

**A. I. Nº** - 206887.0023/12-8  
**AUTUADO** - JURANDI REBOUÇAS DE ALMEIDA  
**AUTUANTE** - JOELSON ROCHA SANTANA  
**ORIGEM** - INFACITABERABA  
**INTERNET** - 04. 09. 2015

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0135-01/15**

**EMENTA: ICMS.** 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que o autuado incorreu na irregularidade apontada neste item do lançamento de ofício. Alegação defensiva de que o autuante não considerou os pagamentos realizados não procede, haja vista que os valores pagos constam na planilha. Infração subsistente. 3. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSEERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, cabendo a Fiscalização agir nos estritos termos da legislação, apresentando demonstrativos e as provas necessárias com os devidos esclarecimentos acerca dos elementos que compõem a autuação. No caso em exame, inexiste qualquer esclarecimento ou indicação acerca dos documentos fiscais que porventura remanesceram na imputação, assim como sobre qual o critério adotado na determinação do valor do débito, o que implica em ofensa ao devido processo legal e cerceamento do direito de defesa. Infração nula. 4. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO 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. O § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 autoriza a presunção de que os valores dos recursos de origem desconhecida são oriundos de vendas de mercadorias anteriormente realizadas e não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Corrigidos erros do levantamento. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 07/05/2013, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$134.993,50, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de janeiro a abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2009, janeiro a março, maio, junho, setembro e novembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.392,51, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente as aquisições de mercadorias provenientes outras unidades da Federação destinadas para fins de comercialização, nos meses de janeiro, abril, maio, setembro novembro e dezembro de 2009, janeiro a abril, junho, julho e dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$11.618,53, acrescido da multa de 60%;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2009 e 2010, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$90.958,14, correspondente ao percentual de 10% sobre o valor comercial das mercadorias;
4. Falta de recolhimento do ICMS, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de maio e julho de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$22.024,32, acrescido da multa de 100%.

O autuado apresentou defesa (fls. 52 a 56) reproduzindo, inicialmente, lição de Caio Tácito sobre abuso do poder administrativo no Brasil.

Aduz que em conformidade com ensinamento do referido mestre, o administrador público deve gozar de ampla área de competência para que possa agir com a esperada desenvoltura, observando, sempre, o patrulhamento das fronteiras da legalidade, de modo a vedar as excursões abusivas e manter o poder discricionário (dentre outras conceituações, um poder amplo, em virtude do qual a autoridade pode determinar medidas não estabelecidas a fim de solucionar questões de interesse público), não podendo ser confundido com poder arbitrário, que se estende o poder despótico, extravasa a esfera da lei e não se enquadra na soma das atribuições, que se mostrem próprias e inerentes à autoridade.

Diz que a fiscalização, “como ato administrativo”, apresenta dois aspectos práticos: o mérito e a legalidade, cabendo ao primeiro a análise da oportunidade e conveniência, que é a zona livre onde devem pairar as medidas administrativas, que tem por limite, justamente, o segundo, que pressupõe o limite da lei e, principalmente, critérios mínimos de razoabilidade e bom senso, que não se pode prescindir, “... sob pena de justificável e feroz reação do contribuinte (aqui convertido de fiscalizado em vítima), na medida em que o terrorismo fiscalizatório insano confunda meios indiciários com meios incendiários (não se trata apenas de mera semântica)”

Frisa que tais considerações preliminares cabem à perfeição ao analisar a postura e os métodos utilizados pelo Auditor Fiscal durante o processo fiscalizatório por ele perpetrado.

Registra que se trata de pessoa jurídica atuando no “Comércio Varejista de Gêneros Alimentícios”, conforme inscrição junto ao CAD-ICMS/BA.

Reporta-se sobre a infração 01, consignando que acata a imputação como procedente.

Quanto à infração 02, salienta que o autuante acusa a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, contudo, deixou de observar os DAEs pagos com suas respectivas notas fiscais que foram entregues, como parte da documentação solicitada através da intimação fiscal, haja vista que, a não observância dos respectivos comprovantes e suas notas fiscais, conforme cópias anexadas e numeradas de fls. 01 a 71.

No que tange à infração 03, argui, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa, alegando que o autuante ao proceder a lavratura do Auto de Infração não lhe entregou cópia das Notas Fiscais com seus respectivos comprovantes de entrega da mercadoria no seu estabelecimento. Acrescenta que tudo isso em decorrência da lógica do previsto no Decreto nº 70.235/72, que exige que a ação fiscal esteja devidamente instruída com as provas e elementos para comprovar o suposto ilícito.

Afirma que não pode prosperar a exigência fiscal, pois fundamentada exclusivamente em documentos que lhe são estranhos.

Relativamente à infração 04, alega que se torna viciosa, haja vista que imputada em decorrência das informações obtidas do SINTEGRA, originando a infração 03 e, consequentemente, o saldo credor de caixa apontado neste item da autuação.

Sustenta que não poderia, assim, o autuante abusar da discricionariedade e simplesmente exigir algo que a lei, em sentido restrito, expressamente não estabeleça, ensejando uma instabilidade nas relações jurídicas, distorcendo o sentido da expressão “discricionariedade” para se apegar, na sua atividade de administrador, em outra de sentido radicalmente diverso, a “arbitrariedade”.

Prosseguindo, reporta-se sobre os princípios constitucionais e legais que norteiam o procedimento fiscalizatório. Invoca e reproduz o art. 5º, LVI, da Constituição Federal, para falar da inadmissibilidade de provas ilícitas.

Aduz que a autoridade administrativa também é reservado o direito de utilizar todos os métodos necessários para suportar a denúncia, entretanto, o método utilizado deverá estar dentro dos limites da lei, assegurando, desta forma, o princípio da legalidade. Acrescenta que o fato que der origem à exigência tributária deve estar devidamente comprovado por meio de provas idôneas.

Assevera que o autuante ao desrespeitar essa vedação expressa fixada pela Constituição Federal, termina por agir sem a respectiva competência fixada pelo legislador e por isso em claro abuso de poder, conforme lição de Caio Tácito que reproduz. Transcreve, ainda, posição de Bilac Pinto, quando Ministro STF.

Sustenta que é totalmente ilegal a conduta do autuante ao constituir o lançamento fiscal, pois baseado em elementos que escolheu ao seu talante e que não espelham a realidade das operações da empresa.

Diz que todo esse procedimento ao arrepio da lei não merece guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a sua plena defesa, além de não se poder assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, conforme tem sido o posicionamento de órgãos administrativos, inclusive deste CONSEF.

Menciona que o princípio do contraditório contém o enunciado de que todos os atos e termos processuais, ou de natureza procedural, devem primar pela ciência bilateral das partes, e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas, conforme ensina Rui Portanova. Reproduz, ainda, posicionamento doutrinário de Vicente Greco Filho, Ovídio A. Baptista da Silva, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, sobre a ampla defesa e o contraditório.

Assinala que o cerceamento de defesa se dá quando ocorre uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual. Acrescenta que qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violar o princípio do devido processo legal. Reporta-se sobre a posição de José Afonso da Silva, sobre a matéria.

Conclui requerendo a improcedência das infrações 02,03 e 04, e a procedência da infração 01.

O autuante prestou informação fiscal (fl. 130) registrando, inicialmente, que em cumprimento a Ordem de Serviço nº 502400/13, intimou o contribuinte em 01/04/13, fl. 07, e que dentro do prazo estabelecido os livros e documentos fiscais foram entregues.

Refere-se à infração 01, consignando que o autuado acatou como procedente este item da autuação.

Com relação à infração 02, salienta que o autuado alega que não observou os pagamentos efetuados, conforme os DAEs, contudo, afirma que não procede tal alegação, pois foram considerados todos os valores pagos na planilha demonstrativa da antecipação parcial, fl. 09, receitas 2175 e 1145, fl. 38.

Quanto à infração 03, contesta a arguição defensiva de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por não ter sido entregues cópias das notas fiscais e comprovantes de entregas, afirmando que o contribuinte tomou ciência e lhe foi entregue mediante recibo todos demonstrativos e relações SINTEGRA onde constam nºs das Notas Fiscais, Valor contábil, ICMS destacado, CNPJ dos fornecedores, CFOPs e suas respectivas chaves de acesso no caso das notas fiscais eletrônicas. Salienta que em relação à exigência dos comprovantes de entrega de mercadorias, seria o mesmo que fizesse essa mesma exigência para validar os créditos utilizados na sua conta corrente.

No que concerne à infração 04, observa que o autuado alega que o “estouro de caixa” está vinculado à infração 03, decorrendo das informações do SINTEGRA, sendo um abuso discricionário da Fiscalização, o que diz discordar.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

A 1ª JJF julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, nos termos do Acórdão JJF Nº 0248-01/13, tendo considerado nulas as infrações 03 e 04, por inobservância do devido processo legal, e recorrido de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, conforme manda o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ao apreciar o Recurso de Ofício deu pelo seu provimento e declarou nula a decisão recorrida, devolvendo os autos para saneamento, com a correção dos erros formais existentes quanto às infrações 03 e 04 e intimação do autuado para apresentar manifestação no prazo legal, conforme o Acórdão CJF Nº 0063-12/14.

Em face da decisão da 2ª CJF, esta JJF converteu o feito em diligência à INFRAZ de origem (fl. 163), a fim de que fossem adotadas as seguintes providências pelo autuante ou outro Auditor Fiscal designado:

Infração 03 – elaborasse novo “Demonstrativo de Débito” corrigindo a Data de Ocorrência indicando-a por mês (final de cada mês) e não no final de cada exercício, conforme originalmente apontado no Auto de Infração;

Infração 04 – efetuasse revisão fiscal do lançamento, corrigindo os equívocos existentes, conforme apontados no Acórdão JJF Nº 0248-01/13, precisamente à fl. 137 dos autos, assim como outros que porventura fossem identificados no trabalho revisional, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos.

O autuante consignou à fl. 166 dos autos que, em cumprimento a diligência, anexou cópias dos demonstrativos de débitos mensais para a infração 03, assim como do demonstrativo de débito com a correção dos equívocos existentes e apontados no Acórdão JJF Nº. 0248-01/13, referente à infração 04.

O autuado cientificado do resultado da diligência, inclusive dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante (fl. 176) não se manifestou.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS, dentre as quais o autuado reconheceu a infração 01, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, e impugnou as infrações 02, 03 e 04.

No que tange à infração 02, verifico que o autuado alega que o autuante acusa a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, contudo, deixou de observar os DAEs pagos com suas respectivas notas fiscais que foram entregues, como parte da documentação solicitada através da intimação fiscal, conforme cópias anexadas e numeradas de 01 a 71.

Nota, também, que o autuante contesta a argumentação defensiva, afirmando que não procede tal alegação, pois foram considerados todos os valores pagos na planilha demonstrativa da antecipação parcial de fl. 09, receitas 2175 e 1145 de fl. 38.

A análise dos elementos acostados aos autos permite constatar que assiste razão ao autuante, haja vista que, efetivamente, na planilha que elaborou (fls. 09 e 38) foram considerados todos os pagamentos realizados pelo autuado, inclusive os pagamentos aduzidos na impugnação de fls. 01 a 71 - que nos autos foram renumeradas para fls. 57 a 127.

Assim sendo, este item da autuação é integralmente subsistente.

No respeitante à infração 03, esta JJF julgou nulo o lançamento por inobservância do devido processo legal, em face de no Auto de Infração ter sido consignado como “Data de Ocorrência” o último dia dos exercícios fiscalizados, no caso, 31/12/2009 e 31/12/2010, quando deveria ter sido considerado o período mensal, conforme, inclusive, constava nas planilhas elaboradas pelo autuante.

Cabe registrar que a necessidade e indispensabilidade de que seja considerado o período mensal e não anual, além de decorrer de uma determinação legal, também decorre do fato de incidir acréscimos moratórios sobre a penalidade imposta a partir da data de ocorrência, mesmo se tratando de descumprimento de obrigação acessória, como é o caso deste item da autuação.

Ocorreu que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ao apreciar o Recurso de Ofício deu pelo seu provimento e declarou nula a decisão recorrida, devolvendo os autos para saneamento, por considerar se tratar de um erro formal passível de saneamento.

Em face disso, o feito foi convertido em diligência para que o autuante elaborasse novo “Demonstrativo de Débito”, com a correção da “Data de Ocorrência”, indicando-a por mês (final de cada mês) e não no final de cada exercício, conforme originalmente apontado no Auto de Infração, assim como com a correção da “Data de Vencimento”.

Apesar de o autuante ter cumprido a diligência indicando a exigência por período mensal, o que se verifica no novo “Demonstrativo de Débito”, acostado à fl. 167 dos autos, é uma total imprecisão e incerteza quanto à existência efetiva do débito apontado, implicando em flagrante cerceamento do direito de defesa.

Isso porque, o valor do débito originalmente consignado no Auto de Infração foi R\$90.958,14, enquanto no novo “Demonstrativo de Débito” o somatório das parcelas mensais resulta em R\$59.986,25. Ou seja, uma diferença a menos de R\$30.971,89.

Ocorre que, inexiste qualquer explicação por parte do autuante, tanto no seu pronunciamento quanto no novo “Demonstrativo de Débito”, sobre a razão pela qual houve a redução do valor originalmente exigido.

Significa dizer que, caso este órgão julgador de Primeira Instância não tivesse realizado o somatório das parcelas mensais, por certo que incorreria em erro na decisão, haja vista que a diligência fora solicitada, exclusivamente, para indicação das parcelas mensais no novo

demonstrativo de débito, o que, em princípio, não deveria resultar em modificação do valor do débito originalmente apontado.

Apesar de todo esforço empreendido pelos julgadores desta JJF no intuito de identificar a possível causa da redução, confrontando as planilhas elaboradas pelo autuante com o novo “Demonstrativo de Débito” isso não foi possível.

Observo que, apesar de no novo “Demonstrativo de Débito” as parcelas estarem indicadas por período mensal, não consta o valor total da soma destas parcelas, isto é, o valor total do débito, assim como não consta a assinatura do autuante.

É certo que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, cabendo a Fiscalização agir nos estritos termos da legislação, apresentando demonstrativos e as provas necessárias com os devidos esclarecimentos acerca dos elementos que compõem a autuação.

No caso em exame, inexiste qualquer esclarecimento ou indicação acerca dos documentos fiscais que porventura remanesceram na imputação, assim como sobre qual o critério adotado na determinação do valor do débito, o que implica em ofensa ao devido processo legal e cerceamento do direito de defesa.

Diante disso, este item da autuação é nulo.

Nos termos do art. 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 -, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de renovação dos atos, a salvo de falhas.

No que tange à infração 04, também foi julgada nula por esta Junta de Julgamento Fiscal, em face dos erros apontados, sendo que a 2ª CJF anulou a decisão, por entender que tais erros poderiam ser verificados e retificados na fase de saneamento processual, retornando o PAF para novo julgamento.

Em face disso, o feito foi convertido em diligência à INFRAZ de origem, a fim de que o autuante efetuasse revisão fiscal do lançamento, corrigindo os equívocos existentes, conforme apontados no Acórdão JJF N° 0248-01/13, assim como outros que porventura fossem identificados no trabalho revisional, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos.

O autuante incorreria em equívocos no levantamento “AUDITORIA DE CAIXA”, fls. 27/28, pois, ao apurar saldo credor de caixa no mês de maio de 2010, no valor de R\$1.426,58, ao invés de considerar o saldo do mês seguinte (junho) zero, o que resultaria no saldo devedor deste mês no valor de R\$9.541,27 (R\$185.994,86 – R\$176.453,63 = R\$9.541,27) deduziu deste valor o saldo credor apurado no mês anterior (maio) de R\$1.426,58, o que resultou no saldo devedor do mês de junho no valor de R\$8.114,69 quando deveria ter sido indicado o valor de R\$9.541,27. Em razão desse equívoco, ao apurar o saldo de caixa no mês de julho de 2010, o autuante apontou como saldo credor de caixa o valor de R\$20.597,74, pois considerou o saldo devedor do mês anterior (junho) o valor de R\$8.114,69, quando deveria ter considerado o valor de R\$9.541,27.

A diligência foi cumprida. O autuante corrigiu os equívocos apontados conforme demonstrativos que elaborou acostados às fls. 172 a 174 dos autos, sendo que a exigência referente ao mês de maio de 2010 permaneceu no valor de ICMS de R\$1.426,58 e no mês de julho de 2010 o valor do ICMS foi reduzido para R\$19.171,16.

Vale observar que a existência de saldo credor de caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Trata-se de presunção relativa prevista pelo § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, cuja prova da improcedência cabe ao contribuinte.

Verifico que, apesar de ter acusado o recebimento do novo demonstrativo, inclusive da reabertura do prazo de defesa, o autuado não se manifestou.

Assim sendo, esta infração é parcialmente subsistente no valor de ICMS de R\$20.597,74, conforme

novo demonstrativo de débito elaborado pelo autuante acostado à fl. 172 dos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206887.0023/12-8, lavrado contra **JURANDI REBOUÇAS DE ALMEIDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$42.608,78, acrescido das multas de 60% sobre R\$22.011,04 e 100% sobre R\$20.597,74, previstas no art. 42, incisos II, "b" e "d", e III, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR