

**PROCESSO** - A. I. Nº 018184.0612/06-3  
**RECORRENTE** - DANARF DISTRIBUIDORA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0360-01/06  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 28/11/2007

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0437-12/07**

**EMENTA:** ICMS. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA 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. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte interpões visando modificar tal Decisão.

O lançamento de ofício lavrado em 30/06/2006, exigiu ICMS no valor de R\$84.168,04, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Microempresa enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia) nos meses de dezembro de 2001 e dezembro de 2002. Total da Infração: R\$130,00. Multa: 50%.
2. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia) nos meses de outubro a dezembro de 2004, janeiro, abril e setembro de 2005. Total da Infração: R\$2.213,16. Multa: 50%.
3. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de setembro e outubro de 2004, fevereiro, março, junho e julho de 2005. Total da Infração: R\$14.259,35. Multa: 50%.
4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no mês de fevereiro de 2006. Total da Infração: R\$3.165,89. Multa: 50%.
5. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia), no mês de março de 2005. Total da Infração: R\$533,78. Multa: 50%.
6. Recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de abril de 2006. Total da Infração: R\$3,19. Multa: 60%.
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de março de 2006. Total da Infração: R\$6.080,00. Multa: 60%.

8. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de outubro a dezembro de 2001, janeiro a março, maio, junho de 2002, outubro a dezembro de 2003, fevereiro a maio, setembro a novembro de 2004, janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2005. Total da Infração: R\$57.782,07. Multa: 70%.

Em seu voto o sr. relator inicialmente, quanto à nulidade argüida pelo autuado sob o fundamento de cerceamento do seu direito a ampla defesa, em decorrência de haver citação genérica de alguns dispositivos, sem a apresentação de quaisquer documentos que comprovem a apuração do imposto, assim como pela ausência de referência aos meios de prova obtidos, entendeu que não devia prosperar, pois, as infrações indicadas no Auto de Infração estão devidamente comprovadas, através de documentos pertencentes ao próprio autuado e claramente descritas. Rejeito, portanto, a nulidade argüida.

Do exame das peças processuais constato que, na peça defensiva, o autuado insurge-se, exclusivamente, contra a infração 8, permitindo-me inferir que reconhece como verídicos os fatos apontados nas infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, consoante estabelece o artigo 142 do RPAF/99, valendo registrar, que as provas acostadas aos autos apontam o acerto da ação fiscal, relativamente aos itens não impugnados. Verifico, ainda, que consta nos autos requerimento para pagamento de parte do débito com o benefício da lei, correspondente às infrações 1, 2 e 5, integralmente, e à infração 3, parcialmente.

No que concerne à infração 8, que cuida da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, trata-se de exigência fiscal que tem como base a presunção legal de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ou seja, o sujeito passivo obteve recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais recursos efetuou os pagamentos não contabilizados estando prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, que estabelece “in verbis”:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.*

Trata-se de uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário por parte do acusado, valendo registrar, que na exigência de imposto com base nessa presunção, não se examina a destinação dos pagamentos não contabilizados, mas, sim, a origem dos recursos que serviram para acobertar os pagamentos efetuados e não contabilizados.

O artigo 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 estabelece “in verbis”:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação”.*

Conforme se verifica da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, a defesa escrita deve ser acompanhada das provas que disponha o contribuinte, inclusive, documentos, levantamentos e demonstrativos.

No presente caso, o autuante acostou aos autos os documentos relativos aos levantamentos e demonstrativos realizados, cujas cópias foram entregues ao autuado, que na peça defensiva apenas alegou a ausência de demonstração de saldo final dos exercícios não considerados pelo

autuante, apresentando como exemplo o exercício de 2005, cujo saldo final seria de R\$37.952,57, contudo, não apresenta qualquer documento, levantamento ou demonstrativo.

Na adoção do Roteiro de Auditoria de Caixa deve ser tomado o saldo inicial disponibilizado. Assim, na reconstituição da conta Caixa, o saldo devedor apurado no final de cada período deve ser considerado como inicial para o exercício seguinte cabendo, nesse caso, desprezar os saldos constantes nos livros contábeis.

No caso sob exame, esse saldo inicial se referiu ao Capital integralizado no valor de R\$10.000,00, haja vista que o levantamento fiscal teve como marco inicial o começo da atividade da empresa, ou seja, o exercício de 2001.

Na reconstituição da conta Caixa ficou identificado no exercício de 2001, saldo credor final em 31/12/2001, no valor de R\$7.497,18, sendo apontado saldos credores nos meses de outubro, novembro e dezembro. No demonstrativo da conta Caixa de 2002, o autuante considerou corretamente como saldo inicial inexistente, conforme dito acima, apontando diferença de saldo credor nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio e junho, sendo que, em 31/12/2002 encerrou o exercício apontando saldo devedor no valor de R\$14.687,46. Este saldo deveria ser utilizado no início do roteiro de auditoria de Caixa no exercício de 2003. No entanto, o autuante equivocadamente indica como saldo inicial a quantia de R\$25.121,65, apontada nos registros contábeis do autuado, fato que repercute nos saldos dos meses de maio, junho e outubro. Entretanto, a diferença relativa aos citados meses somente poderá ser exigida mediante novo procedimento fiscal com a retificação do demonstrativo da auditoria de Caixa, haja vista que nesse exercício foi apurado saldo credor de caixa referente aos meses de novembro e dezembro e, no mês de outubro, valor a menos do saldo credor, sendo encerrado o exercício de 2003 com saldo credor de R\$13.192,44.

No exercício de 2004, como o período anterior (2003) foi encerrado apresentando saldo credor, corretamente o autuante consignou saldo inicial inexistente, identificando saldo credor nos meses de fevereiro a maio, setembro a novembro, encerrando esse exercício com saldo devedor de R\$9.573,55, valor este transportado para o saldo inicial do exercício de 2005, sendo identificado neste exercício (2005), saldo credor nos meses de janeiro a agosto, novembro e dezembro.

Assim, não encontra respaldo a alegação do autuado de que não foram considerados os saldos existentes no início de cada exercício fiscalizado, tendo em vista que, considerar tais valores seria o mesmo que confirmar existência de presunção de omissão de saídas em relação a tais saldos, haja vista que na reconstituição da conta Caixa, todas as despesas e receitas lançadas pelo contribuinte na escrita contábil foram consideradas. Caberia ao autuado descaracterizar a reconstituição comprovando as receitas, ou, comprovando a inexistência de pagamentos na reconstituição.

Nos termos do artigo 123, do diploma regulamentar acima referido, caberia ao impugnante indicar os pontos de discordância trazendo aos autos, documentos, levantamentos e demonstrativos, pois, tratando-se de matéria de fato, impõe-se a comprovação do que for alegado, aliás, como também exige o § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, para que seja determinada a improcedência da presunção.

Registre-se que, os documentos utilizados no levantamento realizado pelo autuante, estão na posse do contribuinte, sendo-lhe possível juntar aos autos a prova ou sua cópia, o que não feito.

Diante do exposto, as infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, são integralmente subsistentes.

Vota pela Procedência do Auto de Infração.

O autuado apresenta Recurso Voluntário (fls.2009/2014) no qual ataca exclusivamente a infração 8, requerendo a nulidade do Auto de Infração. Alega a existência de cerceamento de defesa, por haver citação genérica de alguns dispositivos, sem a apresentação de quaisquer documentos que comprovem a apuração do imposto, assim como a ausência de referência aos meios de prova obtidos, o que fere de forma irrefutável o RPAF/99.

Prossegue, tecendo diversas considerações sobre o direito à ampla defesa e ao contraditório, citando o artigo 5º, inciso LV, c/c o artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal. Cita e transcreve manifestação doutrinária de Vicente Greco Filho, reporta-se ao entendimento de Hely Lopes Meirelles, das decisões dos Tribunais e das Juntas de Julgamento deste CONSEF, como os Acórdãos JJF nºs 0588/99, 0551/99 e 0790/99, para reforçar o seu entendimento. Afirma que, mesmo diante da presunção trazida pelo autuante, a autuação não pode prosperar, considerando a ausência de demonstração de saldo final dos exercícios que deveriam ter sido considerados pelo autuante apontando como exemplo o exercício de 2005, cujo saldo final foi de R\$37.952,57. Assevera que a autuação está eivada de vícios que resultam na nulidade do Auto de Infração.

Acrescenta que a fiscalização tinha como verificar pela correta escrituração do livro Caixa, pleno conhecimento do saldo positivo final do exercício de 2005, bem como dos demais exercícios. Cita e transcreve ensinamentos de Antonio Silva Cabral, referente à presunção, assim como a Súmula 473 do STF, reportando-se, ainda, sobre a lição de Fábio Fanuchi referente à observância dos requisitos essenciais estipulados por lei para validade do lançamento. Reporta-se, ainda, sobre o artigo 142 do CTN, para falar da inocorrência do fato gerador do imposto no presente lançamento. Invoca a sua regularidade perante o Fisco, para afirmar que qualquer pretensão de lhe imputar infração é irregular, transcrevendo ementa sobre documento inidôneo e a necessidade de comprovação de sua ilegitimidade, atribuída ao ementário do TIT, 1973, pág.122, como também o Acórdão JJF nº. 0551/99.

Finaliza pedindo a nulidade do Auto de Infração.

Inicialmente o sr. procurador observa que o Recurso Voluntário atacou somente a matéria concernente à infração 8 e utiliza da mesma abordagem apresentada na defesa inicial.

Destaca que, o recorrente pretendeu apenas desqualificar a autuação alegando a ocorrência de cerceamento de defesa pretendendo a anulação do lançamento. Diz que, sobre essas alegações nada tem a acrescentar “ao elucidativo voto do relator na JJF, pois não houve cerceamento de defesa frente a toda a documentação apresentada comprobatória do aludido ilícito fiscal. E conclui: “Ao bem da verdade, o recorrente perdeu a oportunidade de comprovar mediante argumentação técnica e comprovação material que o lançamento fiscal seria improcedente. Ora, em se tratando de matéria de fato, é cediço no processo administrativo fiscal que a simples negativa do cometimento da infração ou a apresentação de alegações sem a devida comprovação material não se constitui em prova; insuficiente, portanto, para elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Neste sentido opino pela manutenção da autuação e pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado”.

## VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de uma série de irregularidades, porém, este só ataca objetivamente a infração descrita no item 8 que diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

Como bem colocou o sr. procurador o Recurso Voluntário apresentado prende-se basicamente a repetir o que já havia sido posto quando da impugnação e insiste em tentar demonstrar que houve cerceamento de defesa, porém não traz ao PAF fatos concretos capazes de macular o lançamento efetuado.

Comungo com a Decisão e acompanho o opinativo da PGE/PROFIS de que, efetivamente, não houve cerceamento de defesa. É farta a documentação apresentada que comprova o aludido ilícito fiscal. Tivesse o contribuinte meios de contestá-lo, poderia fazê-lo sem nenhum constrangimento. Não trouxe, portanto, o recorrente, nenhuma prova capaz de tornar o lançamento fiscal Improcedente.

Como lembrou o sr. Procurador, em se tratando de matéria de fato, “*é cediço no processo administrativo fiscal que a simples negativa do cometimento da infração ou a apresentação de alegações sem a devida comprovação material não se constitui em prova*”

Acompanho a Decisão da JJF, bem como o Parecer da PGE/PROFIS e voto no sentido de que o Recurso Voluntário seja pelo NÃO PROVIMENTO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **018184.0612/06-3**, lavrado contra **DANARF DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$84.168,04**, acrescido da multa 50% sobre R\$20.302,18, 60% sobre R\$6.083,79 e 70% sobre R\$57.782,07, previstas no art. 42, incisos I, “b”, 1, 3, II, “b”, VII, “a”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

RAIMUNDO LUIS DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS