

**A. I. N.º** - 269275.0012/07-3  
**AUTUADO** - JOSÉ EGNALDO PIRES DE MENEZES DE PAULO AFONSO  
**AUTUANTE** - JOSÉ RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 14.05.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0128-04/08

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato não contestado. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos o débito ficou reduzido. Infração parcialmente subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. MULTAS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% e 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Infrações não impugnadas. Rejeitadas as preliminares de cerceamento de defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 27/06/2007, 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 01 - 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 02 - 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 03 - 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 04 - 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 apresenta impugnação tempestiva (fls. 160/162), invocando, preliminarmente, os princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, inciso LIV e LV, art. 5º da CF, para argüir cerceamento de defesa.

Diz que, intimado da lavratura do presente auto de infração, “verificou que não foi acostado no Auto de Infração as peças que deram origem a omissão de saída nos exercícios de 2004 e 2005.” Afirmar que a fiscalização “dificultou o refazimento no confronto dos registros, lançamentos das notas fiscais com o registro de Entrada de mercadorias, bem como, dos lançamentos e registros dos documentos no livro Caixa, isto com o propósito de conferir os saldos credores apontados na infração 02-05.03.02, fls 01/02 do PAF, inibindo a Autuada de exercer amplamente o direito de defesa”.

Afirmar anexar aos autos cópias dos demonstrativos que teria recebido juntamente com o auto de infração, não constando entre esses, conforme alega: demonstrativo da reconstituição do Livro Caixa com os lançamentos de débito e crédito relativos as notas fiscais à vista, duplicatas, folha de pagamento, água, luz, telefone e outros documentos legais. Pede ainda “juntar cópias da “Nota Fiscais” constante da planilha de Auditoria da Conta Caixa, fl. 13 do PAF, que prova a ocorrência do fato gerador e que a autuada possa fazer um confronto com os registros do Livro de Entrada de Mercadorias.”

Aduz que a fiscalização não atendeu ao princípio do ônus probandi, em que a prova cabe ao autor, que não foi acostado demonstrativo de mercadorias com seus respectivos fornecedores, data de aquisição e valores e, conforme se observa, do demonstrativo de fl. 13; mensurou os valores das mercadorias e somou como pagamento a vista, tornando a reconstituição do caixa incorreto e sem provas. Insiste, houve cerceamento de defesa e “a lavratura do Auto de Infração embaraçou o exercício defensivo da Autuada”.

Afirmar ainda que, em razão do exposto não entra no mérito da defesa, aguardando que lhe seja restituído o prazo, após a juntada de peças indispensáveis para exercer seu direito de defesa.

Requer, enfim, acolhimento de seu argumento quanto ao cerceamento de defesa e, no prazo, “reunir junto a Infaz de Paulo Afonso, os documentos Demonstrativo de Caixa e Cópias das Notas Fiscais não registradas no Livro de Entrada”. Salienta ainda que anexa documentação recebida no auto de infração.

O autuante, por sua vez, prestou informação fiscal (fl. 176), afirmando que permanece exigível o crédito fiscal, uma vez que o autuado não apresenta nenhuma prova capaz de desconstituir a presunção fiscal ou mesmo modificá-la.

Diz que todo o procedimento fiscal foi transparente e documentado. Que, em relação às infrações 01, 03 e 04 elaborou as planilhas Auditoria de ICMS Antecipação Tributária (infração 01 - fl. 11) e a planilha de Auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais (infrações 03 e 04 - fl. 12), onde detalha os valores exigidos, com as respectivas datas, mês e ano, número de notas fiscais, base de cálculo, além de ICMS reclamado. Assente ainda que na Auditoria de Documentos e Lançamentos Fiscais fez a separação das mercadorias tributadas e não tributadas para fins de aplicação das multas respectivamente de 10% e 1% e que tais notas estão anexadas aos autos, às fls. 14/40. Afirmar que ao alegar cerceamento de defesa, quer apenas o autuado ganhar tempo.

Argúi, com relação à infração nº 02, que anexou à fl. 13, planilha de Auditoria de Caixa, “onde detalha mês a mês, baseado na própria escrituração do contribuinte (conforme xerox de seu livro caixa de 2004 e 2005, respectivamente, entre as folhas 41 e 57 e entre 58 e 92), acrescentando apenas as notas fiscais não escrituradas”. Conclui dizendo que o demonstrativo do débito é de fácil compreensão, o auto é explicativo, não devendo prevalecer a alegação temerária de cerceamento de defesa, tendo perdido o contribuinte a oportunidade de discutir o mérito da questão, seja o auto julgado procedente.

Encaminhado para julgamento em pauta do dia 09.08.2007, o colegiado da 4ª JJF na assentada do julgamento decidiu converter o presente PAF em diligência, determinando que fosse encaminhado à Inspetoria de origem e posteriormente ao próprio auditor, considerando que não consta nos autos provas de que o autuado recebeu cópias das notas fiscais relacionadas no processo (fls. 14 a 40) e que serviram de documentos para a auditoria de caixa, reabrindo-se o prazo para defesa, fl. 181.

Intimado o autuado na forma da lei, ingressa tempestivamente com nova impugnação (fls.189/193), descrevendo, preliminarmente, o que se compreende por Documentação Contábil e afirma ser esta hábil quando revestida das características da legislação e o registro nos livros autorizados, seguindo os princípios das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Faz referência à intimação inicial, de 16.04.2007 fl. 09, questionando a auditoria que deu surgimento ao presente auto de infração, entendendo que poderia ter sido feita a reconstituição do livro Caixa pelo autuante confrontando-o com seu livro de Saída, este autorizado pela Secretaria da Fazenda.

Aduz que por negligência do responsável por sua contabilidade deixou de registrar no livro Caixa os valores faturados relativos às notas fiscais nos meses de janeiro e dezembro de 2004, mas que a falta de lançamento, registro e escrituração no livro Caixa não gera imposto, tributo ou omissão, uma vez que o livro de Saída está devidamente escriturado com as notas fiscais emitidas.

Diz que o Auditor Fiscal deixou de considerar o saldo anterior do caixa, em 31.12.2003, no valor de R\$ 95.897,01 (noventa e cinco mil, oitocentos e noventa e sete reais e um centavo), registrado à folha 19 do livro Caixa 03, e, como prova desse saldo no caixa de 2003, exhibe à fl. 297, a Declaração de Imposto de Renda, daquele exercício, além da DME de 2003. Refaz o livro Caixa nos exercícios 2004 e 2005, conforme planilhas 01 e 02, folha 192, considerando o saldo devedor de 31.12.2003, valor inicial para o exercício de 2004, mais as notas fiscais, registradas no livro de saída, não considerada pelo Auditor no levantamento anterior.

Reconhece o acerto das infrações relativas aos impostos não recolhidos por antecipação e a cobrança das multas de 1% e 10% relacionadas às notas não lançadas na escrita contábil. 01 e 03. Pede sejam examinadas as provas do refazimento do Caixa da autuada, o transporte do saldo do exercício 2003, o lançamento das notas fiscais de saída e julgamento improcedente do presente auto de infração.

O Auditor Fiscal autuante volta a se pronunciar acerca da manifestação do sujeito passivo (fl. 266) para afirmar que a concordância por parte do contribuinte com as infrações 01, 03 e 04 implica reconhecimento do não registro das notas fiscais de folhas 14 a 40 e da consideração desses valores não escriturados na apuração do saldo credor de caixa da infração 02, lembrando que tal evento autoriza a presunção legal de omissão de receitas tributáveis.

## VOTO

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, suprimidos 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 a seguir demonstrado para os exercícios 2004 e 2005.

#### Exercício 2004

MÊS/ ANO	SALDO ANTERIOR	DÉBITO	CRÉDITO	NF N/ ESCRITURADA	TOTAL	SALDO FINAL	ICMS
JAN/04	0	3.546,36	9.765,44	0	9.765,44	-6.219,08	1.057,24
FEV/04	0	13.991,00	8.808,63	0	8.808,63	5.182,37	
MAR/04	5.182,37	9.951,30	5.446,51	0	5.446,51	9.687,16	
ABR/04	9.687,16	29.210,66	8.511,59	0	8.511,59	30.386,23	
MAI/04	30.386,23	13.548,23	10.987,80	8.604,93	19.592,73	24.341,73	
JUN/04	24.341,73	25.300,98	9.390,45	4.058,25	13.448,70	36.194,01	
JUL/04	36.194,01	61.173,28	46.742,53	1.026,16	47.768,69	49.598,60	
AGO/04	49.598,60	7.760,76	16.262,51	0	16.262,51	41.096,85	
SET/04	41.096,85	7.707,87	36.470,35	430,65	36.901,00	11.903,72	
OUT/04	11.903,72	4.310,88	30.833,51	929,65	31.763,16	-15.548,56	2.643,26
NOV/04	0	10.146,24	31.060,62	3.501,16	34.561,78	-24.415,54	4.150,64
DEZ/04	0	21.943,02	36.110,15	1.684,98	37.795,13	-15.852,11	2.694,86
TOTAL							10.546,00

Para o exercício de 2005, o levantamento de caixa espelha o demonstrativo abaixo:

MES ANO	SALDO ANTERIOR	DÉBITO	CRÉDITO	NF N/ ESCRITURADA	TOTAL	SALDO FINAL	ICMS
FEV/05	0	26.038,04	33.791,16	0	33.791,16	-7.753,12	1.318,03
MAR/05	0	102.954,82	74.878,95	0	74.878,95	28.075,87	
ABR/05	28.075,87	26.113,23	74.941,74	0	74.941,74	-20.752,64	3.527,95
MAI/05	0	55.267,38	72.388,05	0	72.388,05	-17.120,67	2.910,51
JUN/05	0	19.630,00	25.959,80	11.275,00	37.234,80	-17.604,80	2.992,82
JUL/05	0	52.910,70	33.284,43	1.131,65	34.416,08	18.494,62	
AGO/05	18.494,62	43.674,17	30.802,71	0	30.802,71	31.366,08	
SET/05	31.366,08	43.382,99	34.067,03	1.013,66	35.080,69	39.668,38	
OUT/05	39.668,38	38.770,22	32.519,16	1.356,06	33.875,22	44.563,38	
NOV/05	44.563,38	36.751,35	43.187,13	0	43.187,13	38.127,60	
DEZ/05	38.127,60	40.122,42	73.006,89	0	73.006,89	5.243,13	
TOTAL							10.749,31

Tendo em vista que o autuado expressamente reconheceu as infrações 01, 03 e 04 em suas razões defensivas de folha 193, considerando tudo o mais que do processo consta acerca da infração 02, voto pela procedência parcial do presente auto de infração, sendo que para o exercício de 2004, o lançamento contido na inicial que era de R\$ 45.984,79 passa para R\$ 10.546,00; em 2005, que era de R\$ 13.113,09 passa para R\$ 10.749,36. Importa a infração 02, após as modificações, em 21.295,36.

Ante o exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração lavrado.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269275.0012/07-3**, lavrado

contra **JOSÉ EGNALDO PIRES DE MENEZES DE PAULO AFONSO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor 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 “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.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADOR