquer equívoco no demonstrativo de fls. 38 e 39, o que evidencia a correção do trabalho efetuado pela fiscalização.

Quanto às receitas supostamente auferidas nas alienações de veículos nos meses de fevereiro e agosto de 2008, o autuante trouxe ao processo extratos do Cadastro de Veículos do Sistema Gerenciador de IPVA que comprovam que os veículos em questão ainda eram e propriedade do autuado, na época da ação fiscal. Ademais, porém não menos importante, há que se observar que não há nos autos provas do efetivo ingresso desses Recursos no caixa da empresa. Dessa forma, foi correto o procedimento do autuante, quando na reconstituição da conta Caixa, expurgou essas receitas decorrentes de supostas vendas de veículos da auditoria da conta Caixa.

O autuado alega que compras efetuadas a prazo foram consideradas como sendo a vista. Todavia, os autos demonstram que esse fato não ocorreu e, como exemplos, cito as seguintes operações: as Notas Fiscais nºs 496571 e 496675 (fls. 57 e 63), emitidas em 05/12/07, foram corretamente incluídas na auditoria fiscal na data de vencimento, 05/01/08, (fl. 68); a Nota Fiscal nº 81.281 (fl. 154), emitida em 26/09/08, foi acertadamente incluída na auditoria fiscal nas respectivas datas de vencimento, 27/10/08 e 26/11/08 (fl. 73). Além do mais, não se pode olvidar que o autuado alegou esse suposto equívoco, mas não deu nem um exemplo desse fato.

Em sua defesa, o autuado faz alusão a levantamentos quantitativos de estoques, a estoques iniciais e finais, perdas, quebras, etc. Esse argumento defensivo não tem pertinência com o roteiro de auditoria fiscal que foi desenvolvido. A auditoria da conta Caixa realizada pelo autuante está correta e dispensa a realização de

levantamento quantitativo para lhe dar validade. De acordo com o disposto no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, a constatação da existência de saldos credores na conta Caixa é razão suficiente para que a fiscalização presuma a omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Considerando que os demonstrativos que embasam a infração em comento comprovam a ocorrência de saldos credores na conta Caixa e que o autuado não comprovou a improcedência da presunção legal que respalda a exigência fiscal em análise, a infração 1 subsiste integralmente.

Em relação às infrações 2 e 3, em apertada síntese, o autuado afirma que as multas nelas indicadas ficam absorvidas pela pena aplicada na infração 1, uma vez que há uma relação direta entre esta infração e aquelas outras, conforme exige o §5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Tendo em vista que o autuado não nega a ocorrência dos ilícitos fiscais descritos nas infrações 2 e 3, essas infrações estão caracterizadas, restando saber se deve ser aplicada ao caso a absorção das penas prevista no § 5º do artigo. 42 da Lei nº 7.014/96. Assim, para um melhor entendimento da questão, transcrevo a seguir o disposto nesse citado §5º:

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

No caso em tela, a infração 1 é decorrente de descumprimento de obrigação principal, ao passo que as infrações 2 e 3 decorrem de inobservância de obrigações acessórias. Também se verifica que as notas fiscais arroladas nas infrações 2 e 3 foram incluídas na infração 1. Todavia, discordo do autuado quando ele diz que o descumprimento da obrigação principal (deixar de pagar imposto referente a operações de saídas de mercadorias tributáveis omitidas) foi uma decorrência direta do descumprimento da obrigação acessória (deixar de registrar nos livros fiscais entradas de mercadorias).

Conforme foi bem explicado pelo autuante na informação fiscal, o descumprimento da obrigação principal foi referente a operações anteriormente realizadas sem emissão de nota fiscal de saída e, em consequência, sem o pagamento do imposto. Portanto, o descumprimento da obrigação principal nada tem a ver com a posterior falta de registro de notas fiscais de entradas.

Dessa forma, as multas indicadas nas infrações 2 e 3 ficam mantidas, pois não podem ser absorvidas pela multa aplicada na infração 1.

Em sua defesa, o autuado questiona a aplicação da taxa SELIC, porém, não obstante os abalizados argumentos trazidos pelo defendente, a aplicação dessa referida taxa está expressamente prevista na legislação tributária estadual, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Cientificada do julgamento, o autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 434 a 464), onde, após fazer breve resumo dos fatos e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar, inicialmente, a título de preliminar, aponta a existência de nulidade da ação fiscal no tocante à auditoria de caixa realizada na infração 01 frente a equívoco cometido pelo autuante em seu procedimento fiscal. Consoante Planilha de reconstituição de caixa, pela não consideração de elementos essenciais na constituição do demonstrativo de auditoria de caixa que estavam escriturados no livro caixa, vez que o saldo inicial (anterior) de caixa no valor de R\$ 669.997,54, bem como pelo fato de não incluir no levantamento a venda de dois veículos, uma efetuada em 10/02/2008 no valor de R\$209.000,00 e a outra efetuada em 10/08/2008 no valor de R\$240.000,00.

Defende que ao construir o caixa da empresa, o autuante baseou-se em elementos estranhos à contabilidade e escrita fiscal do autuado, sem lançar as receitas obtidas pelo Recorrente Autuado e lançados devidamente no Livro Caixa.

Todo esse procedimento ao arrepio da lei não merece guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa do Autuado, além de não se poder assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como, aliás, tem sido o posicionamento deste CONSEF em diversos acórdãos.

Entende, pois, ser o presente item impugnado nulo de pleno direito por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CF/88), além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo, de que trata o art. 37, caput, c/c o art. 150, I da Carta Magna, e abarcados no próprio art. 2º do RPAF/99.

Entende que face ao princípio da verdade material o Auditor deveria ter levantado todos os elementos que constituem a conta caixa do Autuado, e não escolher quais receitas e despesas deva ser inserido no levantamento fiscal, pois a auditoria tem suas regras técnicas que devem ser observadas.

Indica que o processo administrativo fiscal não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois nem no corpo do Auto de Infração, tampouco no Demonstrativo de Caixa, se pode concluir pelos valores encontrados pelo autuante como saldo credor de caixa, vez que não considerou receitas legítimas do Autuado, conseqüentemente houve cerceamento ao direito de defesa na sua amplitude.

Por tal razão, entende que teve o seu direito de defesa cerceado, transcrevendo julgado do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT).

Afirma que o Princípio da Legalidade e da Moralidade do Ato Administrativo fundamenta que o ato administrativo, e terá como parâmetro a lei bem como objetivo lícito e moral para ter validade. Constituindo abuso de poder, se praticado por agente do fisco, ao exigir imposto que se sabe indevido, como entende se afigurar no caso ora em exame, e que não cabe, portanto, ao autuante desconsiderar receitas, saldos iniciais, indicar compras que foram efetivada à prazo, como se tivessem sido à vista, o que gerou diferenças no demonstrativo, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por conseqüência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa do Recorrente.

Traz decisões deste órgão, em relação ao levantamento de caixa, ao seu amparo, transcrevendo trechos dos mesmos.

Quanto ao mérito, entende que o mesmo é improcedente, diante do fato de que a legislação admite a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento de impostos quando a escrituração indica saldo credor de caixa e detecta-se pelo emprego de método técnico-contábil, conhecido em Contabilidade.

Após explicitar todo o mecanismo de tal levantamento, posiciona-se no sentido de que é impossível proceder-se qualquer levantamento de “estouro de caixa” sem considerar todos os elementos da conta caixa, principalmente quando, no seu entender, não foram consideradas receitas do Recorrente, como a venda de veículos e também o saldo inicial, tudo lançado devidamente no livro caixa, para concluir que o lançamento fiscal exige ICMS sem comprovar materialmente a ocorrência de fato gerador do tributo, o que o leva para o campo da presunção fiscal insustentável em tema de tributos.

Observa que embora não seja da competência deste Conselho de Fazenda a apreciação da constitucionalidade de um ato administrativo, entendemos que este mesmo Conselho não pode se furtar a reconhecer a ilegalidade de um ato administrativo frente ao CTN e ao seu próprio RPAF/99 que no art. 2º, supra indicado, abarca todos os demais princípios do direito, transcrevendo ensinamento doutrinário de Hely Lopes Meirelles e Ives Gandra Martins.

Volta a mencionar trechos de decisões de primeiro grau deste órgão, no tocante a matéria que entende guardar semelhança com a presente, para asseverar que o autuante não considerou o saldo inicial (anterior) de caixa no valor de R\$ 669.997,54, bem como a venda de dois veículos efetuada em 10/02/2008 e 10/08/2008 nos valores respectivos de R\$209.000,00 e R\$240.000,00.

Quanto às infrações 2 e 3, que se referem a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro de entradas tributáveis e não tributáveis), é que estas notas fiscais integraram o montante para apuração da auditoria de caixa e das demais infrações que cobram o

ICMS e a multa de 70% aplicada na obrigação principal, e que é sabido a multa formal é absorvida quando há multa na cobrança da obrigação principal quando decorrer de uma consequência direta, ou seja, a auditoria de caixa ao ter aplicação da multa de 70% na auditoria de caixa, inseridas na auditoria pelo fato de não terem sido contabilizadas!

Há, portanto, relação direta com a aplicação de multas formais pela não escrituração de documentos fiscais, devendo ser julgadas improcedentes as infrações 02 e 03, com base no artigo 42 e § 5º da Lei 7.014/96, transcrita, juntamente com decisões deste CONSEF a respeito da tese que abraça.

A seguir, posiciona-se pela impropriedade de aplicação taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações, vez entender que a mesma é manifestamente ilegal e inconstitucional uma por ferir os institutos do princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF), anterioridade (150, III, “b” da CF), anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), da indelegabilidade de competência tributária (arts. 48, I, e 150, I, da CF) e da segurança jurídica (inserido em vários incisos do art. 5º da CF).

Após historiar o nascimento de tal taxa, e sua adoção pelo Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), concluindo que em tais dispositivos nenhum deles conceitua a taxa SELIC, e que, mesmo nas hipóteses em que é dada a opção ao contribuinte pelo pagamento parcelado, tem-se a mesma como inconstitucional.

Transcreve Decisão de tribunal que não identifica a respeito, bem como o artigo 150 da Constituição Federal, para defender posição de que com a aplicação da mesma, cria-se um acréscimo, aumento do tributo mensal sem que haja previsão em lei, pois a taxa acaba por dar rentabilidade ao tributo, figura anômala e incompatível com o Sistema Tributário Nacional, transcrevendo Sacha Calmon Navarro Coelho, Mizabel Derzi e Roque Carraza.

Solicita a realização de diligência, embora sem determinar o seu objetivo, trazendo uma série de considerações acerca da perícia, e da diligência, para, finalmente, solicitar a decretação de nulidade da ação fiscal frente ao item 01, e que não sendo tal argumento acolhido, a realização de diligência por estranho ao feito.

Traz como único documento que acompanha o seu Recurso, o comprovante de envio do mesmo por meio magnético.

Encaminhado para perecer pela PGE/PROFIS, este órgão, através de um dos seus ilustres procuradores, exara opinativo de fls. 469 a 470, no qual, o ilustre procurador, de forma sucinta e objetiva, realizou, inclusive, o cotejamento dos dados do livro caixa (fls. 121 a 132) com o levantamento realizado (fls. 68 a 74), adentrando na análise dos critérios utilizados para apontar o cálculo do montante do saldo credor da conta caixa, para concluir que *“tendo sido verificado o saldo credor de caixa no final do exercício de 2007, inevitavelmente o saldo inicial de 2008 deveria estar zerado, o que de fato foi feito no presente lançamento”*.

Aborda a questão dos veículos que o Recorrente alega terem sido comercializados, para concluir que *“se entremostra no que se refere a não contabilização da venda de dois veículos alegados pelo recorrente, que, de fato, as alienações não foram realizadas no período do lançamento, consoante extratos do Cadastro de Veículos do Sistema Gerenciador do IPVA, sendo corretos os expurgos no refazimento da conta contábil caixa”*.

Quanto às infrações 2 e 3, comunga com o entendimento da Decisão de primeiro grau, razão pela qual opina no sentido de que o Recurso Voluntário não deve ser provido.

VOTO

O Recurso Voluntário ora apreciado, abrange todas as ocorrências constantes no lançamento. Observo que nada mais é do que repetição dos argumentos defensivos, bem como da manifestação oferecida, após a realização de diligência.

Inicialmente, quanto à arguição de nulidade da ação fiscal, verifico que a mesma se refere à cobrança de ICMS decorrente omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da constatação de saldo credor de caixa, não há que se falar, como pretende o Recorrente, em mácula insanável, diante de eventual equívoco do autuante, ao não considerar o saldo inicial da conta caixa, aquele indicado pelo Recorrente, bem como pelo fato de que dois veículos haviam sido vendidos, o que abordaremos mais adiante.

Isso por que, ainda que tais indicações fossem pertinentes, tal fato não ensejaria a nulidade do lançamento, e como bem sabe o advogado do Recorrente, que na sua peça pretende dar lições de direito, se caracterizaria como ato possível de ser corrigido, por exemplo, via diligência fiscal, que determinaria o refazimento dos demonstrativos englobando tais elementos, com a consequente reabertura do prazo de defesa para a empresa autuada.

Assim, diante do fato de que o lançamento obedeceu ao roteiro de fiscalização AUDIC constante do Manual de Fiscalização da Secretaria da Fazenda, bem como atendeu aos preceitos contábeis correntes, sendo fiel aos dados contidos nos livros fiscais e contábeis, conforme bem atestou a PGE/PROFIS, ao agir como *custos legis* por ocasião da emissão de seu opinativo, e o levantamento realizado não contém qualquer vício ou erro que pudesse, ainda que eventualmente, causar qualquer prejuízo ao Recorrente.

De acordo com o art. 123, do RPAF, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual examina-se, neste momento o Recurso apresentado.

Dá-se inferência que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes nominadas pelo recorrente, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar, quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e Recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”. (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106).

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à Recorrente, o foram de modo insofismável.

Por outro lado, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da Decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, sequer da Decisão de primeiro, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº. 7.014/97. De igual forma, o princípio da verdade material foi seguido rigorosamente, inclusive no momento em que a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência no processo. E há de se perquirir: com que objetivo? A resposta é óbvia: na busca da verdade material.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto a ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação recursal do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Os argumentos utilizados pelo recorrente para tal carecem de qualquer fundamento, não estando presentes nenhum dos elementos motivadores de nulidade previstos na legislação, especialmente nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, inexistindo, pois, motivação real para tal requerimento. Por tais razões, não acolho a preliminar levantada, rejeitando a nulidade do lançamento, e adentrando no seu mérito.

Quanto ao pedido de diligência formulado, indefiro, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

Necessário se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, razão pela qual indefiro o mesmo.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que o pedido do Recorrente, da forma em que foi realizado, de forma genérica e imprecisa, não obedece aos requisitos legais. E ainda que observe tais requisitos, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito, diante, inclusive, da diligência já realizada no feito, não cabendo nenhuma imposição em contrário, diante dos elementos constantes da lide, sequer arguição de ilegalidade ou cerceamento de defesa, que, reitero, não ocorreu no curso de todo o processo.

Quanto ao mérito, constato que o lançamento foi realizado pelo Fisco embasado na hipótese que se configura naquela constante na Lei 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, o qual estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua conseqüente cobrança.

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se busca para, deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, não posso acolher a argumentação defensiva, diante do fato de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente inocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da 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, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico não assistir qualquer razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza do ICMS constante na acusação fiscal, diante do fato de que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, disponibilizadas ao fisco, às quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial, contábil e financeira.

Quanto aos aspectos levantados pelo Recorrente, do saldo inicial adotado pelo autuante para a realização do levantamento, bem como os veículos que a empresa teria vendido, as informações a diligência solicitada à fl. 292, realizada conforme se verifica às fls. 295 a 297, além dos documentos acostados às fls. 300 a 372 pelo diligente, bem como os esclarecimentos por ele prestados, afastam a possibilidade de acolhimento, inclusive, o Recorrente teve o pleno conhecimento (fl. 373), recebendo cópias dos documentos dela decorrentes, o que ensejou a manifestação de fls. 381 a 411, através do seu advogado.

E tais justificativas foram tomadas, pelo órgão *a quo* na sua Decisão, diante dos motivos pelo qual o saldo inicial foi considerado como "zero", além do que os veículos que supostamente teriam sido vendidos, tais operações não foram devidamente comprovadas, diante dos documentos probantes trazidos pelo autuante/diligente, segundo o qual no período da auditoria, os veículos permaneciam no sistema da Secretaria da Fazenda como ainda pertencentes ao Recorrente.

Tal fato enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que 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

que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Por tal razão, quanto a este item, persiste a infração 1, tal como lançada.

Quanto às infrações 2 e 3 o Recorrente não as contesta de forma direta, muito ao contrário. Com um raciocínio transversal, procura mostrar a existência de vinculação entre as mesmas e a infração 1, pleiteando a sua absorção por aquela.

Mais uma vez, a Junta de Julgamento Fiscal agiu com acerto, como demonstra seu voto, diante do fato de que os elementos motivadores são diferentes, e não se observa que o descumprimento da obrigação principal (pagamento do tributo) seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, não se coadunando o caso ora examinado com o § 5º do art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Assim, não posso comungar do entendimento do recorrente, diante do fato de que a redação do dispositivo legal acima mencionado é que *“a multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator”*.

Tal regra legal estabelece como condição *“sine qua”*, para a absorção da multa (descumprimento de obrigação acessória), pela cobrança do imposto (descumprimento de obrigação principal), seja a constatação de que *“o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória”*, o que não ocorre no presente caso, vez que inexistente tal consequência direta contida no comando legal, vez que a omissão apurada no recolhimento do imposto não é uma consequência direta da não escrituração das notas fiscais de entrada, pois, ainda que as notas fiscais não tivessem sido escrituradas, poderia o sujeito passivo ter efetuado o pagamento do ICMS.

Quanto à tese defendida pelo Recorrente de que a taxa SELIC não se apresenta como índice para acréscimo de débitos, entendo, de forma objetiva, que não pode prosperar tendo em vista especialmente a base legal da sua cobrança.

Em que pese o entendimento do Recorrente, e a longa dissertação a respeito, a matéria já tem o entendimento pacificado, sendo amplamente aceita a sua cobrança, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, à vista de várias decisões no sentido de que a taxa SELIC pode ser aplicada para atualização de débitos tributários. Como exemplo, cito Decisão do ministro Marco Aurélio Melo ao abordar esta questão, assim decidiu:

AI 760894 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 02/12/2010 Órgão Julgador: Primeira Turma

No que tange à taxa SELIC, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 161, do CTN: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês (...)”
(grifei).

A taxa SELIC compreende correção monetária e taxa de juros reais, não tendo qualquer natureza remuneratória, mas representa apenas o custo que a Fazenda tem para captar Recursos no mercado.

Ademais é pacífica orientação do STJ no sentido de que o artigo 161, §1º, do CTN, autoriza a previsão por lei diversa dos juros moratórios, o que permite a adoção da taxa SELIC, não havendo falar em ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal.

Dessa forma, demonstrado que a Corte Maior da justiça pátria aceita a aplicação da taxa SELIC nos débitos tributários, esquivando-se de apreciar a sua constitucionalidade, por entender que a matéria é de natureza infraconstitucional, não havendo ofensa a princípio constitucional, conforme explicitado no voto acima mencionado do Ministro Marco Aurélio Melo, nada mais nos cabe argumentar ou acrescentar à discussão, senão concluir pela coerência e base legal do procedimento da Fazenda Pública Estadual.

Assim, diante de toda argumentação posta, e frente à absoluta falta de provas ou elementos que amparassem a argumentação Recursal, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298938.0305/10-0**, lavrado contra **JOSÉ IRANILDO ANDRADE DOS SANTOS (A.H.C. ATACADÃO DISTRIBUIDORA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$216.490,40**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos geradores dos débitos tributários lançados de ofício, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor total de **R\$8.594,45**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios, conforme norma da Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS