

PROCESSO - A. I. Nº 269103.0111/07-5  
RECORRENTE - CASO INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0140-02/08  
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA  
INTERNET - 28/11/2008

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF Nº 0388-11/08**

**EMENTA: ICMS.** 1. ARQUIVO MAGNÉTICO. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA. CONTRIBUINTE REGULARMENTE INTIMADO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. É devida a multa exigida no presente lançamento, uma vez comprova a falta de entrega do Registro Tipo 54. Apesar de ter o contribuinte recebido intimação específica para cumprimento da obrigação tributária, não regularizou seu procedimento. Infração subsistente. 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. O contribuinte não comprovou a origem de parte dos recursos. Refeições os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado com vistas a exigir ICMS e multa em decorrência da constatação das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$23.734,67, nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.
2. Aplicação de multa, no valor de R\$39.395,66, por falta de entrega de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações realizadas. Consta ainda da acusação que o contribuinte não cumpriu, no prazo legal, a intimação acostada ao Auto de Infração, para apresentar os arquivos magnéticos com os registros requisitados: de abril de 2003 a dezembro de 2006.
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, com ICMS devido no valor de R\$21.672,92. Consta ainda da acusação que o saldo inicial de Caixa em 1º de janeiro de 2002 era R\$ 0,00, pois, como demonstra a DMA Consolidada do ano de 2001, a conta caixa já estava com saldo credor desde o final daquele ano. Para efeito do cálculo do ICMS a pagar, foi utilizado o mesmo método em que o autuado está enquadrado, o da “Receita Bruta”: alíquota de 3% para saldos de até R\$40.000,00; 3,5% entre R\$40.000,00 a R\$100.000,00 e 4% acima de R\$100.000,00.
4. Recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$19.607,23, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

As infrações 1 e 4 foram reconhecidas por parte do contribuinte e, em razão disso, foram julgadas procedentes.

A JJF indeferiu o pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, por entender que os elementos constantes do PAF são suficientes para decidir a lide administrativa, além de o autuante ter acatado integralmente os valores contestados pelo sujeito passivo, quando da informação fiscal.

No que se refere à infração 2, a JJF consignou que, consoante dispõe o Decreto nº 9.426, de 17 de maio de 2005, o contribuinte inscrito no CAD-ICMS na condição de empresa de pequeno porte encontra-se dispensado da entrega dos arquivos magnéticos.

Analizando o histórico da condição cadastral do sujeito passivo, constatou que ele não atendia à condição estabelecida no decreto em análise, uma vez que no período objeto da autuação o contribuinte estava inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia na condição de contribuinte “Normal”; somente a partir de 01/03/2008 é que o autuado passou para a condição de contribuinte “Empresa de Pequeno Porte”, conforme consta do banco de dados da SEFAZ no sistema INC-Informações do Contribuinte – Dados Cadastrais – Histórico de Condição, acostado aos autos às folhas 36 a 38.

Assim, por estar o autuado inscrito no CAD-ICMS na condição “Normal”, concluiu a JJF que deveria ter entregue regularmente os referidos arquivos.

Afirmou que o autuado não negou a infração, entretanto argumentou que o descumprimento da obrigação acessória se deu em razão de problemas administrativos e que não houve má-fé, requerendo cancelamento ou redução da multa aplicada por entender que não houve falta de pagamento de imposto relacionado com a obrigação acessória em tela.

Salientou que todos os contribuintes autorizados ao uso de SEPD estão obrigados a entregar o arquivo magnético contendo os dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário nos meses em que este for realizado. Esclareceu que o arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa Validador/SINTEGRA, que disponibilizará para impressão o Recibo de Entrega de Arquivo Magnético chancelado eletronicamente após a transmissão; ou na Inspetoria Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético gerado pelo programa validador/SINTEGRA, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Convênio ICMS 57/95.

Consignou que o § 2º, do art. 708-A, com a redação dada pela Alteração nº 36 (Decreto nº 8375, de 22/11/02, DOE de 23 e 24/11/02), determina que o arquivo magnético entregue nos termos deste artigo deverá conter dados referentes aos itens de mercadorias constantes dos documentos fiscais, salvo quando trata-se de operações de saídas sujeitas à substituição tributária.

Afirmou que o artigo 708-B estabelece que o contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético quando intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos, e que o arquivo magnético deverá ser entregue devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria.

Disse que no “REGISTRO 54” são consignadas as operações de entradas e saídas, identificando cada remetente e cada destinatário, além dos demais dados de cada nota fiscal, tendo sido instituído pela redação original com efeitos de 28.06.95 a 31.12.02, sendo apenas alterada a redação do campo 07, pelo Convênio ICMS 69/92.

Salientou que o contribuinte foi intimado para regularizar sua situação, conforme documentos acostados ao PAF, fl. 59, sendo reaberto o prazo de defesa (30 dias), porém, não adotou qualquer providência para sanar a irregularidade sem aplicação da multa, não tendo nenhuma pertinência a solicitação de novo prazo para entrega dos referidos arquivos, uma vez que, apesar da multa aplicada, o autuado pode e deve entregar as referidas informações.

A JJF não acatou o pedido de isenção ou redução da multa aplicada, por entender que não foram atendidas as condições previstas na legislação. Asseverou que o artigo 158, do RPAF/99, condiciona que somente as multas por descumprimento de obrigação acessória, poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas ou pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte, uma vez que, na infração 3, a fiscalização apurou omissão de saída de mercadorias sem o pagamento do ICMS, ou seja, infração diretamente relacionada com os dados que deveriam constar dos arquivos magnéticos, onde deveriam constar todas as informações das operações realizadas, principalmente as relativas as operações de venda.

Ressaltou que as informações do “REGISTRO 54”, onde são consignadas as operações de entradas e saídas, identificando cada remetente e cada destinatário, além dos demais dados de cada nota fiscal, são fundamentais para que o fisco possa aplicar o roteiro de Auditoria de Estoque com segurança, devido a grande quantidade de dados. Assim, entendeu que não foram atendidas as condições legais para dispensa ou redução da multa aplicada, razão pela qual deixou de acatar o pedido do autuado.

Nesses termos, julgou procedente a infração 2.

Quanto à infração 3, entendeu que foi constatada a ocorrência de saldo credor na conta caixa, significando dizer que os recursos aplicados nos pagamentos, por não terem respaldo, tiveram a sua origem desconhecida, rendendo ensejo à aplicação da regra do § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96.

Disse que se trata de uma presunção “*juris tantum*”, ou seja, admite prova contrária, portanto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

Acolheu integralmente o valor comprovado pelo contribuinte em sua defesa, de R\$1.759,00, relativo ao saldo inicial da conta Caixa, mediante apresentação da cópia do livro Caixa. Rejeitou a alegação defensiva de que foi realizado um arbitramento, uma vez que foi o sujeito passivo que não comprovou a existência do saldo inicial de Caixa, quando da auditoria realizada, levando o autuante a considerar como “zero”.

Registrhou que a inserção deste valor somente modifica a parcela relativa ao mês de janeiro/2002, passando o ICMS devido para R\$745,19, pois ao acrescentar R\$1.759,00 a R\$31.152,60, que são as receitas de janeiro/2002, chega-se ao valor de ingressos de Recursos de R\$32.911,60; como as despesas do mês foram de R\$57.751,17, abatendo-se a despesas das receitas, resulta no saldo credor de caixa de R\$ 24.839,57. Aplicando-se sobre o saldo credor a alíquota do Regime de Apuração com Base na Receita Bruta (3%), chega-se ao ICMS devido, em janeiro de 2002, de R\$745,19.

Com tais considerações, reduziu o valor do imposto reclamado para R\$745,29, no mês de janeiro de 2002, permanecendo inalterados os valores dos demais meses.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.200/1.218, aduzindo, com relação à infração 2, que, conforme estabelecem os Decretos nºs 9.426/2005 (art. 3º, I, b) e 9.740/2005 (art. 3º, I e parágrafo 1º), no período fiscalizado, não estava obrigado a apresentar os arquivos magnéticos encarecidos pelo autuante, uma vez que estava enquadrado como empresa de pequeno porte, o que se comprova mediante a “Consulta ao Cadastro” obtida em 27/06/2008 no próprio site da SEFAZ/BA, anexada ao Recurso Voluntário, segundo a qual está inscrito na condição de empresa de pequeno porte desde 21/12/1998.

Diz não haver qualquer dúvida de que o recorrente é – e sempre foi – empresa de pequeno porte, pois o seu faturamento nunca ultrapassou o teto estipulado pela lei; outra prova desta situação é o fato do recorrente sempre ter recolhido os tributos federais nesta condição, através do SIMPLES, não se podendo privá-los de usufruir de um benefício dado às empresas de pequeno porte, sob o argumento de que ela não estava inscrita nesta condição no cadastro da SEFAZ/BA, uma vez que esta condição sempre foi, indiscutivelmente, por ela ostentada.

Pugna, nesses termos, pela improcedência da mencionada infração.

Prosegue insurgindo-se quanto à infração 2, sustentando que a multa cobrada é flagrantemente ilegal, ao argumento de que o Agente Fiscal Autuante fundamenta o lançamento realizado no art. 42, inciso XIII-A, alínea “g”, da Lei nº 7.014/96, contudo a atual redação deste dispositivo, conferida pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, não mais prevê a infração supostamente cometida pelo recorrente.

Alega que não se pode aplicar a multa prevista no artigo revogado por conta do disposto no art. 106, II, “a” e “b”, do CTN, transcrevendo entendimento doutrinário e jurisprudencial que entende respaldar a sua tese.

Ressalta que a falta de entrega dos arquivos magnéticos não acarretou em falta de recolhimento de tributo e que o suposto descumprimento de tal obrigação acessória não guarda nenhuma relação com a obrigação principal, tida como devida, descrita na infração 3. Argumenta, neste tópico, que os arquivos magnéticos não entregues se referem aos meses dos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, enquanto a infração 3 é pertinente a meses do ano de 2002, o que demonstra a ausência de relação entre as duas supostas infrações.

Formula pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, com base no art. 158 do RPAF, ao fundamento de que o descumprimento da obrigação acessória em análise não decorre de má-fé, fraude ou simulação, pois o recorrente é uma empresa de pequeno porte e não teve condições de se adequar às exigências da legislação no que se refere aos arquivos magnéticos.

Reafirma que o alegado descumprimento de tal obrigação acessória não implicou falta de recolhimento de tributo, pois a infração 3 se refere a períodos diversos dos elencados na infração 2, e assevera que a multa deve guardar uma relação proporcional com a consequência decorrente do não atendimento do respectivo dever instrumental, sob pena de ultrapassar os limites da sua função sancionatória e inibitória, funcionando, assim, como autêntico instrumento arrecadatório.

Registra que a multa questionada tem base de cálculo de tributo, o que não pode ser admitido, especialmente porque a inobservância da obrigação acessória não acarretou em ausência de pagamento de tributo, transcrevendo entendimento doutrinário em favor de sua tese.

Argumenta que, ao descumprimento de uma obrigação acessória que não tem qualquer relação com pagamento de tributo, deve ser aplicada uma multa proporcional ao “dano” causado, punindo-se o contribuinte com valores que não tenham referência com o tributo devido, como, por exemplo, a aplicação de um valor fixo.

Invoca julgado do STF no qual foi determinada a graduação das multas de acordo com a gravidade da infração.

Com relação à infração 3, sustenta, inicialmente, que a presunção de omissão de saídas em decorrência da apuração de saldo credor de caixa está em dissonância com os princípios da estrita legalidade tributária e da tipicidade tributária, os quais prescrevem que a obrigação tributária só nasce com a ocorrência do fato gerador, previsto de forma geral e abstrata na lei, ressaltando que a força normativa dos princípios está prevista no art. 113, do CTN.

Aduz que as relações entre o Fisco e o contribuinte devem estar embasadas, também, no binômio segurança e certeza, e que a presunção efetuada pelo Agente Fiscal autuante não é capaz de assegurar, com a firmeza necessária, a ocorrência do fato gerador.

Assevera, ademais, que esta infração está embasada em outra presunção: a de que o saldo inicial para o exercício de 2002 foi zero, o que, segundo o recorrente, não tem qualquer fundamento, pois foi realizada de maneira arbitrária e desidiosa, não atentando para o fato de que a empresa iniciou suas atividades em 1998.

Informa que o livro Caixa do exercício de 2001, juntado aos autos, comprova inofismavelmente que o saldo inicial em 1º de janeiro de 2002 era de R\$1.759,00, e não zero, como presumiu o Agente Fiscal autuante, dizendo que o equívoco cometido na autuação não pode ser

simploriamente retificado através de um novo levantamento, pois este vício contamina a autuação de tal modo que torna ela totalmente improcedente.

Aponta a existência de outros equívocos no procedimento administrativo fiscal, a saber:

- a) não foram comprovadas as despesas supostamente efetivadas pelo recorrente, o que enseja a improcedência da autuação, como ocorreu em caso semelhante que teve trâmite neste Conselho de Fazenda - Acórdão CS nº 0177-21/02;
- b) não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, logo, não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa;
- c) não foi considerado saldo inicial em cada período fiscalizado;
- d) não foi considerado o total das disponibilidades, já que o autuante intitulou os demonstrativos de “auditoria das disponibilidades”;
- e) não foi considerada a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados em cada exercício fiscalizado;
- f) não foi comprovado que inexistiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens;
- g) não foi efetuada a demonstração por período mensal de apuração;
- h) os demonstrativos, base para autuação, estão apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistentes, cujos valores lançados a título de “pagamentos” estão postos de forma totalmente insegura;
- i) não foi concedido o crédito presumido de 8% devido aos contribuintes que operam na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no regime tributário do SimBahia, conforme determina o art. 408-S, § 1º, do RICMS, vigente à época.

Pugna, nesses termos, pelo Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.234/1.237, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que as imputações fiscais estão devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual e de que o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Com relação à infração 2, aduz que o contribuinte não comprovou a alegação de que ostentava a condição de empresa de pequeno porte no período da autuação, constando, em verdade, dos autos, documento que demonstra que o contribuinte estava enquadrado como normal, não havendo, em razão disso, dúvidas acerca da obrigatoriedade de apresentação dos arquivos magnéticos, a teor do art. 708-A, do Decreto nº 8.375/2002.

Afirma que o contribuinte não atende aos requisitos necessários para acolhimento do pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada.

No que tange à infração 3, consigna que a presunção possui previsão legal e que o trabalho do autuante está lastreado na realização de um levantamento do fluxo financeiro do contribuinte, que detectou a presença de saldos credores na conta Caixa. Diz que o contribuinte elidiu em parte a acusação fiscal, quando trouxe aos autos cópia do seu livro Caixa.

Afirma que no Recurso Voluntário interposto o contribuinte limitou-se a apontar equívocos, mas não produziu qualquer prova apta a comprovar a origem dos recursos não contabilizados, o que reforça o acerto do procedimento fiscal.

## VOTO

Consoante relatado, apenas as infrações 2 e 3 são objeto do presente Recurso Voluntário.

No que tange à infração 2, foi imposta ao contribuinte multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente na falta de fornecimento dos arquivos magnéticos, exigidos mediante

intimação, com informações das operações realizadas no período de abril de 2003 a dezembro de 2006. Consta da descrição dos fatos que o contribuinte, embora só tenha obrigação de apresentar o registro 54 relativos aos meses de abril de 2003 em diante, não o fez em momento algum (quanto ao precitado registro e quanto aos demais intimados).

A tese recursal tem, basicamente, quatro fundamentos. São eles: o contribuinte, no período objeto da autuação, estava enquadrado como empresa de pequeno porte e, portanto, não tinha o dever de armazenar os arquivos magnéticos; o dispositivo legal no qual se assentou a infração 2 não mais existe em nosso ordenamento; encontram-se presentes os requisitos para redução ou cancelamento da penalidade; a multa é desproporcional à conduta praticada.

Quanto ao primeiro, tenho que, ao revés do que sustenta o contribuinte, ele não estava enquadrado no regime simplificado de tributação estadual (SimBahia) no período objeto da fiscalização. Não consta dos dados da Secretaria da Fazenda Estadual qualquer informação no sentido de que tenha o contribuinte, em qualquer período, aderido ao SimBahia. Em verdade, os documentos de fls. 41/46 demonstram que, nos anos de 2002 a 2007, o recorrente estava enquadrado como “NORMAL” no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, recolhendo, inclusive, todo o seu imposto devido no regime de “RECEITA BRUTA”.

Registre-se que as empresas enquadradas no SimBahia não se submetem ao regime de tributação da “RECEITA BRUTA”, que é exclusivo para os estabelecimentos cadastrados como “NORMAIS”, como se extrai da literalidade do *caput* do art. 118, do RICMS.

O documento apresentado pelo recorrente às fl. 1.220, emitido eletronicamente através do sítio desta SEFAZ na rede mundial de computadores, não dá respaldo à tese recursal, pois ali está consignado que a sua situação cadastral “ATIVO” vem desde 21/12/1998, não havendo qualquer menção ao fato de que ostenta condição de “EMPRESA DE PEQUENO PORTO” desde a referida data.

Na realidade, não há qualquer alteração no sistema da SEFAZ quanto à condição do contribuinte. O que parece é que o recorrente aderiu ao sistema de tributação instituído com a Lei Complementar Federal nº 123/2006 (SIMPLES NACIONAL), tendo, em razão disso, alterada a sua sistemática de tributação; mas jamais houve adesão ao SimBahia.

Aliás, tal circunstância seria de fácil comprovação por parte do contribuinte; bastava demonstrar, a partir de seus documentos de apuração e arrecadação do imposto, que sempre efetuou o pagamento do ICMS devido com base nos parâmetros fixados pelo SimBahia. A falta de provas nesse sentido reforça a insubsistência da tese recursal, que deve ser, destarte, repelida.

No que concerne à suposta ausência de embasamento legal para a aplicação da multa objeto da infração 02, a irresignação do contribuinte igualmente não merece acolhimento. A falta de entrega dos arquivos magnéticos previstos na legislação ou a sua entrega fora dos padrões legais não deixou de ser considerada infração, tendo ocorrido apenas o deslocamento da conduta infracional da alínea “g”, do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, para a alínea “i”, dos mesmos inciso e artigo, com o advento da Lei Estadual nº 10.847/2007.

Assim, o caso concreto não retrata a hipótese de retroatividade da norma tributária mais benigna prevista no art. 106, do CTN, invocado pelo recorrente, justamente porque não existe norma posterior que tenha melhorado a situação do contribuinte.

Quanto ao terceiro argumento recursal, verifico que a falta de entrega dos arquivos magnéticos representa inegável prejuízo para o Fisco, uma vez que fica impedido de realizar os roteiros normais de fiscalização, sobretudo no que concerne ao cotejamento das informações dos estabelecimentos fiscalizados com as informações dos respectivos clientes e fornecedores. Há casos, todavia, em que as especificidades levam à redução ou mesmo ao cancelamento da multa imposta.

No caso dos autos, o recorrente não apresentou o Registro 54 de nenhum dos meses fiscalizados. Nesse registro, são consignadas as operações de entrada e de saída de mercadorias, com dados

dos remetentes, dos destinatários e das notas fiscais, por itens de mercadorias.

A justificativa apresentada pelo contribuinte, de que a implantação do SINTEGRA trouxe inúmeras dificuldades na alimentação do sistema, conquanto plausível, não obstante, só por si, a imposição da penalidade em comento, uma vez que o dever instrumental há de ser cumprido invariavelmente ou, caso contrário, deve o sujeito passivo adotar as medidas administrativas e judiciais tendentes a demonstrar a impossibilidade de fazê-lo, a exemplo de comunicação direcionada à Inspetoria competente, ajuizamento de ação judicial visando obter declaração de inexigibilidade de cumprimento de dever acessório, etc.

A omissão do contribuinte enfraquece a sua tese recursal, mormente porque não produziu qualquer prova no sentido de que tenha envidado esforços para cumprir os ditames da lei, sem êxito.

Não se quer com isso afirmar que houve dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte; de forma alguma. Quer-se apenas consignar que o julgador está adstrito à prova dos autos e, no caso concreto, o conjunto probatório coligido ao *in folio* não permite chegar a conclusão diversa da ora esposada.

Por outro lado, também não se pode afirmar com convicção que não houve prejuízo para o Fisco. O ramo de atividade do recorrente é comum, ordinário, operando com mercadorias igualmente comuns, adquiridas e fornecidas por uma quantidade enorme de estabelecimentos. Logo, fica difícil, sem a ajuda do sistema eletrônico, cruzar as informações do contribuinte com a de seus clientes e fornecedores, não obstante escrituração o livro registro de entradas de mercadorias.

Assim, entendo que, na espécie, não pode ser acatado o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada.

Por fim, quanto ao último argumento, não obstante vislumbre plausibilidade na alegação do contribuinte de que a multa aplicada, tendo como base de cálculo o montante das saídas realizadas no período, pode implicar violação aos primados da razoabilidade e proporcionalidade, a análise de tal tese esbarra na norma contida no art. 167, I, do RPAF, que impede ao CONSEF a decretação de constitucionalidade de norma vigente. Estamos, como julgadores administrativos, adstritos à legislação tributária e a multa em comento está nela prevista, o que nos força a propugnar por sua manutenção.

Quanto à infração 3, a análise dos autos revela que o autuante lançou o ICMS por presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis por constatar a existência de saldos credores na conta caixa do contribuinte.

No direito tributário brasileiro, é plenamente válida a utilização da prova indireta como meio legítimo de constituição do crédito tributário, até mesmo porque na maioria das vezes é impossível comprovar diretamente a ocorrência do fato gerador que já se exauriu no tempo; é necessário, todavia, perquirir, caso a caso, se está presente o liame que relaciona o indício ou a presunção à conduta ilícita do contribuinte que enseja o lançamento do tributo.

Isso porque, consoante leciona Maria Rita Ferragut, o indício “é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente” (*in* Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, p. 50).

Como se vê, a aceitação da prova indireta (indícios e presunções, principalmente) está necessariamente ligada à forte probabilidade de que o fato não conhecido diretamente ocorreu; em outras palavras, o indício ou a presunção tem de ser apto a fazer concluir pela ocorrência do fato que se pretende provar.

*In casu*, a presunção aplicada em desfavor do contribuinte revela-se justificável, porquanto o saldo credor de caixa é signo de riqueza que, se apurado em empresa comercial ou industrial contribuinte do ICMS, permite concluir pela realização de operações de saída de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

Além disso, a presunção, em atenção ao primado da legalidade tributária, conta com previsão legal específica: o parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, com a redação conferida pela Lei 8.542, de 27/12/02, estabelece, de forma expressa, a possibilidade de o Fisco lançar tributo caso constate a existência de saldo credor de caixa, *in verbis*:

*“§ 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”.*

Assim, é forçoso concluir que a presunção em análise atende aos requisitos exigidos para que seja considerada juridicamente válida (previsão legal e liame lógico jurídico entre o fato conhecido e o fato não conhecido diretamente). Nesse prisma, cabe à autoridade lançadora demonstrar a existência dos saldos credores na conta caixa do contribuinte; é deste último o ônus da prova em sentido contrário, ou seja, deve o contribuinte demonstrar a insubsistência do saldo credor de caixa, de modo a se afastar a presunção legal de que o numerário decorreu de operações tributáveis que foram feitas à revelia do Fisco.

Nas circunstâncias, não vinga a pretensão do recorrente de impor ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador, tendo em vista a previsão legal que transferiu o dever de provar para o contribuinte.

O argumento lançado na peça recursal de que houve equívoco do autuante ao atribuir o saldo zero ao caixa no mês de janeiro de 2002 restou absolutamente superado em virtude da correção feita pelo autuante em sua informação fiscal e que foi integralmente acatada na Decisão objurgada. A alteração feita no lançamento de ofício e que ensejou a redução da cobrança não está contaminada de qualquer ilegalidade; ao revés, além de ter depurado o crédito tributário, dele extirpando quantia indevidamente cobrada, a atuação da JJF, no particular, está amparada por regra expressa constante do RPAF/99, segundo a qual *“as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário”* (parágrafo primeiro, do art. 18).

É da própria sistemática do processo atual, seja administrativo, seja judicial, que os vícios formais e as incorreções somente acarretem nulidade se forem insanáveis ou se trouxerem prejuízos para alguma das partes, o que não ocorreu na espécie, uma vez que o contribuinte exerceu com plenitude o seu direito de defesa, inclusive indicando o saldo inicial do ano de 2002 que entendia correto, no que foi integralmente atendido pelos membros do órgão primário. Ademais, um dos efeitos que são próprios da defesa administrativa é justamente promover a revisão do lançamento, que de fato ocorreu; ilegalidade seria o contrário, se a administração silenciasse diante da alegação do contribuinte e mantivesse o intuito de levar adiante uma cobrança que não atende aos parâmetros da legalidade.

Com relação aos comprovantes das despesas efetivadas pelo contribuinte, todos os documentos foram acostados aos autos, consoante se observa das fls. 356/1.107, não havendo falar em irregularidade no procedimento do autuante.

Outrossim, a alegação de que não foi examinada a conta caixa do contribuinte é incapaz de modificar a Decisão impugnada: em primeiro lugar, o autuante informou às fls. 1.157 que o contribuinte negou a existência de livro caixa, obrigando o auditor fiscal a iniciar seus trabalhos a partir da DMA consolidada do ano de 2001. Logo, não poderia o autuante ter analisado a conta caixa do contribuinte se esta não foi apresentada no curso da ação fiscal.

Em segundo lugar, mesmo diante da apresentação do livro caixa, este foi considerado pelo autuante e, como visto, ensejou a redução do valor lançado nesta infração. O saldo credor apurado pelo auditor decorreu de minucioso levantamento das despesas e receitas do contribuinte, consoante se observa dos levantamentos constantes dos autos, o que significa dizer que a falta de apresentação inicial do livro caixa não trouxe prejuízos para a auditoria.

Os demais equívocos apontados pelo contribuinte (não foi considerado o total das disponibilidades; não foi considerada a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados em cada exercício fiscalizado; não foi comprovado que inexistiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens; não foi efetuada a demonstração por período mensal de apuração; os demonstrativos estão apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistentes, cujos valores lançados a título de “pagamentos” estão postos de forma totalmente insegura) consistem em afirmações genéricas cuja verificação implicaria, na realidade, refazimento de toda a ação fiscal, o que não pode ser admitido. Ao contribuinte cabe, como curial, apontar de forma específica em que reside a sua irresignação; assim não agindo, torna inviável a pretensão recursal.

Por derradeiro, a postulação do crédito de 8% previsto no art. 408-S, § 1º, do RICMS, não pode ser acatada, porquanto, como visto anteriormente, na época da autuação, a empresa não estava enquadrada no regime estadual de tributação simplificada (SimBahia).

Ante o exposto, na alcatifa do opinativo da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## 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 que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269103.0111/07-5, lavrado contra **CASO INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$64.962,16**, acrescido das multas de 50% sobre R\$23.734,67, 60% sobre R\$19.607,23 e 70% sobre R\$21.620,26 previstas no art. 42, I, “a”, II, “a” e III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$39.395,66**, prevista no art. 42, XIII-A, “g”, da mesma lei, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ANGELY MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS