

PROCESSO - A. I. Nº 269275.0012/07-3  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JOSÉ EGNALDO PIRES DE MENEZES DE PAULO AFONSO (SUPERMERCADO GRANDE MAR)  
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JOSÉ EGNALDO PIRES DE MENEZES DE PAULO AFONSO (SUPERMERCADO GRANDE MAR)  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJJ nº 0128-04/08  
ORIGEM - INFRAZ PAULO AFONSO  
INTERNET - 07/11/2008

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0324-12/08**

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos o débito foi reduzido. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, interpostos exclusivamente contra a infração 2 do Auto de Infração. O presente lançamento tributário foi lavrado para exigência de débito no valor total de R\$ 61.869,06, com aplicação das multas de 60%, 70%, pelo não cumprimento de obrigação principal e das penalidades de 10% e 1%, relativas a descumprimento de obrigação acessórias pelas irregularidades abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização Total da infração: R\$223,26, com aplicação da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, relativamente aos exercícios 2004/05. Total da infração: R\$59.097,88, com aplicação da multa de 70%.

INFRAÇÃO 3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Total da infração: multa no valor de R\$2.518,98.

INFRAÇÃO 4 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Total da infração: multa no valor de R\$28,94.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 160/162) e a Junta de Julgamento decidiu pela procedência parcial do lançamento, conforme voto a seguir transcritó.

*“Preliminarmente, cabe tecer breves considerações acerca dos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, suscitados pelo sujeito passivo em sua peça impugnativa inicial, mormente no que se refere a sua aplicação no processo administrativo tributário.*

*No âmbito da processualística, sem dúvida alguma, há de ser ressaltado o princípio que manda observar as normas legais do processo. Sua relevância é de tal ordem que os demais princípios são corolário direta ou indiretamente deste. Originado da Carta Inglesa, o devido processo legal, positiva-se em nossa Constituição, art. 5º, LIV, para estabelecer que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Combina-se com o direito do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV), além do direito de acesso à justiça (art 5º, XXXV), fechando um ciclo de garantias processuais.*

*No contencioso fiscal, o devido processo legal abrange as hipóteses de conflitos de interesses entre fisco e o contribuinte, com oferecimento da oportunidade de apresentar defesa e provas que a sustente, contrapor argumentos, poder, enfim, influenciar na Decisão e no acertamento do crédito tributário em constituição. Tal princípio desdobra-se, sobretudo, nas garantias do incontestável contraditório e à defesa, sem limitações que possam reduzi-lo, aplicadas necessariamente ao processo tributário.*

*O contraditório, como instrumento constitucional que é, propicia ao sujeito passivo a garantia de não ser despojado de seus bens sem que a este ato possa se manifestar, mediante a impugnação do lançamento fiscal. É direito garantido ao sujeito passivo opor-se ao ato fiscal, de contraditar com liberdade, manifestando-se acerca dos fatos que se reportam ao procedimento fiscal. Em outras palavras, garante que o ato administrativo se efetue mediante desenvolvimento de relação jurídica processual em que direito, faculdade e ônus existam tanto para o contribuinte como para a administração.*

*Por sua vez, o princípio da ampla defesa, deve ser igualmente observado no processo administrativo fiscal, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.*

*Como decorrência destes comandos, surge no âmbito administrativo a possibilidade de serem impugnados os atos praticados pelo fisco. No entanto, a ampla defesa também não pode significar uma espécie de defesa sem limites, nem de tentativa de tumultuar a marcha regular do processo. É incabível, o sujeito passivo, ou mesmo o sujeito ativo, sendo o caso, utilizar-se da garantia processual constitucional para somente postergar uma Decisão que, de antemão, lhe pareça desfavorável.*

*No caso em tela, o sujeito passivo argumentou a existência de cerceamento de defesa, ante à não apresentação por parte do autuante de demonstrativos da reconstituição do livro Caixa e cópias de nota fiscal, entre outros documentos que deram suporte ao lançamento. No entanto, o sujeito passivo exerceu amplamente seu direito de impugnar o Auto de Infração, inicialmente, às fls. 160 a 173, voltando a manifestar-se às folhas 189 a 193. Ainda assim, essa junta de julgamento em Decisão de fls. 180/181 determinou a reabertura do prazo para nova manifestação, viabilizando as garantias da ampla defesa do contribuinte. Tal Decisão decorreu, sobretudo, da inserção de notas fiscais com repercussão no demonstrativo de débito sem provas de sua ciência por parte do autuado, o que foi sanado através do oferecimento de novo prazo para manifestações defensivas, além da entrega de cópias das notas supramencionadas, através documentos, fls. 183/185. Dessa forma não há falar em qualquer mácula ao devido processo legal.*

*No mérito, o autuado, nas duas oportunidades, deixou de fazer quaisquer contestações acerca das infrações 01, 03 e 04. Breve referência fez a estas, fl. 193, apenas para concordar e confirmar o acerto fiscal. Mantidas, pois, tais infrações. Em relação à infração 02, objeto da contestação do sujeito passivo, refere-se à omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, totalizando R\$ 59.097,88, para os exercícios 2004 e 2005, tendo em vista a presunção legal prevista na lei 7014/96 (art. 2º, § 4º), conforme abaixo descrita:*

*“§ 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.”*

*É cediço que na hipótese, existe a inversão do ônus da prova quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o dever de provar que não houve o fato infringente. Tal inversão, vale a repetição, origina-se da existência em lei de presunção relativa (Juris Tantum), pois, na ausência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa, em regra do art. 333, inciso I, do CPC. Em vista disso, também, não acato a alegação defensiva de que nos autos não foi atendido ao princípio do ônus probandi.*

*Assim, o fato de o auditor fiscal utilizar-se de presunções para o lançamento do crédito tributário, antes de se constituir em afronta, encontra guarida na lei que trata do ICMS baiano, tombando sem sustentação o entendimento defensivo de que a falta de registros no livro Caixa seja incapaz de gerar omissões ou impostos.*

*Se na sua defesa inicial, o autuado não apresentou qualquer prova que fundamentasse suas alegações ou cooperasse nas discussões das questões substantivas, em desobediência a tudo quanto antes articulado acerca das garantias processuais do contribuinte, no processo administrativo tributário, em sua manifestação de folhas 190/193, o sujeito passivo declara que por negligência de sua contabilidade deixou de registrar no livro Caixa notas fiscais de saída, durante o período janeiro a dezembro de 2004, embora escriturado normalmente no livro de Registro de Saída de Mercadorias, anexando suas cópias, fls. 195/221, além de apresentar documentos com o fito de comprovar a existência de saldo anterior de caixa.*

*Inicialmente, com relação ao saldo de caixa em 31 de dezembro de 2003, no valor de R\$ 95.897,01, alegado somente na segunda manifestação do sujeito passivo, carece de melhor comprovação. Não são convincentes os documentos acostados aos autos, objetivando provar a existência desse saldo. A cópia do livro Caixa com o saldo em 31 de dezembro de 2003 e o termo de encerramento do exercício 2003, fls. 235/236, apresentam forma e impressão completamente divergentes dos livros semelhantes para os exercícios 2004/2005. Indicam que foram produzidos recentemente na tentativa de embasar as suas alegações defensivas.*

*Ainda com relação ao outro documento, fl. 237, apresentado pelo sujeito passivo, dando conta também da existência do saldo em Caixa e Banco, em 31.12.03, na ordem de R\$ 95.897,01, cópia da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica exercício de 2004, a própria data do recibo declarada pelo SERPRO, indica que tal Declaração foi enviada em 07.02.2008, servindo mais à necessidade de sustentar suas razões de defesa e menos da certificação do fato concreto.*

*Cabe lembrar, os meios de provas são os instrumentos através dos quais os fatos serão representados no processo. Daí a necessidade da fixação dos fatos por instrumentos ou provas idôneas, sob pena de incidir em dolo processual a que se refere a artigo 485, III, CPC, representado pela má fé ou deslealdade que a parte utiliza para dificultar a atuação processual ou influenciar a autoridade julgadora de modo a obter resultado favorável.*

*O crédito tributário decorre de um fato jurídico, especificado na lei como capaz de gerar o tributo a ser pago pelo contribuinte. A falta de recolhimento demandará procedimento fiscal administrativo que possibilitará ao infrator defender-se com provas que tenham por objeto os fatos da causa indicados na contestação e que serão apreciadas segundo os princípios do livre convencimento do julgador.*

*No caso em tela, o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência ou presunção. Trata-se de um dos mais simples procedimentos de ocultação de receitas, que só se elide pela via documental, salvo erro contábil ou procedimento escritural equivocado, devidamente evidenciáveis e com poderes eliditórios inatacáveis, como entendo verificar-se no caso das receitas de vendas do período de 2004. Para esta, foi acostada à defesa, prova da existência das operações correspondentes, representada pelas cópias do livro de Saída (fls. 238/264) e das DMA respectivas (fls. 222 a 233), entregues no momento oportuno e reprodução dos documentos emitidos. Esta, sim, prova capaz de elidir a presunção juris tantum em que se*

baseou a exigência tributária vertente; O saldo de caixa final do exercício de 2003 e que serviria de parcela inicial para o exercício autuado de 2004, tais provas, contudo, não merecem credibilidade, motivo porque não as acato, conforme justificativas anteriormente fundamentadas. Podendo ainda ser acrescentado o fato de que o livro Caixa de 2003, fl. 42, não consta como saldo inicial o valor apresentado na folha 235 como saldo remanescente a ser transportado.

Assim, considerando que o autuado juntou ao processo cópias do livro Registro de Saídas e respectivas DMAs (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) do exercício de 2004, provando a existência de receitas que não foram computadas pelo autuante na apropriação do saldo credor de caixa acato o demonstrativo apresentado pelo contribuinte à fl. 192, fazendo apenas a exclusão do saldo inicial de R\$95.897,01, que não restou devidamente comprovada sua existência, resultando no valor devido”, conforme planilhas que anexou à Decisão, totalizando os seguintes valores: Exercício de 2004 – R\$10.546,00 e Exercício de 2005 – R\$10.749,31.

O autuado expressamente reconheceu as infrações 1, 3 e 4 e, em suas razões defensivas, de folha 193, a JJJ declarou a procedência parcial da infração 2, que após as modificações, totalizou a quantia de R\$21.295,36.

No Recurso Voluntário, o contribuinte volta a se insurgir contra a exclusão do saldo de caixa no valor de R\$95.897,01, transcrita no livro caixa nº 3 e devidamente reconhecido pelo contabilista e pelo titular da empresa. Afirmou ainda que a declaração de imposto de renda com a retificadora são informações verdadeiras, extraídas do livro caixa e da Declaração do imposto de renda pessoa jurídica do exercício de 2003. Argumentou que em caso de suspeita acerca das informações prestadas, deveria o julgador de 1º grau ter realizado uma diligência “*in loco*”. Requeru o reexame da defesa apresentada e das provas apresentadas através de diligência fiscal.

A Procuradoria Estadual, às fls. 310/311, exarou Parecer, destacando inicialmente o excelente trabalho realizado pelo julgador de 1º grau. Afirmou que o julgado foi perfeito na análise de cada nulidade alegada e em relação aos documentos apresentados pela defesa. Disse que na peça recursal o contribuinte utilizou-se da mesma abordagem da sua defesa inicial, represtindo as suas alegações através de documentação contábil produzida posteriormente à autuação. Opinou, ao final, pela manutenção da autuação e pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO

Correta a Decisão de 1ª Instância. No que se refere ao Recurso Voluntário, a tentativa do recorrente em elidir o saldo credor de caixa integrante do item 2 do Auto de Infração, via apresentação do livro caixa de 2003, onde é indicado o saldo devedor no montante de R\$95.897,01, não pode ser acolhida. Da mesma forma a declaração retificadora de imposto de renda pessoa jurídica, enviada à Receita Federal em 07.02.2008. O Auto de Infração foi lavrado em 27/06/2007, alcançando fatos geradores verificados nos anos de 2004 e 2005. Todos os documentos apresentados são retificações posteriores ao fato apurado na ação fiscal, constituindo, portanto, prova “*pós facto*”, inválida para desconstituir a escrituração fiscal apresentada pelo contribuinte ao autuante e que serviu de lastro probatório para o lançamento tributário em lide. Assim, o saldo final apresentado em 2003, para servir de base probante do saldo inicial de 2004 não pode ser acatado. Cumpre destacar que o montante alegado pelo recorrente não consta do saldo inicial do caixa de 2004, conforme atesta a cópia reprográfica do referido livro, anexada a fl. 42 do PAF, onde é indicada a inexistência de saldo inicial, constando da escrituração o valor 0 (zero). Não se pode deduzir, por um silogismo lógico, ainda que se admitisse a existência de saldo financeiro positivo no caixa no final de 2003, que foi todo ele transferido para o exercício seguinte. Somente se o contribuinte demonstrasse a correção do lançamento existente no livro caixa, com a correspondente transferência para o período imediato, via apresentação dos documentos que dessem suporte àquele lançamento e às decorrentes retificações, se poderia acolher a prova

apresentada, que seria retificadora das informações originalmente prestadas ao fisco. Ademais, o art. 123, § 5º, do RPAF/99, prescreve a seguinte regra:

*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.*

(...)

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

Cumpre ressaltar ainda que a escrituração fiscal ou mercantil que contenha dados divergentes entre si, a exemplo do que ocorreu no caso em exame, impõe ao seu autor, ou seja, ao próprio contribuinte, o ônus de provar, através da apresentação dos documentos, a veracidade das retificações ou correções efetuadas. Retificar a escrituração após o lançamento tributário, por si só, não pode servir de prova desconstitutiva da exigência fiscal. O princípio da boa-fé e da lealdade processual impõe ao demandante a juntada do lastro probatório que justifique as retificações procedidas em sua escrita. Assim, considerando o acima exposto, deve ser mantida a Decisão da Junta de Julgamento e, em decorrência, NEGO PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário, pois a existência de saldo credor de caixa, configura a presunção de omissão de saídas de mercadorias, sem pagamento do ICMS, nos termos do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao Recurso de Ofício, de igual forma, mantendo a Decisão “a quo”. Conforme foi muito bem ressaltado no voto do relator de 1ª Instância, o contribuinte, na fase de impugnação, demonstrou alguns equívocos do lançamento, atestando a existência de receitas de vendas escrituradas nos livros fiscais e correspondentes notas fiscais que deixaram de ser computadas na auditoria de caixa. Em decorrência, o valor original do débito de infração 2, no montante de R\$59.097,88, foi reduzido para R\$21.295,36. Assim ante o exposto, o Recurso de Ofício deve ser IMPROVIDO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269275.0012/07-3, lavrado contra JOSÉ EGNALDO PIRES DE MENEZES DE PAULO AFONSO (SUPERMERCADO GRANDE MAR), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$21.518,57, acrescido das multas de 60% sobre R\$223,26 e 70% sobre R\$21.295,31, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$2.547,92, previstas no art. 42, incisos IX e XI da citada lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÉDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS