

**A. I. Nº** - 232299.0004/15-6  
**AUTUADO** - EDNA MENDONÇA DE MIRANDA - ME  
**AUTUANTE** - JEANNETTE OLIVEIRA SANTOS SOARES  
**ORIGEM** - INFRAZ SEABRA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29.09.2017

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0137-02/17**

**EMENTA:** ICMS. 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. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02. O sujeito passivo trouxe parcialmente aos autos apontamentos fundamentados em sua escrituração, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Presunção legal elidida em parte. Não acolhida a preliminar de nulidade, nem o pedido para realização de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 27/03/2015, para exigir ICMS no valor de R\$54.911,93, acrescido da multa de 150%, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

01 – 17.03.07 – Deixou de recolher o ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração, na contabilidade, presumida pela constatação de suprimentos de Caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldos credores da conta Caixa, no período de fevereiro a outubro de 2011, janeiro a novembro de 2012, janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, conforme demonstrativos e documentos às fls.12 a 656.

### Enquadramento legal:

Art.18, 21 e 26, I e parágrafo 2º da Lei Complementar 123/06; Art. 4º, inciso I, da Lei nº 7.014 de 04/12/96.

### Multa Aplicada:

Art. 35 da Lei Complementar 126/06; Art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96 de 27/12/96, com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

O autuado foi cientificado da autuação em 09/04/2014, conforme intimação e Aviso de Recebimento dos Correios, fls.661 a 662.

Em 03/05/2014, através do Processo SIPRO nº 088385/2015-6, fls. 662A a 662F, Vol.III, o autuado apresentou defesa alegando que na ciência do auto de infração não lhe foram entregues os demonstrativos fiscais que fundamentam o lançamento tributário objeto do processo e especificados nas folhas 662-C e 662-D. Com base nisso, alega que não foram observadas as normas dos artigos 2º, §§ 1º e 2º e 8º, do RPAF/99, § 3º, 2º, §§ 1º e 2º, pugnando pela aplicação do §

1º do artigo 18, do RPAF/99, para que fossem entregues todos os demonstrativos elaborados pelo autuante em papel e disco de armazenamento de dados para que possa efetuar a devida conferência. E que seja reaberto o prazo de defesa para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

À fl.663, consta cópia de protocolo assinado por representante do autuado referente a entrega dos demonstrativos fiscais, e abaixo, um despacho do Inspetor Fazendário da Infaz de Seabra, datado de 03/05/2016, informando que foi alterada a data da ciência do auto de infração para 09/07/2015, tendo em vista a informação da Autuante sobre a entrega dos demonstrativos fiscais na referida data.

Em 09/09/2015, no prazo de 60 dias, através do Processo SIPRO nº 168422/2015-2, fls. 664A a 676, Vol.III, o autuado apresentou defesa com base nos seguintes fatos e fundamentos.

Alega que o agente fiscal considerou apenas as despesas pagas e as receitas nos exercícios financeiros, porém, observa no levantamento fiscal, que muitas das despesas elencadas no Demonstrativo A - Movimento Mensal de Caixa, Reconstituição de Lançamentos Objetivando Evidenciar Saldos Credores na Conta CAIXA, Período: 01/01/2010 a 31/12/2014, padecem de reais provas, muitas notas fiscais acostadas nos autos não provam a real despesa do contribuinte, vez que muitas das mercadorias contidas nas notas fiscais ali consideradas não foram realmente adquiridas pelo contribuinte, por ter sido encaminhada equivocadamente pelo fornecedor com a posterior emissão das notas fiscais de entradas pelo próprio fornecedor, ou adentrando no domicílio fiscal, foram devolvidas e descontadas em seus pagamentos, outras, o contribuinte sequer reconhece como suas aquisições, pois só teve conhecimento que as mesmas foram emitidas em seu nome, agora depois das mesmas terem sido elencadas como omissas os seus registros e os seus pagamentos considerados realizados na reconstituição dos saldos pela Autuante. Alega, ainda, que o autuante deixou de considerar também as notas fiscais emitidas com retornos de mercadorias enviadas para conserto em garantia, não considerou as entradas de bens recebidas em comodato a exemplo de peças de mostruários e expositores e as bonificações recebidas, conforme diz que comprovará ao decorrer deste processo administrativo fiscal.

Destaca que a Autuante não observou as informações relevantes neste tipo de auditoria, a exemplo da entrada de outros recursos não provenientes da venda de mercadorias, como empréstimos realizados com instituições financeiras, a venda de ativo imobilizado pelo contribuinte, o que por si só, frisa que já elide a infração em apreço.

Além disso, comenta sobre o enquadramento da infração e a tipificação da penalidade aplicada, transcrevendo-os, para em seguida contestar a penalidade aplicada.

Em sequência, comenta sobre o Regime do Simples Nacional, para arguir que a penalidade a ser aplicada, se comprovada a fraude, deve ser a indicada na alínea "a" do item III do Art. 42 da Lei 7.014/96, mesmo que fosse por equidade, todavia a interpretação forçada da Lei Complementar 123/2006 prejudicou cabalmente a defesa do contribuinte, haja vista que a imposição de penalidade superior à estabelecida aos contribuintes de maior porte, se não reconhecida por este Egrégio Conselho, forçará o contribuinte a dispendar de tempo e muitos recursos perante os tribunais para se defender de tamanha injustiça

Em face do exposto, requer seja julgado nula a ação fiscal, ou, se assim não entender este Órgão Julgador, que seja julgada procedente em parte, retificando o percentual da penalidade aplicada, pelos motivos de fato e de direito que passa a expor.

Prosseguindo, aduz que o preceito contido na legislação, que autoriza a chamada presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser aplicado com base em simples indícios, devendo ser comprovado, com todos os documentos, demonstrativos, livros e o tudo o mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte.

Considera que é imprescindível que as provas do cometimento de uma de suas irregularidades sejam anexadas aos autos, pois, em Direito Tributário, a prova é de quem alega, no caso o Fisco.

No caso em tela, alega que a agente fiscal elaborou demonstrativos tentando comprovar que há saldo credor na conta Caixa, limitando-se a elencar as vendas dos exercícios de 2010 e 2014, bem como as compras efetuadas e pagas dentro dos mesmos exercícios.

Sustenta que não estão presentes os “pressupostos”, que autorizam a presunção, pois a agente fiscal limitou-se a elaborar demonstrativos de vendas e compras dentro dos períodos fiscalizados, concluindo que a empresa autuada comprou mercadorias sem numerário suficiente para tal, pois as vendas foram inferiores às compras, que teriam sido feitas com recursos de vendas supostamente omitidas anteriormente.

Salienta que a própria legislação preceitua que a presunção existe se a escrituração indicar saldo credor de Caixa. Assim, entende que a escrituração descrita no dispositivo legal, é a feita pelo contribuinte, composta de fiscal e contábil, que, após analisada pelo Fisco, dará subsídios para que se conclua ou não pela presunção, entretanto, o que se verifica no caso é outra coisa, e nenhum momento encontrou no processo documentos que indiquem a "Conta Caixa" relativa à escrituração fiscal do contribuinte ou mesmo o "Livro Caixa" escriturado, logo entende que não há o que se falar em "suprimento de caixa de origem não comprovada". Questiona: *quem supriu o quê e onde? na "conta caixa" da escrituração contábil? no "livro caixa" da empresa? onde estão estes documentos no PAF?*

Observa que a análise a ser feita é no conjunto das escritas e, pelo escriturado, se comprovará, ou não, alguma das hipóteses autorizativas da presunção, que, no caso, foi de saldo credor de “Caixa”. Reafirma que no PAF não existe nenhuma documentação que indique ou prove que essa análise foi feita de modo amplo, pois a autuante limitou-se tão somente a confrontar as compras com as vendas dos exercícios de 2010 e 2014 em um demonstrativo denominado de "Reconstituição de Lançamentos Objetivando Evidenciar Saldos Credores na Conta CAIXA".

Assim, frisa que a escrituração contábil deveria fazer parte dessa prova, mas a autuante, conforme verifica-se no PAF, limitou-se, apenas, a uma das vertentes dos trabalhos que devem ser desenvolvidos para se chegar à conclusão da autuação interposta, ou seja, saldo credor na "conta Caixa".

Acrescenta que, como tem ensinado a melhor doutrina, “**excesso de receita**” não prova circulação de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas. E assim, como forma de ratificar o quanto alegado, e visando demonstrar que a ação fiscal é insubsistente, alega que a fiscalização deixou de observar as premissas, abaixo indicadas, que o levarão a decidir pela total nulidade da Autuação Fiscal, a saber:

- *Não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, logo, não há como se acusar existência de saldo credor na conta Caixa;*
- *Não considerou o total das disponibilidades (...);*
- *Não está comprovado que inexistiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens;*
- *Não se pode considerar que ocorreu elaboração de “fluxo de caixa” pois os demonstrativos, base para a notificação, estão apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistentes, cujos valores lançados a títulos de “pagamentos” estão postos de forma totalmente insegura.*

Frisa que, contrariando os princípios que regem os atos administrativos, mais precisamente, o princípio da segurança jurídica e da moralidade, dentre outros, o agente fiscal, vendo-se impossibilitado de proceder a uma adequada averiguação dos fatos, lavra uma notificação totalmente destituída de elementos comprobatórios, invertendo o ônus da prova para o contribuinte que se vê obrigado a fazer prova do que não fez.

Insiste na alegação de que inexistem no PAF documentos comprobatórios das aquisições das mercadorias, seja pelo mais elementar método de auditoria que é a circularização ou pela

comprovação do efetivo pagamento das duplicatas relativas às notas fiscais elencadas na autuação, ou seja, que a autuante não procedeu a uma análise mais apurada da verdade material, posto que norteia e distorce a conta Caixa da empresa, ensejando falsas presunções.

Em relação à penalidade aplicada, invoca o artigo 112 do CTN, para arguir que deve ser aplicado o percentual mais benéfico ao contribuinte.

No mérito, impugnou o lançamento com base no seguinte.

1. DAS DESPESAS CONSIDERADAS PELO AGENTE FISCAL – FALTA DE PROVAS. Analisando o Demonstrativo A - Movimento Mensal de Caixa, Reconstituição de Lançamentos Objetivando Evidenciar Saldos Credores na Conta CAIXA, Período: 01/01/2010 a 31/12/2014, expressa seu entendimento de que os saldos credores de Caixa foram apurados mediante a composição do fluxo de Caixa do contribuinte, com base na seguinte operação: Notas Fiscais de Entrada – Receita de Vendas de Mercadorias = Saldo Credor.

Contudo, observa que não são todas as notas fiscais de entrada que representam desembolsos a exemplo das remessas em garantias, comodato, mostruários, expositores, bonificações, e até notas fiscais de entradas emitidas pelo contribuinte foram consideradas como obrigações pagas, além de pagamentos contabilizados em duplicidades, todas estas alegações quantificadas nos demonstrativos anexos. Aduz que é imperioso de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que implica em que o fisco está obrigado a oferecer provas concludentes, qual sejam, as notas fiscais de entrada relacionadas em seus demonstrativos.

2. DA COMPROVADA FALTA DE DESPESAS, EM RAZÃO DO RETORNO DE MERCADORIAS - Ressalta também que muitas das notas fiscais de entrada contidas no Demonstrativo A, acima citado, não foram pagas pela empresa, havendo, em verdade, um erro de seus fornecedores ao encaminhar as mercadorias, com posterior retorno das notas fiscais. Por isso, diz que muitas notas fiscais apontadas nesta situação não tiveram a efetiva entrada no seu estabelecimento, em face do retorno das mercadorias.

Assim, entendendo a falta do fato gerador do tributo (ICMS) – a saída de mercadorias tributáveis – e em observância ao princípio da TIPICIDADE CERRADA, fez que deve ser excluído do levantamento de Caixa, as notas fiscais que sofreram RETORNO, conforme Demonstrativo das Devoluções Efetuadas pelos Fornecedores e Contribuinte, deduzindo, assim, da base de cálculo da presente notificação fiscal.

Ante o exposto, solicita que sejam excluídas do Demonstrativo A, as notas fiscais de entradas emitidas pelos fornecedores.

3. DA FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS – Diz que após considerar os argumentos retroaludidos, não poderia também o lançamento em apreço de levar em conta que durante o exercício fiscalizado houve muitas devoluções de mercadorias, após a entrada no domicílio fiscal do autuado.

Aduz que diferente das mercadorias referidas no item anterior, que não houve sequer a entrada no domicílio fiscal do autuado, as mercadorias contidas nas notas fiscais de devolução tiveram efetivamente as suas entradas, entretanto não representou qualquer despesa para o autuado, pois foram devolvidas.

Assim, salienta que as notas fiscais de devolução, devidamente acompanhadas das notas fiscais as quais elas fazem referência, demonstram, que o valor pago não foi realizado no montante consignado pela autuante, não constituindo, em sua totalidade, despesas.

Pede que sejam consideradas, no Fluxo de Caixa elaborado pelo agente fiscal no Demonstrativo A, os valores das mercadorias devolvidas, deduzindo, assim, da base de cálculo da presente Autuação Fiscal.

4. DA FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA NÃO AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS – Alega que o autuante partiu de premissas falsas, pois considerou todas as notas fiscais emitidas para a

empresa como efetivamente realizadas e geradoras de obrigações a pagar, e no afã de reclamar o maior crédito possível se descuidou de observar a veracidade de todas operações deixando de efetuar o procedimento de circularização das aquisições de mercadorias, dos pagamentos realizadas mesmo que por amostragem. Diz que, não restando uma outra conclusão, que não seja, suscitar dúvidas sobre a validade do procedimento. Solicita que sejam retirados dos demonstrativos os valores relativos às notas fiscais emitidas cujas compras nunca realizou.

5. DA FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO E DA CONTABILIZAÇÃO EM DUPLICIDADE – Alega que foram considerados pelo autuante no trabalho fiscal, pagamentos em duplicidade, considerando notas emitidas pelos contribuintes para devoluções de vendas como duplicatas pagas, notas fiscais de remessas sem desembolso, a exemplo de retorno de remessas em garantia, como duplicatas pagas, bonificações recebidas, também foram elencadas como despesas, enfim faltou critério na execução do trabalho.

6. DA COMPROVADA ORIGEM DOS RECURSOS - Aduz que os documentos acostados pelo Contribuinte no decorrer do PAF elidem a presunção de omissão de saídas de mercadorias, posto que comprovam que a receita obtida pelo contribuinte não se originou exclusivamente da venda de mercadorias, mas, também, de financiamentos bancários, contrato de mútuo e alienação de bens do ativo imobilizado, cujas cópias da documentação diz anexar esta peça.

Assim, argumenta que a receita obtida pelo contribuinte não se originou exclusivamente da venda de mercadorias, mas também, de empréstimos de instituições financeiras, alienação de bens do ativo imobilizado, dentre outras fontes de receita. Frisa que, se os referidos documentos não estavam escriturados nos livros do contribuinte, que se lavre a devida multa por descumprimento de obrigação acessória. Desta forma, sustentando provada a origem da receita, pugna que a ação fiscal será julgada nula ou mesmo parcialmente procedente. Cita e transcreve julgamentos no âmbito do CONSEF, através dos Acórdãos CJF N.º 0007/99; CJF N.º 0908/01; CJF N.º 2214-11/01, e transcreveu trecho do Acórdão 206881.0013/00-2.

7. DA NECESSIDADE DE PERÍCIA - em nome dos princípios formadores do processo administrativo fiscal, destacadamente o da verdade material, requer seja determinada a realização de revisão fiscal dos procedimentos utilizados pelo Fisco para a apuração do presente lançamento, reabrindo o prazo, para se manifestar.

8. MULTA CONFISCATÓRIA – Sustenta que a aplicação de multa e imposto no presente processo, conduz ao confisco tributário, vedado na atual carta Constitucional, devendo a imposição fiscal ater-se à capacidade contributiva; e a multa como pena, deve sua gradação aos elementos de fato, subjetivos. Reitera que o Código Tributário Nacional recomenda a interpretação mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Ao final, espera que este Órgão Julgador declare a total NULIDADE, e se assim não entender, no MÉRITO que os autos sejam convertidos em diligência revisional para apurar a verdade real, oportunizando o direito ao contraditório e a ampla defesa e ao final decida primeiro pela retificação ou cancelamento da multa aplicada, considerando que o errôneo enquadramento da multa pela autuante induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito do pagamento do tributo com redução de 90% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no §1º do Art. 45 da Lei nº 7.014/96, para que possibilite ao Autuado o reconhecimento parcial do débito sem prejuízo das reduções previstas em Lei e em seguida pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

DOCUMENTOS QUE ACOMPANHAM A DEFESA:

1. Demonstrativo de Mercadorias Devolvidas – fls.728 a 731;
2. Demonstrativo de Aquisições De Mercadorias com Cartão do BNDES;
3. Demonstrativo de Remessa de Mercadorias Recebidas sem Desembolso; fls.721 a 726;
4. Demonstrativo - Movimento Mensal de Caixa Revisado – 703 a 717;
5. Demonstrativo das Omissões; fls.718 a 720.

6. Demonstrativo de Desembolsos com Aquisição de Mercadorias, Bens e Serviços - Revisado;
7. Demonstrativo de Notas Fiscais de Mercadorias, Bens e Serviços não Efetuadas;
8. Cópias Dos Contratos De Financiamento Do FINAME;
9. Cópias De Contratos De Mútuo; fls.688 a 690;
10. Cópias De Contratos De Compra E Venda De Veículos; 696 a 702;
11. Cópias de Contrato de Compra e Venda de Imóveis; fls.691 a 695;
12. Cópias das Declarações de Rendas dos Mutuantes.

Em 30/11/2015, através do Processo SIPRO nº 231413/2015-9, fls. 1.344 a 1.366, a autuante presta informação fiscal, datada de 23/10/2015, na qual, transcreve resumidamente os argumentos apresentados pelo contribuinte, e em seguida passa à informação fiscal propriamente dita, informando que a fiscalização se deu de forma atípica em razão da dificuldade de arrecadação de documentos alegando que foram realizados vários contatos via telefone e e-mail. Afirma novamente que a intimação se deu *in loco* e que os documentos solicitados não foram apresentados em sua totalidade. Adiante, alega que as informações indicadas na informação fiscal têm por finalidade demonstrar que o procedimento fiscal não foi conduzido de forma displicente, admitindo o cometimento de "equívocos" e tentando transferir para o contribuinte e responsabilidade pelos mesmos.

A autuante inicialmente destaca que a execução do trabalho fiscal transcorreu de forma atípica, dada a dificuldade de coletar todos os documentos necessários para as verificações fiscais. Registra que foram realizados vários contatos via telefone e, ainda, via e-mail conforme fls.23 a 25, desta Informação Fiscal.

Informa que devidamente intimado *in loco*, no dia 23/01/2015, conforme fls.10 do PAF, o contribuinte deixou de apresentar alguns dos documentos que foram solicitados junto à intimação inicial, imprescindíveis ao desenvolvimento dos trabalhos, de modo que a ausência de alguns deles implicou no cometimento de alguns deslizes quando da respectiva constituição do crédito tributário, a exemplo das Notas Fiscais relativas à devolução de mercadorias, que não foram apresentadas.

Diz que está prestando estas informações iniciais para esclarecer que, de fato, alguns equívocos foram cometidos, no entanto, não em razão de desenvolver a ação fiscal de qualquer modo, displicentemente e sem a devida atenção, antes, porque, os meandros enfrentados concorreram para o cometimento de alguns deslizes.

Salienta que na primeira parte de sua peça - DOS FATOS, o contribuinte elencou uma série de alegações, para as quais diz que concordou com algumas, e que procedeu uma revisão do feito e elaborou novos demonstrativos com as devidas correções.

Informa que o contribuinte fora intimado a apresentar o Livro Caixa, dentre outros documentos necessários à execução da sua função de fiscalização, no entanto, o autuado não atendeu ao seu pedido. Diz que as razões da recusa do autuado em atendê-lo são desconhecidas e até mesmo incompreensíveis, pois de acordo com o Art. 26, da Lei 123/2006, o mesmo está obrigado não apenas a escriturar tal livro, como também manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos, assim como o cumprimento das obrigações acessórias.

Assim, diz que o contribuinte não só incorre na prática de não escriturar seu livro Caixa a que está legalmente obrigado, como também não observa a prática que preceitua o inciso II, ao Art. 26 da citada lei, haja vista que, comprovadamente, deixou de apresentar todos os documentos relativos aos exercícios analisados, fato que motivou a reconstituição do livro Caixa.

A autuante esclareceu, também, que todos os lançamentos efetuados nesta reconstituição estão devidamente comprovados, e acostados ao PAF. Assim sendo, sustenta que não procede a declaração do contribuinte, logo no início de sua peça que "[ ... ] muitas das despesas elencadas

[...] padecem de reais provas [...]". Reafirma que as respectivas e suficientes provas estão devidamente acostadas ao PAF, ressaltando que os documentos fiscais emitidos por meio eletrônico Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), foram devidamente apresentados ao contribuinte através de meio eletrônico, conforme relacionados às fls. 634 a 656 do PAF, através de mídia gravada e devidamente validada.

A autuante considerou insubsistente a alegação defensiva de que muitas das mercadorias contidas nas notas fiscais não foram realmente adquiridas pela empresa, e que foram encaminhadas de forma equivocada pelo fornecedor, por entender que o contribuinte efetuou o devido lançamento junto ao seu livro Registro de Entradas daquelas Notas Fiscais que relacionou junto à sua planilha intitulada "DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS - COMPRAS NÃO EFETUADAS", acostada à fl. 732.

Assim, argumenta que além de insubsistente, contradiz com a realidade, a alegação do contribuinte. Observa que anexou ao Auto de Infração em comento, o livro Registro de Entradas do contribuinte, cujas Notas Fiscais que o mesmo alega tratar de compras não efetuadas, foram devidamente escrituradas pelo mesmo, conforme fl.1.358 desta Informação Fiscal.

Afirma que todas as Notas Fiscais relacionadas junto ao demonstrativo apresentado pelo contribuinte, foram registradas na escrita fiscal, pelo que, diz não prosperar o argumento do contribuinte que tais notas deveriam ser excluídas dos seus demonstrativos.

Frisa que esta é uma situação fática que poderia conduzir à classificá-la junto a um contexto trazido pelo próprio, em sua peça impugnatória, conforme disposto nos artigos 71 e 72 da Lei 5.402/1964.

Desta forma, observa que não prevalece a afirmativa do contribuinte que "[...] só teve conhecimento agora, após as mesmas terem sido elencadas como omissas de seus registros", visto que, as Notas Fiscais:

*FORAM DEVIDAMENTE LANÇADAS EM SEU LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS.*

*Quando discorre acerca das Notas Fiscais que foram emitidas acobertando operações com retorno de mercadorias; Notas Fiscais reativas a comodato, o contribuinte relaciona-as em seu demonstrativo intitulado "DEMONSTRATIVO REMESSAS DE MERCADORIAS RECEBIDAS, SEM DESEMBOLSOS". Relativamente a estes dois fatos, reconhecemos que cometemos o equívoco de não excluir todas as Notas Fiscais relativas a tais situações. Sendo assim, procedemos a devida exclusão das Notas Fiscais, EXCETO as Notas Fiscais que já havíamos promovido a devida exclusão quando da lavratura do Auto de Infração, a saber, Notas Fiscais nº 1415546 de 12/01/2013, no valor de R\$ 112,61; 53449 de 20/12/2011, no valor de R\$ 205,23; 53596 de 23/12/2011, no valor de R\$ 205,23; 30848 de 09/0/2011, no valor de R\$ 80,00; 30847 de 09/06/2011, no valor de R\$109,08; 10990 de 27/07/2011 no valor de R\$ 2.293,62; 1448 de 28-03- 2012, no valor de R\$ 2.691,32; 1988 de 26/04/2012 no valor de R\$ 48,73; 55411 de 14/08/2013 no valor de R\$ 675,64 ; 27182 de 23/12/2013, no valor de R\$ 778,18; 37311 de 24/10/2011, no valor de R\$ 978,31. Ou seja, as Notas Fiscais retro não fizeram parte do Auto de Infração. Enganou-se o contribuinte ao relacioná-las! Salientamos que as demais foram devidamente excluídas.*

Ressalta que utilizou a ferramenta PRODIFE, versão 3.0.9, para execução dos seus trabalhos de fiscalização, cujas Notas Fiscais relativas a desembolsos com aquisição de mercadorias, bens e serviços encontram-se relacionadas junto ao DEMONSTRATIVO B1 DESEMBOLSOS COM AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS, anexo ao PAF, através de mídia gravada, e devidamente apresentado ao contribuinte, cujos pagamentos encontram-se individualizados conforme as faturas constantes das respectivas Notas Fiscais. Informa, ainda, que os valores apontados pelo contribuinte que não se referem a desembolsos suportados pelo mesmo foram devidamente excluídos do novo demonstrativo que elaborou e anexou às fls.1.372 a 1.507.

No tocante às Notas Fiscais de devolução de mercadorias, informa que às fls.723 a 731, o contribuinte anexou seu "DEMONSTRATIVO DAS DEVOLUÇÕES DE COMPRAS EFETUADAS NO

PERÍODO", porém, foram relacionadas Notas Fiscais que não fizeram parte do Auto de Infração, eis que tais notas já haviam sido desconsideradas, por se tratarem de Notas Fiscais de devolução e mercadorias através da operação de Entrada pelo estabelecimento fornecedor, cuja exclusão já havia promovido. Diz que procedeu a exclusão daquelas mercadorias que foram devolvidas através de Nota Fiscal, Mod. 1, série única, relativa à operação de devolução de mercadorias, emitidas pelo contribuinte autuado.

Destaca que, considerando que as Notas Fiscais relacionadas junto ao demonstrativo RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS (Notas Fiscais em que o contribuinte omitiu a informação da NF de origem), fls. nº 1.370 a 1.370, tiveram seus respectivos lançamentos excluídos junto ao DEMONSTRATIVO B1 e, consequentemente, excluídas foram, também, do DEMONSTRATIVO A MOVIMENTO MENSAL DE CAIXA- RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTOS OBJETIVANDO EVIDENCIAR SALDOS CREDORES NA CONTA CAIXA, anexo às fls.1.508 a 1.522, tornou desnecessário promover a referida exclusão neste segundo demonstrativo considerando que os mesmos já haviam sido abatidos dos valores totalizados.

Informa que as devoluções que se efetivaram através de Nota Fiscal Mod. 1, série única, as quais o contribuinte não apresentou, foram lançadas junto ao DEMONSTRATIVO A MOVIMENTO MENSAL DE CAIXA RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTOS OBJETIVANDO EVIDENCIAR SALDOS CREDORES NA CONTA CAIXA, por se tratar de Notas Fiscais de devolução nas quais foi omitida a informação relativa à Nota Fiscal de origem, sendo esta desconhecida. Ainda assim, diz que procedeu a devida exclusão, efetuando o lançamento junto a demonstrativo retro citado, à débito, no DEMONSTRATIVO A. E que, foram excluídas, também as Notas Fiscais relacionadas junto ao seu DEMONSTRATIVO DE OUTROS LANÇAMENTOS INDEVIDOS NA CONTA CAIXA, acostado às fls. 734.

Quanto a informação do autuado, que não foi considerada a entrada de outros recursos, a saber, aqueles não provenientes da venda de mercadorias, alegando que foram contraídos empréstimos junto à instituições financeiras; que houve venda de ativo imobilizado, assim como alienação de bens do seu imobilizado, a autuante informou que detalhará cada uma destas alegações mais adiante, quando tratar do item Do Mérito.

Salienta que o contribuinte demonstra sua insatisfação com o regime de apuração simplificado do Simples Nacional e da legislação tributária brasileira, citando os artigos 18; 21 e 26 da Lei Complementar 123/2006; os artigos 4º, e 42 da Lei 7014/1996; o art. 44 da Lei 943,0/1996, e os artigos 71 e 72 da Lei 4502/1964, porém, que não adentra nesta seara porque, enquanto agente fiscal recai sobre si apenas a obrigação de exercer suas funções de fiscalização com a estrita observância das normas legais vigentes. Assim, diz que não tem a faculdade de exercício da sua atividade de forma agradável ou conveniente a quem quer seja, senão, apenas prestar obediência às normas.

Destaca que em suas RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO, junto ao item DAS PRELIMINARES, o contribuinte, afirma que a legislação preceitua que a presunção existe se a escrituração indicar saldo credor de Caixa. Assim, a escrituração descrita no dispositivo legal, é aquela realizada pelo próprio contribuinte e que é composta de fiscal e contábil. Desta a autuante que o contribuinte não cumpre com a sua obrigação acessória de escriturar o livro Caixa, e não atende às intimações do Fisco a contento, do que conclui que, sem sombra de dúvidas, é possível presumir que tampouco a escrituração fiscal e contábil o mesmo realiza regularmente.

Informa que o autuado não apresentou o livro Caixa, entendendo a autuante que não há necessidade de buscar respostas para esta questão, visto que, o referido livro não foi apresentado simplesmente porque não O escritura. Ressalta que poderia ter escriturado, considerando que lhe foi concedido o prazo, via intimação, de 10 dias para a apresentação dos documentos, mas não o fez.

Não concordou com a defesa em sua afirmativa de que não há no processo documentos que indiquem a situação de saldo credor na conta Caixa. Além disso, diz que o autuado está



enganado, também, ao afirmar que não há o que falar em "suprimento de Caixa de origem não comprovada", pois a ação fiscal traduz exatamente o contrário. Explica que o autuado apresenta saldo credor em caixa e os demonstrativos e documentos constantes do PAF, comprovam este fato. Diz que anexou às OS. 67 a 328, cópias xerográficas dos livros Registro de Entradas às fls. 329 a 617, comprovantes de despesas, bem assim, que anexou mídia gravada contendo as Notas Fiscais de aquisição de mercadorias, bens e serviços.

No tocante às premissas que deveriam ser observadas quando do desenvolvimento da ação fiscal assinaladas pelo contribuinte, em especial que não houve, sob o ponto de vista contábil, qualquer exame na conta Caixa, não havendo como se acusar existência de saldo credor na conta caixa; que não foi considerado o total das disponibilidades; não está comprovado que inexistiram ingressos decorrentes de outras fontes ou origens e não se pode considerar que ocorreu elaboração de "fluxo de caixa" pois os demonstrativos, base para a notificação, estão apresentados de forma parcial, incompleta e totalmente inconsistentes, cujos valores lançados a títulos de "pagamentos" estão postos de forma totalmente insegura", a autuante argui que tais argumentos poderiam até prevalecer se marcassem alguma relação com a verdade dos fatos.

Esclarece que: o saldo credor em Caixa foi constatado através da execução das tarefas inerentes ao roteiro Caixa; não se trata de mera alegação; é fato comprovado; as disponibilidades foram consideradas, de acordo com as declarações que foram transmitidas, a saber, DASN e DEFIS, assim como, o Faturamento da empresa, apresentado pelo contribuinte, constante das fls. nº 34 e 35, devidamente assinado pelo seu bastante representante legal, conforme procuração anexa às fls. nº 678, e sustenta que inexistem demonstrativos parciais ou incompletos.

Ressalta que considerou os recursos que o contribuinte reivindicou em sua peça impugnatória e que atendem às especificações legais. No entanto, diz que aqueles que não atendem aos requisitos formais e legais, não poderiam jamais considerá-los, até porque, conforme o próprio autuado aduz, é necessário atentar para os princípios que norteiam toda a atividade estatal.

Destaca que de acordo com o Art. 123, §5º do RPAF, a defesa é o momento apropriado para apresentação das razões defensivas, sob pena de, em não assim agindo, terem-se como verídicas as acusações feitas. Ressalta que o contribuinte, discursiva, no entanto não apresenta razões suficientes para fundamentar a sua Defesa. Frisa que, quando o fato torna-se controverso, cabe a quem disponha da prova, o ônus de apresentá-lo, de acordo com o Art. 142 do RPAF. Chama a atenção de que na auditoria de Caixa quando se apurar divergência por saldo credor de Caixa ou, suprimento a Caixa de origem não comprovada, bem como pagamentos não registrados, dentre outras ocorrências, a legislação autoriza a presunção, cujos demonstrativos apresentados sustentam a infração reclamada.

Registra que diante da realidade atual, desnecessário se faz a realização de processo de circularização como invoca o contribuinte. Reitera que todos os documentos que deram origem ao lançamento tributário estão acostados aos autos, e foram apresentados pelo contribuinte. Salienta que, conforme informou anteriormente, os DANFES, estão acostados ao PAF por meio de mídia eletrônica, devidamente gravada e validada.

Portanto, por se tratar de documentos eletrônicos constantes no processo, não procede, pois, a informação que inexistem no PAF documentos comprobatórios das aquisições das mercadorias.

No tocante ao item que o contribuinte discorre acerca DA NULIDADE DA PENALIDADE APLICADA e que "[ ... ] espera que apresentemos uma justificativa bem convincente [ ... ]", informa que a MULTA APLICADA É AQUELA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO VIGENTE. E diz que não poderia aplicar um percentual maior, nem menor, daquele previsto, em obediência ao princípio da legalidade.

Quanto à alegação defensiva de falta de provas, o preposto fiscal repete que foram acostadas aos autos todas as provas comprobatórias que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à COMPROVADA FALTA DE DESPESAS, EM RAZÃO DO RETORNO DE MERCADORIAS; A FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, informou que os

lançamentos indevidos realizados junto ao DEMONSTRATIVO B1, foram devidamente excluídos, porém não prevalece, na sua totalidade o DEMONSTRATIVO DAS DEVOLUÇÕES DE COMPRAS EFETUADAS NO PERÍODO, elaborado pelo contribuinte e anexo às fls. 728 a 731, porque apenas as Notas Fiscais ali elencadas, emitidas pelo contribuinte é que foram consideradas. Diz, ainda, que procedeu à devida exclusão das mesmas, conforme RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, anexo às fls. nº 1.370 e 1.371.

Referente ao item DA FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA NÃO AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS e DA FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO E DA CONTABILIZAÇÃO EM DUPLICIDADE, informou que fez parte e encontra-se anexo ao Auto de Infração em comento, às fls. nº 67 a 328, o livro Registro de Entradas do contribuinte. Desta forma, não procede o argumento defensivo, de que não realizou tais operações, visto que, foi que as Notas Fiscais que o mesmo alega tratar de compras não efetuadas, foram devidamente escrituradas pelo mesmo.

Em relação ao argumento defensivo de que "o nobre autuante não teve o devido cuidado na apuração da verdade material, conduta que ensejou em conclusões equivocadas, pois partiu de premissas falsas, logo as conclusões não poderiam serem verdadeiras [ ... ]". E continua: "[ ... ] é inadmissível que um auditor realize uma auditoria em uma empresa por um período de cinco anos [ ... ] e em nenhum período sequer foi realizada uma única [ ... ] circularização [ ... ], daí não nos resta uma outra conclusão que não seja suscitar dúvidas sobre a validade do procedimento, diante disto solicito que sejam retiradas dos demonstrativos os valores relativos às notas fiscais emitidas cujas compras o contribuinte nunca realizou", explica o preposto fiscal que, as Notas Fiscais que o mesmo solicita a retirada, foram escrituradas por ele mesmo, conforme quadro a seguir contendo as citadas Notas Fiscais e, na última coluna, a página do PAF referente à cópia xerográfica do livro Registro de Entradas confeccionado e apresentado pelo contribuinte, onde as mesmas encontram-se devidamente escrituradas.

Nota Fiscal	UF	Emissão	CNPJ	Valor	Página PAF
a	AM	28/04/2010	61.086.336/0018-51	1.221,63	83
7247	SP	29/09/2010	59.960.203/0001-72	3.595,81	103
241707	SP	17/01/2011	60.736.279/0012-50	3.159,87	120
14162	SP	04/02/2011	59.960.203/0001-72	3.181,34	124
313866	SP	27/03/2011	59.105.999/0003-48	3.410,09	143
3660	MG	15/04/2011	06.375.971/0001-00	4.293,13	146
20244	SP	20/05/2011	59.960.203/0001-72	3.649,60	150
6999391	SP	05/04/2012	60.736.279/0012-50	3.071,61	192
1914	BA	06/07/2012	05.763.195/0001-45	610,00	202
763	BA	13/07/2012	06.083.105/0001-38	1.265,00	202
22345	MG	25/10/2012	00.692.578/0001-82	1.974,32	214
2243	BA	17/01/2013	01.876.700/0001-07	1.124,09	239
203	BA	23/01/2013	08.546.098/0001-99	1.760,00	239
151799	AM	19/02/2013	04.400.552/0001-48	3.1954,00	243
801397	SP	27/04/2013	59.105.999/0003-48	6.000,10	251

Pontua que junto ao último item DA FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO E DA CONTABILIZAÇÃO EM DUPLICIDADE, o contribuinte, muito provavelmente se refere aos lançamentos das faturas que foram apropriadas de acordo com os seus vencimentos

junto ao DEMONSTRATIVO BI, porém, se assim não fosse, estaria considerando todos os pagamentos relativos à aquisição de mercadorias, bens e serviços à vista. Portanto, assevera que não há duplicidade. No tocante à FALTA DE DESPESAS, o mesmo se refere às devoluções de mercadorias remessas sem desembolso, retornos, bonificações, sendo que as referidas Notas Fiscais foram devidamente excluídas, de acordo o DEMONSTRATIVO REMESSAS DE MERCADORIAS RECEBIDAS, SEM DESEMBOLSOS, anexo às fls. nº 721 a 726, já mencionado junto à fl. 1.352, desta Informação Fiscal.

Informou que retirou as Notas Fiscais cujas operações não implicaram em efetivo desembolso, e procedeu a devida exclusão dos valores. Assim como, em relação às Notas Fiscais referentes a retorno de mercadorias, bonificações, devoluções, foram todas, sem exceção, excluídas. Afirma que os equívocos cometidos no seu trabalho foram devidamente sanados.

Salienta que quando o contribuinte reserva um item especificamente para tratar DA COMPROVADA ORIGEM DOS RECURSOS, era de se esperar que, de fato, houvesse esta comprovação. Observa que os documentos que o contribuinte apresentou não satisfazem, e que o autuado no momento da defesa, teve a oportunidade de provar o tanto quanto alegado, conforme Art. 140 do RPAF: *"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"*. Ou seja, diz que o sujeito passivo não apresentou provas do ingresso dos citados recursos relacionados em sua peça impugnatória, junto ao Caixa da empresa, e tampouco a veracidade de tais informações, como a disponibilidade de tais recursos pela parte mutuante ou, pelos promitentes adquirentes dos bens imóveis, de modo que no conjunto de suas provas não há como considerar tais recursos, visto que são insuficientes para tanto, conforme razões que adiante se seguem.

Comentou o seguinte, sobre os documentos acostado ao processo pelo sujeito passivo.

*“Às fls. nº 679, 680 e 689, 688, anexou Contrato de Mútuo nº 01, 02, 03 e 04, nos valores de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais) de 20/07/2011 e R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) de 20/09/2011 e R\$ 90.000,00 (Noventa mil reais) de 15/12/2011 e R\$ 110.000,00 (Cento e dez mil reais) de 10 de dezembro de 2013, respectivamente.*

*Carentes de formalidades legais, os referidos contratos não podem ser considerados. O contribuinte não anexou os referidos comprovantes dos depósitos bancários relativos a tais valores efetuados pelos mutuantes. Poderia apresentar, ainda, a respectiva Declaração de Imposto de Renda pessoa Física, mas não o fez. A simples apresentação de contratos de Mútuo, que, inclusive, carecem de reconhecimento de firma tanto do mutuário, como mutuante e testemunhas, não é suficiente para comprovar a realização de tal negócio jurídico. O contribuinte deixou de comprovar o efetivo ingresso de tais recursos junto ao Caixa da empresa, repetimos, com provas consistentes e incontestáveis, porque não teria como comprovar um fato passado. Ademais, há fortes indícios que os mesmos foram confeccionados para o fim único de impugnar a ação fiscal em lide.*

*Às fls. 682 a 684 e 691 a 693, apresenta Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda, Mútuo e Obrigações, referente à bens imóveis. Ocorre, porém, que mais uma vez, o contribuinte não fez anexar quaisquer comprovantes de depósito dos valores referidos. Por este motivo, tais não podem ser considerados. Semelhantemente aos Contratos de Mútuo, não vieram acompanhados de provas do efetivo ingresso dos referidos recursos junto ao caixa da empresa.*

*Por fim, o contribuinte apresenta às fls. 694, 698 e 702, Contrato Particular de Compra e Venda de moto. Trata-se dos veículos automotores tipo motocicleta, conforme se segue:*

*01. Motocicleta NXR 150 Bros, placa policial NZU-0468, cujo contrato (fls. nº 694) datado de 07/01/2013, no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) e lançamento efetuado junto à sua reconstituição do livro Caixa em 02/01/2013 (fls. nº 710). Transferência de propriedade em 07/05/2013, conforme fls. nº 180, desta Informação Fiscal.*

*02. Motocicleta CB 300R, placa policial NYP-0598, cujo contrato (fls. nº 698) datado de 07/02/2012,*

*no valor de R\$ 10.500,00 (Dez mil e quinhentos reais) e lançamento efetuado junto à sua reconstituição do livro Caixa em 02/02/2012 (Fls. nº 708). Transferência de propriedade em 01/10/2014, conforme fls. nº 181 desta Informação Fiscal.*

*03. Motocicleta Honda BIZ EX, placa policial OUP-0704, cujo contrato (fls. nº 702) datado de 05/12/2013, no valor de R\$ 7.000,00 (Sete mil reais) lançamento efetuado junto à sua reconstituição do livro Caixa em 02/12/2013 (Fls. nº 713), em data anterior ao Contrato e transferência de propriedade em 12/11/2015, em data posterior aos fatos, conforme fls. nº 182 desta Informação Fiscal (grifamos).*

*Os três negócios jurídicos também não foram comprovados com os respectivos depósitos. No entanto, considerando que em consulta junto ao Sistema de IPVA, contatamos a transferência de propriedade a posteriori e, considerando que a data desta não é condição sine qua non se efetive o negócio jurídico, pois tal, não necessariamente coincide com a data em que ocorreu o acordo entre as partes contratantes, efetuamos os devidos lançamentos de tais valores. É de se estranhar, porém, o lapso temporal entre o suposto ingresso dos recursos e a efetiva transferência que divergem em quatro meses, dois anos e oito meses e dois anos e onze meses! O bom senso, todavia, sinaliza para que tais sejam considerados, de forma que efetuamos o lançamento dos valores junto ao DEMONSTRATIVO RECONSTITUIÇÃO A MOVIMENTO MENSAL DE CAIXA DE LANÇAMENTOS OBJETIVANDO EVIDENCIAR SALDOS CREDORES NA CONTA CAIXA (fls. nº 163 a 177).“*

Frisa que os contratos anexados pelo contribuinte apresentam fortes indícios que não são verídicos, não estão revestidos das formalidades exigidas, mesmo havendo reconhecimento de firmas.

Salienta que, muito provavelmente, o contribuinte confeccionou os Contratos de Mútuo após a lavratura do Auto de Infração, porque em superficial análise percebe-se claramente que a formatação dos mesmos é exatamente a mesma, uma vez que, há um lapso temporal de dois anos e cinco meses entre o primeiro e o último Contrato que o contribuinte apresentou. Aduz que a probabilidade de que os mesmos foram elaborados para atender à sua presente necessidade é muito grande e porque não dizer, quase incontestável. Inclusive, arrisca a afirmar que uma análise grafológica a assinatura da titular da empresa poderia corroborar como seu argumento. Além disso, frisa que partes contratantes, muito provavelmente, são pessoas que têm entre si parentesco ou consangüíneos, ou por afinidade, ou ambos.

Relativamente ao demonstrativo referente às compras realizadas com o cartão BNDES informa que efetuou a devida apropriação dos pagamentos que o mesmo afirmou haver realizado através do citado cartão, conforme fls. nº 703 a 716. Por outro lado, diz ainda que, procedeu a devida exclusão das referidas Notas Fiscais junto ao DEMONSTRATIVO B1 DESEMBOLSOS COM AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS, cujos pagamentos efetuados foram devidamente apropriados, mensalmente, junto ao DEMONSTRATIVO A, a saber as Notas Fiscais nº 240.863 e 17090 e as Notas Fiscais relacionadas junto ao DEMONSTRATIVO DAS COMPRAS EFETUADAS COM CARTÃO BNDES, anexo às fls. nº 733 e Contratos anexos às fls. nº 754 a 757 e 758 a 76, assim como, extratos de pagamentos anexos às fls. nº 762 a 835.

Comenta, ainda, que financiamentos contraídos têm como contrapartida, lançamentos relativos à amortização de parcelas. E no caso, diz que o contribuinte dispensou a tais o mesmo tratamento dispensado a empréstimos. Assim sendo, pontua que em seus trabalhos de revisão, os valores que o mesmo lançou à débito, como sendo financiamentos contraídos junto ao BNDES, quando da sua reconstituição do Caixa, não foram considerados.

Observa que não foram considerados, por entender que, financiamentos não se confundem com empréstimos. Ou seja, que, em uma de suas modalidades, empréstimos representam ingresso de valores junto ao Caixa, a título de suprimento de Caixa, enquanto que nas operações de financiamento há, em contrapartida, um bem que sofrerá alienação.

Destaca que os valores dos respectivos bens financiados não estão à disposição da empresa para

pagar seus funcionários, tributos, contas de consumo ou até mesmo mercadorias adquiridas, como intentou fazer o contribuinte. E portanto, aduz que o valor, antes, está vinculado ao bem alienado. Jamais ficará à sua disposição, muito menos para, "grosso modo", pagar as suas contas.

Quanto à sugestão de "[ ... ] se lavre a devida multa por descumprimento de obrigação acessória" porque os referidos documentos não estavam escriturados no livro do contribuinte e que "[ ... ] não se pode fechar os olhos para as provas materiais trazidas [ ... ]", manifestou-se terminantemente em contrário, haja vista, que o contribuinte apresenta saldo credor em Caixa, para tanto há uma ação fiscal definida a ser realizada, como o foi.

Sobre a alegada NECESSIDADE DE PERÍCIA, porque o feito deveria ser submetido à revisão e reaberto o prazo para sua manifestação, evocando o princípio da ampla defesa que restou prejudicado, transcreveu o artigo 150 do Decreto nº 7.629/99, que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, para arguir que não recai sobre si a incumbência de determinar ou não a realização da perícia, no entanto, tem o dever de se pronunciar a respeito, porque inexistem motivos suficientemente fortes que requeira tal procedimento, ou seja, que não vislumbra quaisquer necessidades de realização de Perícia junto ao Auto de Infração em litígio, razão porque, manifestou-se pelo INDEFERIMENTO do pedido, em nome, inclusive, da economicidade processual, e sobretudo, porque as falhas cometidas foram devidamente sanadas e elaborados novos demonstrativos que diz ter acostar aos autos.

Analizando a alegação de que a aplicação da multa configurou confisco e que necessário se faz a ação fiscal se ater à capacidade contributiva e buscar a interpretação mais favorável, comenta que o caráter confiscatório se faz presente quando o ônus a ser suportado for excessivo ao contribuinte, de modo a inviabilizar a operacionalização de suas atividades, o que entende não ocorrer com a capacidade do autuado, conforme se verifica de seu movimento anual, fls.59 a 66.

Assim, diz que o artigo 150 da CF/88 veda aos entes federados utilizar o tributo com efeito de confisco, cujo referido princípio deve ser entendido em termos relativos e não absolutos, examinando-se, em cada caso concreto, se a taxação estabelecida pelo tributo atenta ou não contra o direito de propriedade, fere ou não o princípio da capacidade contributiva.

Pelo exposto, pugna pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do presente Auto de Infração, no valor de R\$48.575,70 (Quarenta e oito mil, quinhentos e setenta e cinco reais e setenta centavos), assim composto: Exercício de 2011: R\$ 6.619,54 (Seis mil, seiscentos e dezenove reais e cinquenta e quatro centavos); Exercício de 2012: R\$ 13.508,26 (Treze mil, quinhentos e oito reais e vinte e seis centavos); Exercício de 2013: R\$ 8.692,87 (Oito mil, seiscentos e noventa e dois reais e oitenta e sete centavos) e Exercício de 2014: R\$ 19.755,03 (Dezenove mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e três centavos), conforme DEMONSTRATIVO C-I - Demonstrativo da falta de pagamento do ICMS devido sobre o faturamento - Simples Nacional: Contribuinte omitiu receitas obtidas na alienação de mercadorias, evidenciada pela constatação de saldos credores na conta Caixa, conforme fls. 178 e 179, desta Informação Fiscal.

À fl.1.530 consta uma intimação, devidamente assinada por preposto do autuado, expedida pela Infaz Seabra, cientificando o autuado da juntada dos novos documentos pela autuante na informação fiscal. Consta anexo a esta intimação um CD contendo os levantamentos fiscais.

Em 28/03/2016, através do Processo SIPRO nº 046730/2016-5, fls. 1.531 a 1.537, o sujeito passivo se manifesta sobre a informação fiscal nos seguintes termos.

Destaca que a autuante concordou em parte com as alegações do contribuinte e que foram elaborados novos demonstrativos corrigindo os "equivocos" por ele cometidos, porém, que não foi possível verificar a veracidade desta afirmação, pois a autuante neste processo deixou de observar ao que determina o § 3º art. 8º do RPAF.

Alega que foram remetidos os arquivos relativos à notificação fiscal nº 92322990004155, do mesmo contribuinte, contudo, o mesmo não ocorreu em relação aos demonstrativos da

informação do Auto de Infração nº 2322990004/16-6, ficando evidente o descumprimento da legislação.

Segue afirmando que o contribuinte recusou-se a apresentar o livro Caixa embora não tenha apresentado prova do fato alegado, e ainda afirma que isto é "prova irrefutável" de irregularidade na escrita fiscal do contribuinte.

Aduz que a única "prova irrefutável" é que esta é uma acusação leviana. O que foi informado a agente fiscal é que a empresa não havia escriturado o Livro Caixa e este estava disposto a pagar a penalidade acessória por falta de escrituração do livro, inclusive isto está bem claro na sua peça defensiva.

Pontua a afirmação, veemente da autuante, de que sem apresentar provas, e que o contribuinte não apresentou os documentos quando regularmente intimado.

Não concordou também com a informação da Autuante de que não apresentou os documentos quando regularmente intimado, por considerar que a própria Autuante afirmou que "todas as notas fiscais estão registradas no livro Registro de Entradas do contribuinte", não sendo entregue apenas o Livro Caixa que não havia sido escriturado e a Autuante foi cientificado desde o primeiro momento.

Esclarece ainda que os documentos relacionados no PAF são DANFES devidamente validados e portanto, são meios provas válidos para embasar os pagamentos efetuados.

Observa que em nenhum momento foi questionada a validade dos DANFES, e o que foi questionado foi a utilização dos mesmos para justificar o desembolso de valores pela empresa uma vez que parte dos mesmos se referiam a mercadorias devolvidas ou recebidas em comodatos para as quais não houve desembolso por parte da empresa.

Destaca que a autuante, afirma, mas não comprova, que não foram incluídos nos demonstrativos as mercadorias recebidas em comodato.

Pondera ser necessário ter acesso aos arquivos de dados para comprovação de tais afirmações, entretanto, diz que como já foi relatado anteriormente, tais arquivos não lhe foram disponibilizados.

Quanto a informação da autuante de que se utilizou da Ferramenta PRODIFE, versão 3.0.9 para a execução dos trabalhos, admitindo equívocos, pois informa a elaboração de novos arquivos.

Observa que tais demonstrativos deveriam serem disponibilizados para o contribuinte em papel e disco de dados na forma do RPAF, aí mais uma vez a autuante, prejudica a defesa do contribuinte, ao não disponibilizar cópias do material por ela produzido.

Sobre a alegação de que as notas fiscais de devolução não fazem parte da autuação, o defendente diz que ela se contradiz ao informar que não pode acatar determinada nota fiscal, pois a mesma não contém a indicação da nota fiscal de origem.

Frisa que a alegação de que as notas fiscais de mercadorias devolvidas, não faz parte da autuação é desmentida no parágrafo seguinte a esta afirmação, quando a autuante informa ser necessário para exclusão do pagamento da mercadoria devolvida a indicação da nota fiscal de origem. Entende ser esta exigência totalmente descabida por ser desprovida de previsão legal, o que só seria possível no caso, do documento fiscal ser declarado inidôneo. Assevera que a autuante não tem poderes para glosar uma devolução de mercadorias quando o vendedor aceita a sua devolução.

Referente à informação de que as questões relativas à venda de ativo imobilizado e alienação de bens serão tratadas detalhadamente na análise do mérito, destaca que foram dedicados dois (02) parágrafos a respeito da insatisfação do contribuinte sobre o regime simplificado de apuração.

Destaca que a autuante não entendeu nada do que ali foi dito, pois quando fez alusão à Lei Estadual nº 7.014/96 e a Lei Federal nº 4.562/64 estava apenas requerendo um tratamento mais

benéfico em relação à penalidade aplicada, em nenhum momento questionando a validade do regime de apuração.

Sobre o questionamento dos argumentos apresentados sobre o saldo credor de Caixa, e sua reafirmação a validade da autuação, ressaltando que considerou os recursos que "atendem às especificações legais", o defendente diz o autuado que a autuante não indicou, apresentou cópias e muito menos comprovou o que seriam as tais "especificações legais".

No que tange a reafirmação de que o RPAF autoriza a presumir, o defendente observa que a autuante:

- a) se recusou a reconhecer a validade de procedimentos consagrados na Auditoria a exemplo da circularização;
- b) insiste que todos os documentos "sem exceção" estão acostados aos autos;
- c) desqualifica novamente o procedimento da circularização;
- d) afirma que a penalidade aplicada é a prevista na legislação desconhecendo totalmente o direito do contribuinte de ter aplicada uma penalidade mais benéfica, sendo que esta mais benéfica está prevista na legislação mais recente, ou seja, na Lei Estadual 7.014/96;
- e) não reconhece a necessidade de exclusão das compras não realizadas, mesmo aquelas em que o contribuinte emissor, emitiu nota fiscal de entradas para comprovar o desfazimento do negócio ou a emissão equivocada da nota fiscal de saídas;
- f) se nega a reconhecer pagamentos contabilizados pela autuante em duplicidade;
- g) tenta descaracterizar os contratos de mútuos sob a alegação de falta de obediência às "formalidades legais";
- h) insiste que os ingressos de recursos só podem ser considerados se depositados em contas bancárias da empresa;
- i) afirma que foram acatados os contratos particulares de compra e venda de veículos automotores, entretanto não foi possível comprovar a veracidade de tal afirmação pois, não foram apresentados os demonstrativos em disco de dados para que aferíssemos as fórmulas, que se corretas, comprovariam efetivamente a inclusão ou exclusão de valores;
- j) se recusa a aceitar os contratos de mútuos sob a alegação, sem provas, que os mesmos não seriam verdadeiros apenas por terem sido impressos no mesmo tipo de fonte;
- k) questiona a validade das aquisições cujos pagamentos foram efetuados com cartão de Crédito do BNDES e tenta estabelecer uma diferença entre empréstimos e financiamentos;
- l) afirma que o deferimento da perícia não é de sua competência e que embora exista previsão legal para a mesma e entende que a mesma não seja necessária;
- m) afirma que a multa não é confiscatória citando a CF/88 e alguns especialistas na matéria.

Pelo exposto, rebateu todas as alegações acima, reafirmando tudo que foi apresentado na peça de impugnação e mais uma vez insiste que só uma perícia por auditor estranho ao feito poderá elucidar todas as questões aqui levantadas.

Em 27/04/2016, através do Processo SIPRO nº 068090/2016-0, fls. 1.541 a 1.548, a autuante presta informação fiscal, in verbis:

(....)

*1. A expressão 'in loco', de fato, significa 'no lugar'. Isso implica afirmar que intimamos o contribuinte 'no lugar' onde o mesmo se estabelece. De modo que a ação fiscal iniciou de forma completamente regular conforme previsto junto ao Título II - Dos Procedimentos Fiscais - Capítulo I - Da Ação Fiscal - Seção I - Do Início da Ação Fiscal, do RPAF em seu Art. 26:*

(...)

*2. Inexiste, no RPAF, obrigatoriedade de se intimar o contribuinte e cientificar algum preposto ou*

*representante legal da empresa, concomitantemente. O contribuinte ao entender ser "[ ... ] tão importante quanto a intimação no estabelecimento do contribuinte é que ao mesmo seja dado conhecimento do início do processo de fiscalização via seu representante legal ou preposto [ ... ]" está exigindo além daquilo que prevê o RPAF. O inciso In do artigo retro é claro: "ao contribuinte, seu preposto ou responsável [ .. ]". A partícula "ou", é excludente. Um ou outro. Deveria o preposto praticar o mesmo ato mais de uma vez? Não há motivo razoável para tanto.*

*3. Em nenhum momento houve tentativa de transferência de responsabilidade do agente. Os atos nós praticados assumimos, incondicionalmente. Os equívocos por nós cometidos e tudo quanto fora passível de correção, que foi devidamente corrigido. Assumimos em nossa Informação Fiscal.*

*4. Não procede a informação que não foi possível verificar a veracidade das informações acerca dos novos demonstrativos elaborados por conta da inobservância do Art. 8º, eis que foi feita a devida entrega ao contribuinte. Foi feita a entrega dos demonstrativos ao mesmo, tanto em papel como em arquivo eletrônico. O fato é que o mesmo desejou tê-los em "arquivo editável", conforme fls. Nº 07, retro. Ou seria, "manipulável"?*

*5. No que tange à informação que houve a recusa de apresentar o livro Caixa, foi informado através do estabelecimento contábil responsável que não faria a apresentação do mesmo. Quanto à informação de que "[ ... ] estava disposto a pagar a penalidade acessória por falta de escrituração do livro, inclusive isto está bem claro na sua peça defensiva", não tem quaisquer fundamentos. Primeiro, porque jamais nos foi proferida tal afirmação; segundo, porque o preposto embora goze de poder discricionário, jamais pautará seus atos em razão de solicitações infundadas do sujeito passivo da obrigação tributária, antes, tem o dever de observar os princípios legais, administrativos, tributários; terceiro, porque jamais realizaríamos 'acordos' com o contribuinte, deixando de cumprir o nosso dever, reduzindo nossa atividade fiscalizadora na cobrança de multa formal por descumprimento de obrigação acessória e, em quatro lugar, porque o mesmo confessou deixa bem claro o seu desejo, de que a ação fiscal fosse conduzida a seu bel-prazer e, mais uma vez, de acordo com a sua comodidade. Seria muito cômodo para o mesmo a aplicação de penalidade fixa. E seria desonroso para nós, enquanto preposto fiscal, compactuar com tal situação.*

*Afirmamos, sim, veementemente, que o contribuinte não apresentou os documentos. E ratificamos tal informação nesta oportunidade. O contribuinte não apresentou todos os documentos solicitados, via intimação, inclusive o livro Caixa. Parece querer que comprovemos tal fato, no entanto, em nenhum momento, comprovou haver apresentado o mesmo.*

*6. Encontram-se anexas as fls. nº 67 a 328 do PAF cópias xerográficas do livro Registro de Entradas do contribuinte, comprovando que as Notas Fiscais consideradas, de fato, foram aquelas cujos lançamentos foram devidamente efetuados em tal Livro.*

*8. Através do que nomeou de Petições Adicionais, o mesmo buscou obter planilhas manipuláveis. Em observância ao art. 8º do RPAF já havíamos feito a entrega de todos os demonstrativos impressos e em arquivo eletrônico do tipo "pdf". Ao contribuinte foram apresentados todos os documentos a que tinha direito. Se assim não fosse, por que não alegou cerceamento de defesa? Porque era do conhecimento do mesmo que há provas que recebeu os documentos que alega não ter recebido, conforme fls. 08 a 10, desta peça. Inclusive, o próprio, na sequência em sua Manifestação confessa que lhe foram entregues os demonstrativos referente à Notificação Fiscal 9232299.0004/15-5 e não do AI em lide, até porque no parágrafo imediatamente anterior o mesmo afirma ter buscado tal através das ditas Petições Adicionais.*

*9. Os comentários acerca das devoluções de mercadorias não têm procedência uma vez que todas as mercadorias que foram devolvidas, foram excluídas, conforme o contribuinte argumentou em sua peça impugnatória. Ora, a devolução de mercadorias se efetiva através de Nota Fiscal de modo que, para as devoluções que foram consideradas quando do refazimento dos demonstrativos foram tão somente aqueles para as quais haviam o correspondente*



*documento de devolução, sem exceção.*

*10. Não houve, em nenhum momento a pretensão de promover operações em nome da empresa. Não tem fundamento a conclusão a que o contribuinte chegou de querermos indicar "[ ... ] quais e quando as mercadorias poderiam ser devolvidas".*

*1. Ao interpretar os questionamentos levantados acerca da Lei 7014/96 e 4562/64, não apenas o literal, não há dúvidas que o contribuinte questiona o regime de apuração o qual fez opção, espontaneamente.*

*12. No que tange à alegação do contribuinte que necessário se faz o processo de circularização, anexamos, a seguir termo da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.101/07, que Aprova o Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRC, e dá outras providências, mais precisamente, os termos em que a mesma trata o processo de circularização.*

*Circularização - É um dos procedimentos de auditoria que tem por finalidade obter a confirmação dos saldos e das transações das contas em análise, por pessoa alheia e independente à entidade auditada. Os tipos de confirmação, segundo a melhor doutrina, são:*

*11.6.1 Pedido de circularização positivo.*

*Esta forma é utilizada quando o auditor deseja receber uma resposta formal da fonte externa. É um dos tipos mais utilizados e subdivide-se em:*

*BRANCO - não vão identificados os valores a serem confirmados, ficando a informação a critério da fonte externa;*

*PRETO - são indicados os saldos ou os valores a serem confirmados, ou não, na data-base indicada.*

*11.6.2 Pedido de circularização negativo Neste pedido, utiliza-se quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de que se espera obter a informação, ou seja, na falta da confirmação, o auditor entende que a fonte externa concordou com os valores colocados no pedido.*

*Recebidas as respostas, o auditor deve cruzá-las com os papéis de trabalho e adotar o procedimento requerido. No caso de não receber as respostas, deve o auditor efetuar outros procedimentos de auditoria para validar as informações (Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRC).*

*Daí extraímos que:*

*a) Por ser a circularização "[ ... ] um dos procedimentos de auditoria que tem por finalidade obter a confirmação [ ... ]" tal se faz necessária em situações passíveis de confirmação por um ou outro motivo, de documentos fiscais, por exemplo.*

*b) Pedido de Circularização Positivo - Pedido de Circularização é utilizado "[ ... ] quando o auditor deseja receber uma resposta formal da fonte externa [ ... ]".*

*A essência, pois, da circularização seria a confirmação de uma dada solicitação ou determinado documento, ou, ainda, a recepção formal através de uma fonte externa de uma informação ou documentos.*

*O Auto de Infração em lide tem como provas materiais DANFE emitidos e recebidos e livros e documentos fiscais apresentados pelo próprio contribuinte. Onde, pois, reside a necessidade de circularização? Não realizamos tal rotina porque a mesma não se fez necessária. Devemos trazer à lembrança, ainda, os princípios da razoabilidade, assim como da economia processual.*

*13. Alega que desconhecemos "[ ... ] totalmente o direito do contribuinte de ter aplicada uma penalidade mais benéfica, sendo que esta mais benéfica está prevista na legislação mais recente, ou seja, na Lei Estadual 7014/96". Ora, a penalidade aplicada não foi outra senão a prevista na Lei 7014/96.*

*14. Foram reconhecidas todas as devoluções de mercadorias, quer sejam aquelas realizadas*

*através de Nota Fiscal relativa às saídas de mercadorias emitidas pelo contribuinte, quer as realizadas por meio de Nota Fiscal de Entradas do contribuinte remetente das mercadorias, conforme pode-se confirmar junto ao Demonstrativo B1 Pagamentos - Desembolsos na aquisição de mercadorias, bens e serviços (fls. 31 do PAF).*

*15. No que respeita aos Contratos de Mútuo, o contribuinte não comprovou a origem dos recursos quando solicitado. Não foi exigido do mesmo comprovante de depósito em conta bancária, tão somente. Foi solicitada a confirmação da origem dos recursos por parte dos mutuários, no entanto, o contribuinte não apenas deixou de apresentá-los, como também, não nos deu qualquer satisfação. Reza os Art.142 e 143 do RPAF:*

*Art. 142. 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.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera O sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*16. Quanto às operações de empréstimos e financiamentos há diferenças entre tais, que vão além da convencional definição introdutória do tema, dada pela doutrina contábil, quando os diferencia tão somente no que diz respeito ao prazo para pagamento e os analisa conjuntamente de forma superficial. No entanto é sabido que as contas que registram as obrigações da empresa junto a instituições financeiras, cujos recursos podem estar destinados tanto para financiar o imobilizado como para capital de giro[ ... ]. Normalmente [ ... ] estão suportados por contratos que estipulam seu valor total, forma e época de liberação das parcelas, finalidade dos recursos[ ... ] (grifamos).*

*O que o contribuinte pretende é utilizar o recurso que foi recebido a título de financiamento, cuja finalidade predeterminada (financiar bens específicos), para cumprir com suas obrigações como o pagamento de salários, contas de energia e outras despesas. Utilizou deste subterfúgio para minimizar os efeitos adversos da sua conta Caixa*

*17. Quanto à necessidade de Perícia, o contribuinte praticamente 'cobrou' um posicionamento nosso. Ei-lo:*

*De acordo com o Art. 150 do RPAF:*

*Para os efeitos deste Regulamento, entende-se por:*

*1...1*

*11 - perícia a realização de vistoria ou exame de caráter Técnico e especializado, determinada pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou se evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá afinal sua opinião, em face dos quesitos formulados.*

*Perícia, pois, requer a necessidade de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado. Inexiste necessidade de intervenção de vistoria ou exame técnico ou especializado às rotinas desenvolvidas.*

*Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

*i S <{ 8*

*7 c::;À*

*Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.*

*[ ... ]*

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*1 - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*11 - de perícia fiscal, quando:*

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

*Ao interessado cabe fundamentar a sua necessidade ao tempo em que devem ser formulados no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento. O contribuinte não o fez. E mais: Os elementos contidos nos autos são mais do que suficientes para que seja verificado o feito. É fato! Os fatos estão vinculados à sua própria escrituração ou aos seus próprios documentos. E, também: é terminantemente desnecessária a produção de novas provas.*

*Manifestamo-nos, pois, pelo indeferimento.*

*18. Não procede a alegação que o contribuinte foi penalizado duplamente.*

Diante de todo o exposto, manteve na íntegra sua informação fiscal ao tempo em que pede, mais uma vez, pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração em lide.

Foram acostados à informação fiscal acima cópias de livro de protocolo referente a entrega de documentos (fls.1.549 a 1.551).

## **VOTO**

Analizando o auto de infração no campo formal, observo que a acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com o fato apurado pela fiscalização, cuja descrição está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, inclusive constando o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem da infração apurada, permitindo o perfeito entendimento da acusação fiscal. Os demonstrativos elaborados pela autuante identificam de forma bastante clara a infração, uma vez que estão identificados todos os documentos fiscais e demais elementos objeto do levantamento que geraram a exigência tributária em questão.

Quanto a alegação do sujeito passivo de que não lhe haviam sido entregues os demonstrativos fiscais que fundamentam o lançamento tributário objeto do processo e especificados na intimação e Aviso de Recebimento dos Correios, fls.661 a 662, constato que tal alegação foi confirmada pela própria autuante, fato que ensejou a reabertura do prazo de defesa em 60 dias, consoante protocolo de fl.663, devidamente assinado por representante do autuado com a entrega dos demonstrativos fiscais, o que permitiu ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa e do contraditório, conforme será visto por ocasião da análise das razões defensivas.

Portanto, todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante com base nos documentos fiscais do contribuinte autuado.

Por estas razões, fica rejeitada a arguição de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, cuja irregularidade apontada na defesa foi devidamente saneada no curso do processo, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/1999.

Quanto a pretensão do autuado para realização de diligência/perícia contábil, com base no art. 147, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido tal pedido, porque já se encontram nos autos todos os documentos necessários para uma decisão sobre a lide. Ademais, a autuante se manifestou sobre os documentos acostado na defesa, e o autuado foi cientificado e nada acrescentou ao processo.

No mérito, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em virtude de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração, na contabilidade, presumida pela constatação de suprimentos de Caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrada pela existência de saldos credores da conta Caixa, no período de fevereiro a outubro de 2011, janeiro a novembro de 2012, janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, conforme demonstrativos e documentos às fls.12 a 656.

Como visto acima, o fato foi descrito na inicial como falta de recolhimento do ICMS de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração, na contabilidade, presumida faz referência a suprimentos de Caixa sem a comprovação da origem do numerário. Contudo, no complemento da descrição do fato consta que a conclusão fiscal está baseada exclusivamente na constatação de saldos credores na conta Caixa, os quais foram utilizados para apuração e lançamento do imposto no demonstrativo de débito. Além disso, os demonstrativos às fls.12 a 656 não deixam dúvidas de que o fulcro da autuação foi a constatação de saldos credores na conta Caixa, inclusive, esta conclusão está reforçada pelo enquadramento da infração no I, do § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02.

Portanto, esta situação (saldos credores na conta Caixa) se amolda na presunção de que trata o §4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, e foi exatamente sobre os saldos credores apurado na auditoria do Caixa que o autuado exerceu a ampla defesa e contraditório.

Cumprir destacar que o Fisco chegou à imputação a partir da análise dos documentos fiscais da empresa autuada, visto que não foi entregue o livro Caixa, o que ensejou a reconstituição do citado livro, referente aos exercícios de 2011 a 2014, com base na documentação apresentada, em resposta a intimação de fl. 10 direcionada ao sujeito passivo.

Cabe ressaltar que as contas do ativo na contabilidade têm natureza devedora, isto é, devem apresentar saldo devedor ao final das apurações (diária, mensal, anual), o que significa mais entradas do que saídas. Toda vez que a equação é invertida, ou seja, a conta ativa tem natureza credora, é motivo de suspeita pelo Fisco, em razão da anomalia contábil. No caso da conta Caixa, este fato é designado por “estouro de Caixa”. Em síntese, tendo em vista que o Caixa, como conta de natureza devedora destina-se a registrar a movimentação dos recursos, representados por bens numerários, em espécie ou em cheque, jamais deverá ficar credora. Se por acaso isto ocorrer, deverá ser analisada, localizar o fato e reclassificá-la, haja vista que esta ocorrência – saldo credor de Caixa - representa que referida conta pagou mais despesas do que os recursos nela constantes poderiam pagar – fato impossível.

Para efeitos tributários, o “estouro de Caixa”, autoriza uma presunção *iuris tantum* (relativa) de que houve omissão de receitas. A lógica normativa é no sentido de que, se as despesas efetivamente foram pagas, mas o Caixa não tinha os recursos necessários para tanto, circularam verbas à margem da contabilidade para quitar tais despesas.

Confira-se o teor do inciso I, do § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, que reza *in verbis*:

“Art. 4º (...).”

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

A metodologia utilizada pelo Fisco nos presentes autos para a presunção de que cuida o dispositivo legal acima transcrito, encontra-se minuciosamente descrita na Auditoria da Conta Caixa constante nos demonstrativos às fls. 12 a 35, e refere-se aos exercícios de 2010 a 2014, na qual estão demonstrados, no final de cada mês, como “Débitos” os valores do saldo inicial de Caixa e das vendas; como ‘Créditos”, os valores dos pagamentos referentes salários, FGTS, GPS, energia, água, telefone, aluguel, imposto do Simples Nacional, ICMS e aquisições de mercadorias, sendo apurado os saldos credores mensalmente, obtendo ao final o débito no valor total de R\$54.911,93, objeto do presente lançamento tributário.

Para melhor visualizar a apuração do débito no auto de infração, transcrevo como exemplo o mês de janeiro de 2011:

DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO MÊS 02/2011

DATA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
28/02/2011	Saldo inicial			4.804,36	D
28/02/2011	Venda de mercadorias	36.004,19		40.808,55	D
28/02/2011	Pagamento de salários		4.005,00	36.803,55	D
28/02/2011	Pagamento de FGTS		320,40	36.483,15	D
28/02/2011	Pagamento de GPS		646,82	35.836,33	D
28/02/2011	Pagamento de energia, água e telefone		451,66	35.384,67	D
28/02/2011	Pagamento de aluguel		-	35.384,67	D
28/02/2011	Pagamento referente ao Simples Nacional		2.859,03	32.525,64	D
28/02/2011	Pagamento de ICMS		6.724,27	25.801,37	D
28/02/2011	Pagamento de aquisição de mercadorias		97.856,39	- 72.055,02	C

SALDO CREDOR	72.055,02
ÍNDICE DE MERCADORIAS TRIBUTADAS (FL.28)	0,70
PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS	50.438,51
ALÍQUOTA ICMS (FL.32)	2,84%
IMPOSTO DEVIDO	1.432,45

Portanto, sem razão o autuado em sua alegação de que a escrituração descrita no dispositivo legal, é feita pelo contribuinte, composta de fiscal e contábil, e que não há no processo documentos que indiquem a "Conta Caixa" relativa à escrituração fiscal do contribuinte ou mesmo o "livro Caixa" escriturado, pelo que entende não haver o que falar em "suprimento de caixa de origem não comprovada". Como dito acima, a apuração do débito foi feita com base nos saldos credores verificados na conta Caixa.

Saliento que sendo o autuado um contribuinte optante pelo Simples Nacional, está obrigado a escriturar o livro Caixa, independente de ter escrituração contábil.

Consta nos autos que o autuado não atendeu à intimação para apresentação do Livro Caixa e respectivos documentos necessários à execução da ação fiscal pela autuante, apesar de obrigado, na condição de contribuinte optante pelo Simples Nacional, a escriturar tal livro por força do disposto no Art. 26, da Lei 123/2006, ressaltando-se que o § 2º do referido dispositivo legal, determina a obrigatoriedade de manutenção do livro Caixa com a escrituração de toda a movimentação financeira e bancária.

Sendo assim, como o autuado não escriturou o livro Caixa, tornou-se necessária a reconstituição do mesmo pela autuante para a execução de sua ação fiscal, a qual tomou por base os

documentos fiscais emitidos por meio eletrônico Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), que foram devidamente apresentados ao contribuinte através de meio eletrônico, conforme relacionados às fls. 634 a 656 do PAF, através de mídia gravada e devidamente validada (escriturados no Registro de Entradas), e demais documentos de recebimentos e de pagamentos.

Para elidir a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, o sujeito passivo arguiu que o levantamento de Caixa contém erros, que passo a analisar em conformidade com suas alegações e com as informações prestados pela autuante, e tudo mais que contém os autos.

Quanto à alegação defensiva de falta de provas, verifico o preposto fiscal acostou ao processo todos os documentos comprobatórios que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração representados pelo levantamento fiscal e respectivos comprovantes.

Repito que o autuado não apresentou o livro Caixa, ou comprovou a existência de escrituração contábil, fato que ensejou por parte da fiscalização a reconstituição do livro Caixa, para concluir sua ação fiscal.

De acordo com o levantamento do Caixa com base em documentos do autuado resultou na constatação de saldos credores. Sendo assim, está correto o autuado ao afirmar que não há o que falar em "suprimento de Caixa de origem não comprovada", porém, o Caixa reconstituído aponta a existência de saldos credores, situação que não muda o fulcro da autuação, pois ambas as situações estão contidas nas presunções previstas no diploma legal acima transcrito.

Ora, considerando que o autuado não apresentou o livro Caixa que está obrigado a escriturar, e também não comprovou possuir escrituração contábil, o roteiro de fiscalização adotado pela fiscalização foi o correto, tomando por base as vendas de mercadoria realizadas e os pagamentos das aquisições das mercadorias, e demais despesas conhecidas no processo de fiscalização.

Em relação às razões da defesa, tomo por base a informação fiscal, visto que o autuado foi cientificado das arguições da autuante, porém nada trouxe ao processo em sentido contrário às conclusões da fiscalização.

Quanto à COMPROVADA FALTA DE DESPESAS, EM RAZÃO DO RETORNO DE MERCADORIAS; A FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, a autuante em sua informação fiscal afirmou que os lançamentos indevidos realizados junto ao DEMONSTRATIVO B1, foram devidamente excluídos, porém que não prevalece, na sua totalidade o DEMONSTRATIVO DAS DEVOLUÇÕES DE COMPRAS EFETUADAS NO PERÍODO, elaborado pelo contribuinte e anexo às fls. 728 a 731, porque apenas as Notas Fiscais ali elencadas, emitidas pelo contribuinte é que foram consideradas. Diz, ainda, que procedeu à devida exclusão das mesmas, conforme RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, anexo às fls. nº 26 e 27.

No tocante às Notas Fiscais de devolução de mercadorias, foi informado pela autuante que às fls. 723 a 731, o contribuinte anexou seu "DEMONSTRATIVO DAS DEVOLUÇÕES DE COMPRAS EFETUADAS NO PERÍODO", porém, foram relacionadas Notas Fiscais que não fizeram parte do Auto de Infração, eis que tais notas já haviam sido desconsideradas, por se tratarem de Notas Fiscais de devolução e mercadorias através da operação de Entrada pelo estabelecimento fornecedor, cuja exclusão já havia promovido. Ou seja, que procedeu a exclusão daquelas mercadorias que foram devolvidas através de Nota Fiscal, Mod. 1, série única, relativa à operação de devolução de mercadorias, emitidas pelo contribuinte autuado.

Além disso, a autuante, considerando que as Notas Fiscais relacionadas junto ao demonstrativo RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS (Notas Fiscais em que o contribuinte omitiu a informação da NF de origem), fls. nº 26 a 27, tiveram seus respectivos lançamentos excluídos junto ao DEMONSTRATIVO B1 e, consequentemente, excluídas foram, também, do DEMONSTRATIVO A MOVIMENTO MENSAL DE CAIXA - RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTOS OBJETIVANDO EVIDENCIAR SALDOS CREDITORES NA CONTA CAIXA, anexo às fls. 163 a 177, tornou desnecessário promover a referida exclusão neste segundo demonstrativo

considerando que os mesmos já haviam sido abatidos dos valores totalizados.

Sobre as devoluções que se efetivaram através de Nota Fiscal Mod. 1, série única, as quais o contribuinte não apresentou, foi correto o procedimento em lançá-la junto ao DEMONSTRATIVO A MOVIMENTO MENSAL DE CAIXA RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTOS OBJETIVANDO EVIDENCIAR SALDOS CREDITORES NA CONTA CAIXA, por se tratar de Notas Fiscais de devolução nas quais foi omitida a informação relativa à Nota Fiscal de origem, sendo esta desconhecida. Apesar disso, a autuante procedeu a devida exclusão, efetuando o lançamento junto a demonstrativo retro citado, à débito, no DEMONSTRATIVO A. E que, foram excluídas, também as Notas Fiscais relacionadas junto ao seu DEMONSTRATIVO DE OUTROS LANÇAMENTOS INDEVIDOS NA CONTA CAIXA, acostado às fls. 734.

Em relação à alegação defensiva de que inexistem no PAF documentos comprobatórios das aquisições das mercadorias, ou seja, falta de despesas em razão da não aquisição de mercadorias em especial pelo método de circularização ou pela comprovação do efetivo pagamento das duplicatas, na informação fiscal foi esclarecido que as notas fiscais consignadas no Caixa encontram-se escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme planilha intitulada "DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS - COMPRAS NÃO EFETUADAS", acostada pelo autuado à fl. 732.

Assim, sem razão o autuado de que somente teve conhecimento da existência de tais notas fiscais na ação fiscal, pois a autuante comprovou através do livro Registro de Entradas do contribuinte, que as Notas Fiscais que o mesmo alega tratar de compras não efetuadas, foram devidamente escrituradas pelo mesmo, conforme fl.14 da Informação Fiscal.

Diante disso, realmente como arguiu a autuante é desnecessário se fazer a realização de processo de circularização como invoca o contribuinte, pois os documentos fiscais foram obtidos na escrita fiscal apresentada pelo próprio autuado.

Ademais, por se tratar de documentos eletrônicos de aquisições constantes no processo, estão nos autos os documentos comprobatórios das aquisições das mercadorias.

No que diz respeito a alegação defensiva de FALTA DE DESPESAS EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO E DA CONTABILIZAÇÃO EM DUPLICIDADE, restou devidamente comprovado pela autuante que os lançamentos das faturas que foram apropriadas de acordo com os seus vencimentos junto ao DEMONSTRATIVO BI, não havendo duplicidade de lançamentos.

No que tange às devoluções de mercadorias remessas sem desembolso, retornos, bonificações, a autuante na informação fiscal excluiu as referidas Notas Fiscais, consoante o DEMONSTRATIVO REMESSAS DE MERCADORIAS RECEBIDAS, SEM DESEMBOLSOS, anexo às fls. nº 721 a 726, já mencionado junto às fls. nº 8, da Informação Fiscal.

Assim, com a retirada, pela autuante, das Notas Fiscais cujas operações não implicaram em efetivo desembolso, foi procedida a devida exclusão dos valores, bem como, em relação às Notas Fiscais referentes a retorno de mercadorias, bonificações, devoluções, inclusive comodato, foram todas as que estão consignadas no levantamento fiscal, sem exceção, excluídas, ficando sanados tais equívocos cometidos pela fiscalização.

Quanto aos Contratos de Mútuo, constantes às fls. nº 679, 680 e 689, 688, nos valores de R\$50.000,00, datado de 20/07/2011; R\$150.000,00, datado de 20/09/2011; R\$90.000,00 datado de 15/12/2011 e R\$110.000,00, datado de 10/12/2013, respectivamente, considero correto o entendimento da autuante, posto que, além de tais contratos não possuírem as formalidades legais, não foi comprovado mediante depósito bancário a entrega de tais valores pelos mutuantes, ou seja, não foi comprovada a forma como ocorreu o efetivo ingresso de tais recursos junto ao Caixa da empresa.

Igualmente, em relação aos documentos acostados às fls. 682 a 684 e 691 a 693, referente Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda, Mútuo e Obrigações, referente à bens imóveis, pois não foi comprovado como ocorreu a entradas do recurso.

Já no que concerne à venda de três veículos automotores tipo motocicleta, nos valores de: Motocicleta NXR 150 Bros, contrato (fls. nº 694) datado de 07/01/2013, no valor de R\$ 8.000,00 ; Motocicleta CB 300R, contrato (fls. nº 698) datado de 07/02/2012, no valor de R\$ 10.500,00 ; e Motocicleta Honda BIZ EX, contrato (fls. nº 702) datado de 05/12/2013, no valor de R\$ 7.000,00, a autuante acatou os documentos apresentados na defesa, e efetuou o lançamento dos valores junto ao DEMONSTRATIVO RECONSTITUIÇÃO A MOVIMENTO MENSAL DE CAIXA DE LANÇAMENTOS OBJETIVANDO EVIDENCIAR SALDOS CREDORES NA CONTA CAIXA (fls. nº 163 a 177).

Por último, relativamente ao demonstrativo referente às compras realizadas com o cartão BNDES, a autuante na informação fiscal efetuou a devida apropriação dos pagamentos que o mesmo afirmou haver realizado através do citado cartão, conforme fls. nº 1.508 a 1.522.

Além disso, também procedeu a devida exclusão das referidas Notas Fiscais junto ao DEMONSTRATIVO B1 DESEMBOLSOS COM AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, BENS E SERVIÇOS, cujos pagamentos efetuados foram devidamente apropriados, mensalmente, junto ao DEMONSTRATIVO A, a saber: Notas Fiscais nº 240.863 e 17090 e as Notas Fiscais relacionadas junto ao DEMONSTRATIVO DAS COMPRAS EFETUADAS COM CARTÃO BNDES, anexo às fls. nº 733 e Contratos anexos às fls. nº 754 a 757 e 758 a 76, assim como, extratos de pagamentos anexos às fls. nº 762 a 835.

Já no caso dos valores como sendo financiamentos contraídos junto ao BNDES, quando da sua reconstituição do Caixa, acertadamente não foram considerados tais valores devido ao fato do bem sofrer alienação e os valores não ficarem à disposição da empresa, ou seja, os valores objeto dos financiamento são pagos diretamente aos fornecedores dos bens financiados, sem que o dinheiro passe pelo Caixa ou conta bancária do autuado.

Sobre a alegada NECESSIDADE DE PERÍCIA, por entender o autuado que o feito deveria ser submetido à revisão e reaberto o prazo para sua manifestação, evocando o princípio da ampla defesa que restou prejudicado, este pedido já foi indeferido acima, inclusive cabe consignar que o autuado apresentou farta documentação que foi devidamente analisada pela autuante, que inclusive recalculou o débito conforme foi observado neste voto.

Em relação aos questionamentos sobre os dispositivos legais infringidos e penalidade aplicável; onde houve efetivamente fato gerador do ICMS, e como o Fisco chegou as irregularidades que aponta no auto de infração, pelo acima alinhado, a autuação encontra amparo no § 4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, cuja conclusão fiscal está baseada nos demonstrativos que instruem a autuação, pelo que, restou caracterizada no levantamento de Caixa às fls. 25 a 49, a ocorrência do fato gerador do imposto lançado, sujeitando-se o autuado ao pagamento do imposto e da multa de 150%, pelo descumprimento da obrigação principal, prevista no art. 35 da LC nº 123/06, combinado com o artigo 44, I e § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

Portanto, sobre o limite constitucional da multa aplicada de 150%, restando caracterizada parcialmente a infração, ou seja, omissão de saídas de mercadorias tributáveis ante a constatação de saldos credores na conta “Caixa”, a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, a mesma se adequa a tipificação prevista no art. 35 da LC nº 123/06, combinado com o artigo 44, I e § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

Quanto a alegação de que o percentual da multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal neste processo está incorreto, verifico que a fiscalização apontou corretamente o percentual de 150%, que correspondente a 75% previsto no artigo 44, inciso I, combinado como § 1º do citado artigo que prevê a duplicação desse percentual, da Lei nº 9.430/1996, por restar caracterizado o cometimento da infração, ainda que parcialmente.

Sobre a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 150%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no citado dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.



Quanto ao pedido de dispensa de multa, trata-se de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal, e não acessória, e tal análise, por este Contencioso, não encontra previsão legal, pelo que não pode ser acolhido.

Em relação às alegações de inconstitucionalidade da Legislação Tributária Estadual, que direta ou indiretamente foram arguidas na defesa, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 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*, o que não ocorreu no presente processo.

Por derradeiro, cabe consignar que a jurisprudência citada na defesa para dar sustentação às suas teses defensivas, não se aplicam por se tratar de situações diversas da presente.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do presente Auto de Infração, no valor de R\$48.575,70, conforme demonstrativo de débito abaixo:

- Exercício de 2011: R\$ 6.619,54
- Exercício de 2012: R\$13.508,26
- Exercício de 2013; R\$ 8.692,87
- Exercício de 2014: R\$19.755,03

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232299.0004/15-6**, lavrado contra **EDNA MENDONÇA DE MIRANDA – ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$48.575,70**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 35 da Lei Complementar 123/06; art. 44, I e § 1º Federal nº 9.430/96 de 27/14/96 com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR