

**PROCESSO** - A. I. Nº 293259.0901/14-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ELISÂNGELA CARDOSO DA SILVA (DISPAN)  
- EPP  
**RECORRIDOS** - ELISÂNGELA CARDOSO DA SILVA (DISPAN) - EPP e FAZENDA PÚBLICA  
ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0134-04/15  
**ORIGEM** - INFRAZ EUNÁPOLIS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/04/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0033-11/16

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. Demonstrativos e descrição dos fatos evidenciam a ocorrência de infração a legislação tributária. Possíveis inconsistências no levantamento fiscal, são passíveis de saneamento na fase de instrução processual, com a devida comunicação ao sujeito passivo mediante intimação e concessão de prazo para se manifestar. Inexistência de preterição de direito de defesa. Reformada a Decisão recorrida que declarou nula a infração 1. Retornar os autos à Primeira Instância, para novo julgamento. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **PREJUDICADO** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2014 para exigir ICMS no valor histórico de R\$708.084,01, acrescido de multa, em decorrência do cometimento de 03 infrações, a seguir transcritas:

*INFRAÇÃO 01. 05.03.02 - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, no exercício de 2013, totalizando R\$234.542,48, bem como multa de 60%.*

*INFRAÇÃO 02. 01.02.74 - Utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior, no valor de R\$275.540,72, correspondente aos meses de janeiro a outubro de 2013, sendo sugerida multa de 60%.*

*INFRAÇÃO 03. 07.15.05 - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, correspondente a 60% do imposto que deveria ser recolhido, correspondente a R\$198.000,81.*

Após a apresentação da Defesa (fls. 29 a 34) e da correspondente Informação Fiscal (fls. 128 a 133), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 4ª JJF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

## VOTO

*O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas objeto de impugnação pelo sujeito passivo.*

*Antes de adentrar na apreciação da defesa propriamente dita, gostaria de fazer uma observação frente a algumas colocações e adjetivações postas na peça recursal pelo defendente da empresa, ao utilizar termos impróprios e desrespeitosos ao trabalho fiscal, a se constatar pelo uso de expressões inapropriadas. Impende afirmar-se que tal prática se configura violação ao artigo 45 do Código de Ética e Disciplina dos Advogados aprovado e editado pela Ordem dos Advogados do Brasil, com fulcro nos artigos 33 e 54, inciso V, da Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994, o qual determina, ao abordar, no capítulo VI, o dever de urbanidade:*

*“Art. 45. Impõe-se ao advogado lhana, emprego de linguagem escorreita e polida, esmero e disciplina na execução dos serviços”.*

*Seguramente, o uso de tais expressões e métodos de trabalho, em nada ajuda na defesa do contribuinte, ou no esclarecimento da matéria ora discutida, não significando combatividade ou esmero na defesa de seus pontos de vista ou interesse, os quais podem ser exercidos com lhança.*

*Feitas tais considerações, adentro na análise da preliminar invocada, que em verdade, se confunde com o mérito, vez não estarem presentes outros argumentos. Quanto à argüição de nulidade da ação fiscal, verifico que a mesma atende aos requisitos normativos, tendo, popis, plena validade jurídica, podendo ser apreciada pelo órgão julgador.*

*Quanto à infração 1, constato que o lançamento foi realizado pelo Fisco embasado na hipótese que se configura naquela constante na Lei nº 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 consequente 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 buscam 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 posta, diante do fato de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal, 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 defesos 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 inofismável 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 não ocorreu.*

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

Todavia, diante dos argumentos postos frente a base de cálculo adotada para a apuração do saldo de Caixa, tem plena razão o contribuinte. Os autuantes, para a elaboração dos valores apurados, o que acarreta em insegurança na apuração de tal base de cálculo, diante do fato de que, em primeiro lugar, em momento algum veio ao processo a cópia do livro Caixa do contribuinte, que pudesse dar veracidade aos valores lançados. Em segundo, soa estranho a inexistência de qualquer saldo inicial de Caixa no início do exercício, quando a empresa já funcionava em período anterior. Ressalto, ainda, o fato de que não há qualquer comprovação das vendas realizadas à vista, nem discriminação das duplicatas a pagar no exercício seguinte, bem como a data da ocorrência da fato objeto do lançamento ser o final do exercício, quando o normal era a apuração do saldo credor mês a mês. Por último, em relação às compras realizadas pela empresa, falta a indicação daquelas que foram a prazo.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico assistir razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza do ICMS constante na acusação fiscal, motivo pelo qual entendo que a conduta dos autuantes se caracteriza como aquela prevista no artigo 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/99, motivo pelo qual julgo a infração 01 nula.

Quanto às infrações 2 e 3, pertinente esclarecer-se que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96:

*"Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição".*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

O fato da autuada alegar encontrar-se na condição de empresa optante pelo Simples Nacional, não traz qualquer repercussão para a autuação e julgamento, vez que o tratamento tributário é o mesmo, e ao longo do feito, foi demonstrado na informação fiscal prestada que a empresa autuada, em verdade encontra-se inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado com regime de apuração normal, embora possa ser microempresa, ou empresa de pequeno porte, ou seja, está obrigada a escriturar os livros fiscais, e apurar o imposto através do mecanismo de débito e crédito.

Em relação a antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os contribuintes, independentemente do regime de apuração pelo qual optaram, obedecendo a legislação posta, especialmente o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, já mencionado e transcrito linhas acima.

Os demonstrativos de apuração das infrações 2 e 3 encontram-se às fls. 12 e 13, respectivamente. Não foram observados recolhimentos a título de antecipação parcial do ICMS, embora as cópias dos livros fiscais apensados às fls. 24 a 91 apresentem lançamentos a título de crédito fiscal, relativos a rubricas "antecipação parcial", conforme pode ser observado nos registros fiscais do contribuinte acostados ao feito.

Fato é que, nas duas infrações, o sujeito passivo não conseguiu de forma objetiva, repita-se, trazer qualquer elemento de prova que viesse a se contrapor à acusação fiscal, de forma a contradizê-la. Dessa maneira, há de se aplicar o teor dos artigos 140 e 143 do RPAF/99, os quais determinam, respectivamente, que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Além do mais, no caso da infração 2, o crédito somente seria admissível, caso houvesse o recolhimento das parcelas devidas a título de antecipação parcial, o que não comprovou.

Com isso, cai por terra a argumentação defensiva arrolada pelo sujeito passivo, lembrando que por imposição do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, sendo perfeitamente cabível e legal a cobrança de antecipação parcial de todos os contribuintes, independente da forma escolhida para a apuração do imposto.

Desta forma, não há outra alternativa ao julgador, diante da ausência de elementos defensivos consistentes a analisar, bem como as provas colacionadas pelos autuantes, do que julgar as duas infrações (02 e 03) totalmente procedentes.

Quanto ao argumento de ter havido confiscação de multas, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se existisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei".

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei Estadual nº 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: "1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento."

Posso mencionar, de igual forma, Decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

**"Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APPLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.**

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento".

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que "este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%". E concluiu: "Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental".

Quanto aos argumentos defensivos que envolvem discussão acerca da constitucionalidade da norma, lembro a vedação imposta a este Órgão, diante do teor contido no artigo 167, inciso I do RPAF/99, de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, vez ser esta atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Dessa forma, a tese do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

O fato da autuada apenas alegar erros e falhas no lançamento, sem apontá-los de forma objetiva, 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 tais razões, voto no sentido de que o lançamento seja julgado *PROCEDENTE EM PARTE*, diante da nulidade da infração 1, e procedência das infrações 2 e 3.

Prolatada a Decisão, devido a nulidade da infração 1 e a consequente redução ocorrida, a 4ª JJF interpõe Recurso de Ofício, consoante previsão legal vigente à época do julgamento.

Por sua vez, inconformado com a Decisão de primeira instância, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 172 e 173), com o objetivo de ver alterado o julgamento.

Afirma que a decisão da 4ª JJF deve ser reformada, pois, segundo entende, deixou de apreciar os argumentos de inconstitucionalidade da exação, por não ser atribuição do CONSEF debruçar-se sobre tal matéria. Explica que o artigo 5º, inciso LV da CF determina que "Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meio e recursos a ele inerentes".

Com esse norte, explica que a Constituição Federal não separa processo administrativo do judicial quando se trata da ampla defesa, sendo, portanto, improcedente a decisão da Junta que não apreciou a tese de inconstitucionalidade aventada pela empresa.

Quanto ao mérito, mantém os mesmos argumentos estampados na defesa, ratificando que saldo credor de Caixa não é fato gerador de ICMS e que por isso, a acusação é totalmente improcedente.

Ao final, protesta pela produção de todo os meios de prova em direito admitidas.

Em termos, os autos forma remetidos a PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls 184 a 185, o n. Procurador José Augusto Martins Júnior, após breves considerações sobre os fatos vividos no processo e as teses recursais, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário "tendo em vista que a legislação Estadual proíbe o julgamento de constitucionalidade de norma legal plenamente válida e eficaz".

Examinando a possibilidade da declaração de constitucionalidade da norma por Tribunal Administrativo, aponta que tal controle é inteiramente regulado no texto constitucional, inexistindo qualquer hipótese instrumento ou procedimento que não os elencados na própria constituição. Assegura que não há previsão constitucional de controle constitucionalidade por tribunal administrativo.

Com efeito, diz que a vedação à apreciação de questão de inconstitucionalidade por tribunais administrativo decorre do ordenamento posto. Argumenta que, admitir essa possibilidade afrontaria os princípio da certeza e segurança jurídicas e, em especial, criaria um novo controle difuso de constitucionalidade, violando claramente o princípio de separação dos poderes.

**VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício)**

Temos sob baila Recurso de Ofício e Recurso Voluntário contra a Decisão da 4º JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lançado pelo suposto cometimento de 3 infrações, das quais, a infração 1 fora julgada nula e as infrações 2 e 3 procedentes.

Inicialmente, julgo o Recurso de Ofício.

A infração 1 se deu pela desconfiada omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa, no exercício de 2013.

Em seu julgamento, a 4ª JJF, com base nos documentos e demonstrativos fiscais que embasaram a infração, apontou insegurança da base de cálculo por não ter sido juntado aos autos o livro Caixa do contribuinte, para suportar os números aplicados nos demonstrativos fiscais, bem como estranhar a inexistência do saldo inicial da conta Caixa no início do exercício “*quando a empresa já funcionava no período anterior*”.

Pontua também o n. Julgador de piso que “*não há qualquer comprovação das vendas realizadas à vista, nem discriminação das duplicatas a pagar no exercício seguinte*”. Noutro prisma, aponta que a data de ocorrência adotada no presente lançamento foi o final do exercício “*quando o normal era a apuração do saldo credor mês a mês*”. Como último aspecto, pontua que não há relação de compras realizadas a prazo pela empresa.

Compulsando os autos, entendo que não merece reparo a decisão de piso. O roteiro de fiscalização para apuração de saldo credor de Caixa (uma presunção) deve apontar claramente e acostar nos autos algumas informações para encontrar fielmente a base de cálculo do imposto devido (o saldo credor).

Além disso, depreendo que a presente autuação está baseada em uma “DOAR”, erigida pela fiscalização e não pela empresa, e, nos termos em que se encontra, não pode basear um Auto de Infração sem ferir os ditames do art. 39 do RPAF, em especial os incisos, III e IV, ‘b’.

De plano, aponto que alguns valores de entradas e de saídas levadas em consideração pela fiscalização, não deveriam fazer parte do demonstrativo que embasa o saldo credor de Caixa, pois não revelam o dispêndio de valores, tais quais as entradas em bonificação (CFOP 1910 e 2910), por exemplo.

Outro aspecto que não pode ser conferido pelos julgadores e pela própria defesa são as correspondências contábeis, eis que não há a juntada do livro Caixa da empresa. Neste diapasão, fica sem respaldo as informações do demonstrativo “*compras a prazo do exercício anterior e pagas no atual*” (fls. 10 e seguintes), uma vez que, tais informações contábeis só podem ser verificadas com a presença daquele documento.

Some-se a isso, a falta de apontamento das compras a prazo que foram pagas em outros exercícios, as vendas a prazo que serão recebidas em outro exercício e o saldo inicial de 2013 da conta Caixa que não estão corretamente apontados ou não foram apurados.

Ademais, não há dúvida que os vícios apresentados nos demonstrativos fiscais originais são vícios formais que, por isso, não podem ser sanados neste lançamento, pois, no meu entender, configuraria um novo lançamento fiscal.

Cura ressaltar, que estamos diante de um lançamento por presunção, em que os elementos fiscais e contábeis para embasar a autuação devem estar minimamente presentes, sob pena de mácula. Denoto que não há outros documentos fiscais e contábeis no presente lançamento, além do livro de Apuração, que já demonstra um forte indício de irregularidade, pois as compras são muito maiores do que as vendas realizadas nos meses fiscalizados, mas não o comprova, cabalmente, o valor do saldo credor apurado, levando a uma inexorável indeterminação da base de cálculo e afronta ao ordenamento regulamentar.

Por fim, entendo que não cabe sustentar que os precedentes julgados neste CONSEF convalidam o presente lançamento. Digo que a metodologia aplicada nessa fiscalização é válida, mas somente poderá ser convalidada se houver o total respeito à legislação tributária e for respaldada por documentos contábeis fundamentais para esse tipo apuração.

Nestes termos, sem os elementos fundamentais para apuração do débito apontados pela JJF, entendo que resta nula a infração 1, devendo ser mantida o julgamento de piso.

Assim, consoante o art. 21 do RPAF/BA, recomendo o refazimento do Auto de Infração a salvo das falhas mencionadas, observado os prazos decadenciais.

Portanto, tendo sido vencido quanto ao Recurso de Ofício, fica PREJUDICADA a apreciação do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício)**

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente daquele esposado em seu voto, relativamente ao Não Provimento do Recurso de Ofício, conforme razões que passo a expor.

A acusação fiscal consistiu em “Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa.”. Diferentemente do que soa ocorrer, o “saldo credor de Caixa” aqui indicado não decorre da escrita contábil do contribuinte, como invocou o n.Relator, mas de procedimento fiscal levado a termo pela autoridade fiscal mediante a montagem, de ofício, de um espelho da demonstração contábil denominada de “DOAR”.

Apesar desta Demonstração Contábil não ser obrigatória para a empresa, ela foi elaborada com base nos documentos da escrituração fiscal do próprio contribuinte (estoques, desembolso com aquisições, receitas, pagamentos efetuados no exercício, de outro exercício e que não foram pagos no exercício, remetendo para outro exercício).

Essa demonstração (DOAR) visa identificar modificações da posição financeira da empresa motivadas pelo ingresso de recursos gerados por operações e onde foram aplicados, ocasionando excesso ou insuficiência do capital circulante líquido.

Como a montagem da DOAR tem suporte nos documentos fiscais devidamente escriturados pelo contribuinte, o mesmo tem como contraditar apontando possíveis inconsistências no demonstrativo elaborado pela fiscalização, ou indicar possíveis recursos que tiveram ingresso na empresa e que não foram considerados no levantamento fiscal.

Convém observar que este procedimento fiscal (montagem da DOAR) já foi aplicado no lançamento de infrações relativas a saldo credor de Caixa (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96), cuja metodologia para apuração do saldo real dos recursos financeiros (conta Caixa), já foi respaldado por este Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF 368-11/08, 244-11/08, 080-11/09, 214-11/09, 241-11/09, 237-11/11, 255-11/11 e 115-11/12.

Observo ainda, que em diversos processos, a exemplo do Recurso de Ofício não provido contido no Acórdão CJF 0115-11/12, foi feito saneamento em razão das comprovações efetuadas pelo contribuinte que culminaram na redução do débito, que motivou a interposição de recurso para a uma das Câmaras deste Conselho, que homologou a Decisão não dando provimento ao recurso.

Não fosse isso, estariamos aqui a discutir, exclusivamente, a atividade probatória do sujeito passivo e a sua capacidade de desconstituir a presunção decorrente do dispositivo legal previsto no art. 4º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96. Acontece, todavia, que o saldo credor decorreu de uma apuração engendrada pelo preposto fiscal, cuja assertividade está sendo objeto de questionamento por parte da empresa.

Ainda que a autoridade fiscal tenha feito uso de metodologia singular para apuração do saldo credor de Caixa, não se pode, por óbvio, negar-lhe a validade sem, antes, fazer uma avaliação

segura dos seus resultados, o que pode demandar a realização de diligências pontuais com tal objetivo.

Os eventuais equívocos apontados pelo nobre relator, que estariam a justificar a decretação de nulidade, creio que possam ser saneados mediante diligência pontual que pudesse excluir os valores relativos a entradas de mercadorias em relação às quais não houve contrapartida de desembolso, tais como entradas em bonificação (CFOP's 1.910 e 2.910).

Da mesma forma, e em igual sentido, seria possível sanear a ausência de saldo inicial da conta Caixa, mediante a intimação do sujeito para apresentar cópia do livro citado, computando tal informação à folha 07.

Por tais razões, é que divirjo da decretação de nulidade fixada na decisão de piso, na medida em que os vícios apontados revelam-se como sanáveis, diferentemente do entendimento do nobre relator.

Considerando que, a esta casa, é vedado sanear o processo em grau de Recurso de Ofício, sob pena de incorrer no vício de supressão de instância, voto pela nulificação da decisão de piso, com indicação das diligências saneadoras que possuem o condão de resgatar a verdade dos fatos, tais como a exclusões dos CFOP's 1.910 e 2.910, bem como a anexação de cópia do livro Caixa, com a revelação do saldo inicial do livro Caixa.

Ex-positis, voto PROVIMENTO do Recurso de Ofício, pela decretação da nulidade da Decisão ora recorrida, devendo os autos ser encaminhado à Primeira Instância para proferir nova Decisão. Fica PREJUDICADO a apreciação do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto, por unanimidade e considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **293259.0901/14-8**, lavrado contra **ELISÂNGELA CARDOSO DA SILVA (DISPAN) - EPP**, devendo os autos retornar à Primeira Instância, para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício) - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Leonardo Nunez Campos, Luiz Alberto Amaral Oliveira, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício) - Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de março de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso de Ofício)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso de Ofício)

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