

**A. I. Nº** - 293259.0901/14-8  
**AUTUADO** - ELISANGELA CARDOSO DA SILVA - EPP  
**AUTUANTES** - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS E TRAJANO ROCHA RIBEIRO  
**ORIGEM** - INFAZ/EUNÁPOLIS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 28.06.2017

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0101-04/17**

**EMENTA: ICMS. 1. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Todavia a acusação carece da prova necessária para a caracterização da imputação. Infração improcedente. 2. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. A apropriação do crédito fiscal decorrente de antecipação parcial somente é possível havendo o recolhimento da parcela devida, fato não comprovado nos autos. Mantida a infração. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Uma vez comprovado a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado integralmente, em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. Infração não elidida pelo sujeito passivo. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário valor de R\$708.084,01, pela constatação das seguintes infrações:

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.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 29 a 34, onde argüi em sua defesa, que o estouro de caixa estampado no artigo 2º, parágrafo 3º, I, do

RICMS-BA, não tem amparo legal frente às legislações tributárias de hierarquia superior, especialmente a Constituição Federal. Menciona e transcreve o teor dos artigos 5º, LV e 155, II, da Constituição Federal; o artigo 1º, do Decreto-Lei nº 406/68; e a Lei Complementar nº 87/96, para apontar que tais diplomas não contemplam a figura do saldo credor de caixa como fato gerador desse imposto, e que fora dos casos acima enumerados, sem o negócio jurídico ou a transferência, não há que se falar em circulação de mercadorias e por conseguinte em fato gerador de ICMS.

Fala que a definição de fato gerador do ICMS também está regulado na Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, I, II, III, IV, V, par. 1º, I, II, III e parágrafo 2º, criada por previsão constitucional, e nenhum dos dispositivos acima da Lei Complementar nº 87/96 incluiu o saldo credor de caixa como fato gerador de ICMS, nem podia, posto que, em assim fazendo, o legislador complementar estaria contrariando a descrição de fato gerador previsto na própria Constituição Federal, transcrevendo, ao seu amparo, citação doutrinária.

Ressalta que a acusação de saldo credor de caixa ou estouro de caixa contra a autuada foi feita em total descompasso com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, na esteira de levantamentos incompletos e incorretos que não refletem o verdadeiro saldo de caixa da empresa nos períodos fiscalizados, uma vez que o autuante encontrou o suposto saldo credor de caixa usando a seguinte fórmula: vendas de mercadorias – compras de mercadorias – despesas = saldo credor de caixa. Encontrado assim o resultado, foi só aplicar a alíquota de 17%.

Assegura que a fórmula adotada implica em pagamento do ICMS sem a prova da saída da mercadoria sem nota e, por conseguinte, exigir que pague um tributo que ela não deve. Afirma que tal arbitrariedade é praticada por prepostos fiscais do Estado da Bahia como se fosse um ato administrativo regado e vinculado, pois, só através dos lançamentos contábeis nos livros razão e diário, através do método secular denominado partidas dobradas, envolvendo todos os negócios da empresa, é possível dizer se o caixa do contribuinte apresenta ou não saldo credor.

Nesse diapasão, afirma que o parágrafo 3º, I, do artigo 2º, do RICMS/97, transfere ao contribuinte o ônus da prova de sua competência, quando exara: Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento de imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar saldo credor de caixa..."

Entende, que quem acusa tem que dizer de que acusa, e a mera presunção não pode ser objeto de lavratura do Auto de Infração se não foi provada e materializada, e o mesmo não pode ser lavrado com lastro em presunções fiscais. Trata-se de ato administrativo capaz de retirar do contribuinte o seu patrimônio, por isso mesmo deve ser lavrado com total segurança no que pertine, principalmente, às provas da acusação, e tal como feito, uma vez lavrado com base em presunção fiscal, a exigir do contribuinte a apresentação de prova de fato negativo é nulo de pleno direito.

Tece, a seguir, considerações doutrinárias acerca do ônus da prova, para embasar seu raciocínio desenvolvido.

Para a infração 02, após fazer uma extensa explanação sobre a sistemática de tributação das pequenas e médias empresas, tributadas pelo Simples Nacional, como afirma ser o caso da defendente, a quem denomina "Acionante", inclusive estabelecendo comparação com a legislação anterior, cita doutrina, legislação, para afirmar que houve majoração de 100% do valor cobrado das antigas microempresas sociais e do valor devido pelas antigas microempresas e empresas de pequeno porte, pois antes "zeravam" o saldo de ICMS a recolher, mediante o aproveitamento do crédito, fato que implicou em aumento real da carga tributária para todas as pequenas empresas que optaram pelo Simples Nacional.

Entende que tal exigência implica na violação direta ao artigo 179, cláusula pétrea da Constituição Federal, transcrita em seu teor, e que da leitura de tal texto Constitucional, percebe-se, a "parafernália" de cálculos algébricos (letras representando números), só mesmo decifrados

por profissional de contabilidade com formação superior. Isso é dificultar e não simplificar as obrigações tributárias, figurando como mais um elemento para nulidade da infração, o que fica aqui requerido".

Na infração 03, afirma que o Auto de Infração chega às raíais do CONFISCO e a "*aguitagem tributárias*" (mantida a grafia original), já que cobrou multa que tem como estrondosa de 60% no item 02 e volta a cobrá-la, mais uma vez, no item 03. Pede a nulidade da mesma, sem apresentar qualquer argumento complementar.

Fala que os autuantes não indicaram a parcela de ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, eivando de nulidade absoluta o lançamento, diante da não indicação com precisão do fato gerador da multa.

Questiona que pela descrição da infração, se houve saída posterior tributada normalmente, não há que se falar em ilícito tributário, e por consequência multa daí oriunda.

Requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, vez que lavrado em descompasso com legislações de hierarquia superiores.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 128 a 133, esclarece em relação à infração 01, que a autuada não apresentou nenhum documento que modificasse os valores levantados na Auditoria, nem comprovou a origem dos recursos que possibilitou a realização dos pagamentos efetuados aos fornecedores.

Informa, ainda, que o saldo credor de caixa não é fato gerador do ICMS, vez se estar diante de uma presunção legal, diante do fato de que a Lei 7.014, de 04/12/2006, em seu artigo 4º, parágrafo 4º, estabeleceu que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de ocorrência de fatos geradores do ICMS (saídas de mercadorias tributáveis) sem pagamento do imposto, sendo ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Diz que sobre a receita omitida, foi aplicado o percentual de 49%, referente às mercadorias com saída tributada para determinar o valor da base de cálculo, conforme fl. 09 do processo.

Elaborou quadro sintético, com os valores extraídos dos demonstrativos das folhas 7 a 23, para caracterizar que a autuada não possui receitas declaradas suficientes para efetuar o pagamento das suas compras junto aos seus fornecedores. Observa, ainda, que as despesas realizadas (folha de funcionários, telefone, água luz, etc.) não foram adicionadas aos pagamentos.

Quanto a alegação da autuada de que o ônus da prova não pode ser invertido, e que o Fisco deveria fazer um levantamento de estoque, afirma que o ônus da prova da improcedência da presunção cabe à mesma, pois se trata de uma presunção legal, e, somente ela teria documentos que comprovassem que os recursos financeiros não foram decorrentes de omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Apresenta o seguinte quadro para demonstrar a veracidade da acusação fiscal:

Ano	Saldo Anterior / Capital Social	Receitas (origem) Vendas Mercadorias	Pagamentos Compras Mercadorias	Saldo Receita Omitida
2013	0,00	5.997.518,80	8.818.151,60	<b>-2.820.632,80</b>

Informa, também, que a empresa reiteradamente pratica este ilícito tributário, conforme Autos de Infração 293259.0601/08-0, 293259.0101/12-5 e 293259.1201/13-1, cujas cópias apensas.

Em relação à infração 02, assegura que a empresa não está enquadrada no SIMPLES Nacional. Tendo sido excluída do regime em 31/12/2010, e comunicada da sua exclusão em 24/11/2010, conforme seus dados cadastrais inseridos no processo, e a infração cometida reporta-se ao fato da empresa lançar como crédito fiscal valores de ICMS Antecipação Parcial e sem apresentar os

comproventes de tais pagamentos além de que os valores efetivamente recolhidos como ICMS antecipação parcial foram lançados no demonstrativo de fl. 12.

Afirma que a infração está claramente demonstrada no anexo da fl. 12 do PAF, o qual informa os valores lançados na escrita fiscal (cópia do livro apuração do ICMS, fls. 24 a 91 do PAF), os valores dos pagamentos efetuados e os valores do crédito lançados a maior, sendo as alegações defensivas meramente protelatórias e sem fundamento.

Já na infração 03, assevera que na folha 13 foram indicados os valores do ICMS que deveriam ter sido pagos por antecipação parcial, e o recolhimento a menor do ICMS, foi claramente demonstrado, sendo que às fls. 14 a 23 do PAF, foram indicadas todas as notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação parcial. Requer que se julgue procedente o lançamento.

O feito foi julgado em 23 de junho de 2015 como procedente em parte, na forma do Acórdão JJF 0134-04/15 (fls. 153 a 162), sendo a infração 01 tida como nula, ao passo que as demais infrações foram procedentes, e da referida decisão, a Junta de Julgamento Fiscal apresentou Recurso de Ofício.

Cientificado do julgamento, a sujeito passivo igualmente apresentou Recurso Voluntário (fls. 172 e 173), o qual, submetido à apreciação da PGE/PROFIS, tendo tal órgão emitido Parecer Jurídico, no qual opina pelo improvimento do mesmo (fls. 184 e 185), sendo distribuído para julgamento, ao conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual pautou o feito para julgamento, oportunidade na qual a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na sessão de 10 de março 2016, através do Acórdão CJF 0033-11/16 (fls. 188 a 195) julgou prejudicado o Recurso Voluntário, e não deu provimento ao recurso de Ofício, em decisão não unânime, ao argumento: “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.*

*Observe 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, estaríamos 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 dirijo 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”.*

*Em atenção à determinação contida no voto da Câmara de Julgamento Fiscal, em 29 de julho de 2016, foi solicitada diligência à Inspeção de origem (fl. 207), nos seguintes termos:*

*“Os autuantes deverão intimar o contribuinte a apresentar os documentos que lastrearam a escrituração do livro Caixa, e uma vez apresentados estes, verificar o saldo inicial do caixa, considerando todos os desembolsos da empresa, e não apenas as entradas e saídas de mercadorias, bem como os demais elementos que obedeçam à boa técnica contábil, e sendo o caso de apuração de valores diferentes, elaborar novos demonstrativos.*

*Cientificar a empresa autuada do teor desta diligência, bem como do seu resultado, mediante entrega de cópia das mesmas, e demais elementos que eventualmente sejam elaborados, reabrindo-se o prazo de defesa de sessenta dias.*

*Caso haja manifestação da autuada, deverão os autuantes prestar nova informação fiscal, abordando todos os aspectos da mesma, atentando para o teor do artigo 127 do RPAF/99”.*

*Em atenção à solicitação da diligência, os autuantes informam (fl. 213) o seguinte:*

*“O objetivo da presente diligência é intimar o contribuinte a apresentar os documentos que lastrearam a escrituração do livro CAIXA, e uma vez apresentados estes, verificar o saldo inicial do caixa, considerando todos os desembolsos da empresa, e não apenas as entradas e saídas de mercadorias, bem como todos os demais elementos que obedeçam à boa técnica contábil, e sendo o caso de apuração de valores diferentes, elaborar novos demonstrativos.*

*Procedemos a intimação, conforme anexos apensados ao PAF, e não fomos atendidos pelo contribuinte.*

*Diante do exposto, mantemos integralmente os valores apurados no Auto de Infração”.*

Frente a tal informação, o feito foi encaminhado para julgamento.

## VOTO

Trata de novo julgamento relativo a este feito, diante do entendimento da colenda 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, a qual remeteu os autos para apreciação por esta Junta de Julgamento Fiscal, ao entendimento de que a decisão anteriormente prolatada continha equívocos, sendo a autuação quanto a infração 01 sanável através de realização de diligência, e o lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, das quais somente analisarei a primeira, todas objeto de impugnação pelo sujeito passivo. As demais, mantenho o mesmo entendimento do julgamento anterior, e como não foram objeto de qualquer observação por parte da 2ª Instância, apenas repetirei o anteriormente posto.

Antes de adentrar na apreciação da defesa propriamente dita, gostaria de fazer uma observação frente a algumas colocações e adjetivações postas na peça defensiva 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 lhanza, emprego de linguagem escoreita 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 lhanza.

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 arguição de nulidade da ação fiscal, verifico que a mesma atende aos requisitos normativos, tendo, pois, plena validade jurídica, podendo ser apreciada pelo órgão julgador.

Quanto à infração 01, 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 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 se ressalte 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 não ocorreu.

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 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 à base de cálculo adotada para a apuração do saldo de caixa, em função da decisão da instância superior, já transcrita linhas acima, o argumento do contribuinte carece de razão.

Logo, ficam rejeitadas as preliminares aventadas na peça de defesa.

No mérito, quanto à infração 01, em atendimento ao quanto determinado pela 2ª Instância, foi solicitada diligência saneadora, a fim de que a autuada trouxesse aos autos elementos importantes para o deslinde da questão discutida, tendo os autuantes intimado a empresa, na

pessoa de seu contador, conforme Intimação presente no feito, sem êxito, diante da informação de que a mesma não foi atendida.

Em respeito à decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, diante do ali contido e determinado, passo a apreciar a mesma observando que, em primeiro lugar, o demonstrativo DOAR elaborado pelos autuantes é mero elemento indiciário de omissão, e não a prova, inclusive faltaram ser computadas as disponibilidades iniciais. Por si só, não permite a conclusão da existência de saldo credor de caixa, uma vez que não anexadas a eles as provas de tal fato, ainda que se trate de presunção. Ademais, não foram feitas apurações das disponibilidades mensais das contas caixa e bancos, e sim, anual, o que permite a existência de distorções no levantamento.

Da mesma forma, a apuração da proporcionalidade foi realizada com base na média anual, e não mensal.

Assim, ainda que baseado no DOAR e seus dados, como medida extrema poderia ser realizado até mesmo o arbitramento da base de cálculo, ao invés de simplesmente a partir de sua elaboração se concluir, de forma contundente, e sem outros elementos, da existência de saldo credor de caixa.

A doutrina, representada por Hugo de Brito Machado, em Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Ed. Dialética, São Paulo, 2003, entende que *“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador”*. (grifos do relator).

Da mesma forma, Paulo Bonilha (Da prova no processo administrativo tributário. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997 p. 75), entende que *“a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”*.

A jurisprudência administrativa e mesmo a judicial não aceitam a presunção como forma de autuação, a se verificar pelas seguintes decisões: *“Indício ou presunção não podem por si só caracterizar o crédito tributário”*. (2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Acórdão 51.841); *“Provas somente indiciárias não são base suficiente para a tributação...”* (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 68.574);

Ainda na esfera do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, posso mencionar a seguinte decisão:

*“Processo 13802.001272/9578*

*Acórdão 110200.632 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano calendário: 1992, 1993*

*OMISSÃO DE RECEITAS. ÔNUS DA PROVA. PROVA INDIRETA. DIRF.*

*Incumbe ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito. É válido o lançamento fiscal efetuado somente com base nas informações prestadas por terceiros em DIRF (prova indireta), presumindo-se verdadeiras as informações ali constantes, salvo prova em contrário. Entretanto, indispensável a juntada aos autos da cópia dos extratos da DIRF, ou das telas dos sistemas de controle da RFB que confirmem os valores apontados na autuação.*



*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar e, no mérito, DAR provimento ao recurso.*

*João Otávio Oppermann Thomé Relator”.*

No caso em comento, diante do fato de que no ato administrativo do lançamento não há a fundamentação, e sim, simples indício, nenhuma prova pode ser exigida do sujeito passivo, ficando, pois, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária a cargo do fisco, que, entretanto, conforme já observado linhas acima, falhou em tal mister, pela não comprovação, pela fiscalização, do fato que, legalmente, leva à presunção, uma vez que cabeira à esta, o dever de comprovar, inequivocamente, a ocorrência do fato previsto na hipótese legal.

Por tais razões, não restando caracterizada de forma cabal e documental a infração, apesar do encaminhamento em diligência, voto pela sua improcedência.

Quanto às infrações 02 e 03, 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 n.º 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 7.014/96, já mencionado e transcrito linhas acima.

Os demonstrativos de apuração das infrações 02 e 03 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 contraditá-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 02, 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 confiscatoriedade nas 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 inexistisse 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 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.

Analisando-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 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 APLICADA 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 deva ser julgado procedente em parte, no montante de R\$473.541,53, fruto da manutenção das infrações 02 e 03.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE – EPP**, o Auto de Infração nº **293259.0901/14-8** lavrado contra **ELISANGELA CARDOSO DA SILVA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$275.540,72**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso VII do artigo 42, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$198.000,81**, estipulada no inciso II, alínea "d" do mesmo artigo 42 do mencionado diploma legal, bem como os acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA