

A. I. Nº - 207104.0010/00-7  
**AUTUADO** - LEC DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUIZ GONZAGA ALVES DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFRAZ BROTAS  
**INTERNET** 20.12.02

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

### ACÓRDÃO JJF N° 0452-01-02

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO CONTABILIZADAS. Erros ou omissões contábeis não implicam, necessariamente, a ocultação de fatos tributáveis. Porém algumas irregularidades contábeis têm tal vinculação com as transações do estabelecimento que a legislação autoriza a presunção (relativa) de que, salvo prova em contrário, elas encobrem omissões de operações tributáveis. É o caso da existência de saldos credores de Caixa, pois, de acordo com a técnica contábil, pertencendo aquela conta ao grupo do Ativo, os seus saldos devem ser, sempre, devedores. A existência de saldos credores de Caixa indica que o contribuinte deixou de declarar em sua escrita vendas de mercadorias, e, com a receita dessas vendas não contabilizadas, efetuou os pagamentos que deram origem aos saldos credores de Caixa: por não declarar receitas (vendas), os saldos daquela conta, que deveriam ser devedores, “estouraram”, passando a figurar como credores. A defesa nega o cometimento. Porém não bastam argumentos negando o débito, por mais razoáveis que sejam – é necessário, também, que o sujeito passivo comprove a efetiva origem dos recursos em discussão, de modo a elidir a presunção, já que se trata de uma presunção relativa (*juris tantum*). Mantida a exigência fiscal. Não acatadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/11/2000, acusa omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor na conta “Caixa”. ICMS lançado: R\$ 137.130,02. Multa: 70%.

O contribuinte apresentou defesa suscitando várias preliminares. Alega que o fisco deixou de cumprir formalidade essencial: não teriam sido entregues ao contribuinte, no ato da intimação do Auto de Infração, cópias dos elementos em que o Auto de Infração se baseia, como manda o art. 46 do RPAF. Fala da natureza jurídica do lançamento do crédito tributário, ato administrativo regrado e vinculado, que precisa estar em perfeita conformação formal e ideológica com a legislação fiscal, inclusive quanto à instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão, em

atendimento aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva e da ampla defesa, dentre outros. Pede que se determine a realização de diligência para que fique comprovado que a data da ciência do Auto de Infração não é a mesma apostada nos documentos e demonstrativos elaborados pelo autuante. Reclama que se viu prejudicado por esse fato. Chama a atenção para a importância dos demonstrativos fiscais neste caso, por constituírem as peças básicas da ação fiscal. Protesta que o fato de não lhe terem sido fornecidos aqueles elementos caracteriza vício insanável, tornando o procedimento nulo. Invoca o art. 18, II, do RPAF, segundo o qual são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa. Menciona jurisprudência acerca da questão.

Reclama também que não lhe foram entregues cópias dos relatórios do CFAMT e das Notas Fiscais. Juntou cópias de requerimentos feitos à repartição, solicitando cópia dos aludidos elementos (Protocolo 922132/00 – fl. 755). Protesta que, como não lhe foram entregues cópias dos demonstrativos fiscais e dos relatórios do CFAMT em 18/12/00, quando tomou ciência do Auto de Infração, terminou não tendo o prazo de 30 dias para elaborar sua defesa, como prevê a legislação. Argumenta que basta a limitação à ampla defesa, afetando o princípio do contraditório, para caracterizar a nulidade do procedimento.

Argumenta o autuado que os demonstrativos fiscais em que o Auto de Infração se baseia não se prestam a qualquer presunção lógica, são meramente intuitivos, sem alicerce em provas. Diz que os demonstrativos fiscais são desprovidos de clareza, omitem dados essenciais, prejudicando o contraditório e dificultando a defesa. Menciona decisões proferidas acerca da inobservância de requisitos considerados essenciais.

A defesa aduz que a retenção dos demonstrativos pelo fisco, ocultando-os do conhecimento do contribuinte, configura abuso de autoridade, quando esta extrapola o zelo à coisa pública e restringe o direito e a liberdade dos particulares. Protesta que a falta de fornecimento dos elementos em questão constitui ofensa aos direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5º, XXXIII, da Constituição, combinado com o inciso XXXIV, “b”.

Conclui a preliminar frisando que o crédito tributário não foi constituído de forma regular, prejudicando a ampla defesa e o contraditório, o que, a seu ver, implica a nulidade do procedimento.

O autuado passa em seguida a comentar a multa aplicada, que considera confiscatória. Menciona a doutrina sobre o tema. Argumenta que, no presente caso, o lançamento absorve parcela ponderável do patrimônio da empresa, aniquilando a sua rentabilidade, impossibilitando o prosseguimento de sua atividade, haja vista que o valor exigido não tem relação com a capacidade econômica da empresa.

Nesse ponto a defesa faz dois pedidos: *a) que este Conselho estabeleça a distinção entre preliminar de ordem constitucional e arguição preliminar de inconstitucionalidade de tributo ou de medida fiscal; b) e que, mediante perícia ou revisão fiscal, se verifique se a lucratividade da empresa no período compreendido no levantamento fiscal suporta o encargo reclamado pelo fisco.*

Considera caracterizado o confisco, pois o valor lançado alcança não apenas toda a renda da empresa, mas também avança em parte sobre o seu patrimônio, circunstância que atenta contra o princípio constitucional da livre iniciativa.

Suscita ainda a nulidade da ciência do ato constitutivo do crédito tributário, alegando não haver qualquer tipo de ciência por parte de algum sócio ou representante legal da empresa.

Outra preliminar suscitada diz respeito à ausência de termo de prorrogação da ação fiscal. Alega que o Auto de Infração foi registrado mais de 60 dias após a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, quando seria obrigatória a comunicação, pela autoridade fiscal, da prorrogação da ação fiscal, permitindo, inclusive, ao sujeito passivo o pagamento de alguma importância porventura devida, sem multa, nos termos do art. 28, § 1º, do RPAF.

Noutra preliminar, o autuado aponta ilegitimidade da prova, alegando que no Auto de Infração não foi mencionada a origem dos documentos a que se refere a acusação, não sendo indicado de que modo eles foram obtidos. Protesta que não foi apresentado à empresa cópia de qualquer das Notas Fiscais a que se refere o anexo 3, nem a prova de que as mercadorias correspondentes àqueles documentos tivessem circulado pelo estabelecimento da empresa. Alega que, para ficar provado quem seria o verdadeiro proprietário das mercadorias, seria necessário haver alguma duplicata, pagamento, “canhoto” assinado, ou algo do gênero. Diz que, como a própria Secretaria da Fazenda tem conhecimento, alguns comerciantes inescrupulosos se utilizam de outras empresas, à revelia destas, na compra de mercadorias. Por essas razões, reputa ilegítimos os documentos em questão. Comenta que o ônus da prova cabe à administração fiscal. Considera que as Notas Fiscais não podem ser admitidas como meio de prova das compras, pois não foram obtidas junto à sua empresa, faltando prova da entrega ou da aquisição das mercadorias.

O autuado argumenta que o Auto de Infração acusa a existência de saldo credor na conta Caixa, porém não é feita em todo o levantamento qualquer alusão a algum livro contábil fornecido pela empresa. Diz que a empresa não forneceu ao fisco, nem foi intimada a fornecer, qualquer livro referente à sua contabilidade comercial. Desse modo, o procedimento fiscal é desprovido de motivação jurídica, sendo por isso nulo.

Nega que tivesse adquirido as mercadorias a que se referem os relatórios do CFAMT. Repete que não lhe foram entregues cópias dos referidos relatórios. Sustenta não ter cometido a infração que lhe é imputada, de modo que não se considera devedor da quantia em discussão.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, em face das nulidades suscitadas, ou que, não sendo acatados os pedidos de nulidade, que se julgue improcedente o Auto de Infração.

Pede também a intervenção da PROFAZ, no sentido de que, na condição de órgão fiscalizador da perfeita constituição do crédito, se pronuncie em favor da legalidade e do princípio constitucional da supremacia do interesse público.

Requer ainda a juntada, pela repartição fiscal, do relatório do CFAMT contendo as Notas Fiscais do período de 1998 a 1999, bem como das cópias das Notas Fiscais de mercadorias supostamente sem registro na escrita fiscal, conforme solicitado através do Protocolo 922132/00.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que a empresa não apresentou livros contábeis, apesar de ter sido intimada a fazê-lo, alegando ser desobrigada de escriturá-los perante a legislação do imposto de renda. Explica que o levantamento fiscal foi feito levando em conta o capital indicado no contrato social da empresa. Foi considerado como se todas as vendas fossem feitas a vista. No tocante aos pagamentos efetuados, foram observadas as datas de vencimento indicadas nas Notas Fiscais de compras, não sendo computados os fretes e as despesas regulares de qualquer estabelecimento comercial, tais como pessoal, energia elétrica, telefone, etc., por não dispor de tais informações. No levantamento fiscal foram incluídas Notas Fiscais não registradas na escrita fiscal, com base nos relatórios do CFAMT.

Quanto à alegação da defesa de que não teriam sido entregues ao sujeito passivo cópias dos demonstrativos, o autuado contrapõe que o RPAF assegura ao acusado o direito de examinar o processo na repartição fiscal, podendo extrair as cópias que entender necessárias. Além disso, o

preposto da empresa recebeu cópias do Auto de Infração e de todos os demonstrativos que o integram.

No tocante à alegação de confisco, por não ter relação com a capacidade econômica da empresa, o autuante rebate que poderia ser dada alguma importância a tais argumentos, se fosse outra a realidade dos fatos. No entanto, grande parte do movimento econômico da empresa trafega por fora de sua escrita oficial.

Relativamente à alegação de que a intimação não foi feita a sócio ou representante legal da empresa, o autuante observa que, de acordo com o art. 39, X, do RPAF, além dos sócios, o Auto de Infração pode ser assinado por qualquer representante da empresa ou preposto por esta indicado. Aduz que desde o início do procedimento fiscal nunca chegou a ter acesso a qualquer dos sócios da empresa. Inicialmente, foi atendido pela gerente da loja. Depois disso, todos os contatos foram mantidos com o Sr. Jorge Luís Oliveira Fernandes, que atua no setor administrativo da empresa. Foi este senhor que entregou os documentos solicitados e depois os recebeu de volta. Também foi ele quem assinou o Auto de Infração e os demonstrativos complementares. Considera que um empregado que desenvolve atribuições dessa natureza somente agem assim mediante autorização dos gestores formais da empresa. O auditor observa que a defesa foi assinada por um dos sócios, o que, a seu ver, configura o pleno exercício do direito de defesa.

Quanto à ausência de termo de prorrogação dos trabalhos fiscais, o autuante salienta que o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/00, sendo que o procedimento fiscal tinha sido iniciado em 12/10/00, de modo que os trabalhos foram concluídos em prazo inferior ao previsto no § 1º do art. 28 do RPAF.

No que concerne à alegação de ilegitimidade da prova, o autuante diz que as circunstâncias fáticas que ensejaram a autuação estão perfeitamente delineadas. Além disto, nos termos do art. 333, II, do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária, caberia ao autuado comprovar os fatos em que se funda a sua defesa. Observa que o processo contém cópias de todas as Notas fiscais de compras de mercadorias não lançadas na escrita fiscal. Comenta que as Notas Fiscais são emitidas por tradicionais fornecedores do autuado.

O autuante confirma que realmente não recebeu os livros Diário e Razão, embora os tivesse solicitado. Isso, contudo, não impedi a realização dos levantamentos necessários.

O processo foi remetido em diligência (fl. 796) para que a repartição local fornecesse ao sujeito passivo cópias dos relatórios do CFAMT e das respectivas Notas Fiscais.

O contribuinte deu entrada em instrumento no qual protesta que, embora tivesse sido convocado para receber cópias dos documentos em questão, não chegou a receber os elementos solicitados. Frisa que tais elementos deveriam ter sido fornecidos desde a lavratura da peça de autuação, independentemente de qualquer solicitação do sujeito passivo. Reclama que a inobservância dessa providência é causa de nulidade do procedimento, segundo toda a doutrina, bem como os reiterados entendimentos deste Conselho. Diz não ser possível defender-se sem conhecer de que forma o débito foi apurado. Reitera o pedido de decretação da nulidade da autuação, ou a sua improcedência.

A 1ª Junta determinou mais uma vez a realização de diligência (fl. 809), para que a repartição atendesse ao requerimento do sujeito passivo à fl. 755, entregando-lhe as cópias solicitadas.

O contribuinte ingressou com petição renovando o pedido de nulidade do Auto de Infração, alegando que o crédito tributário foi constituído irregularmente, estando o lançamento afetado

por vício formal, em face de irregularidades na sua cientificação. Alega que o ato inicial é imperfeito porque a intimação foi feita a pessoa incapaz, sendo por isso falho e ineficaz, nulo de pleno direito. Diz ratificar tudo o que foi exposto preliminarmente na defesa. Quanto ao mérito, alega que no levantamento fiscal não foram considerados os aumentos de capital bem como diversas operações financeiras que periodicamente ofereciam o aporte de recursos necessários ao funcionamento da empresa. Diz que o levantamento fiscal não encontra guarida nos lançamentos contábeis da empresa. Reitera o pedido de decretação da nulidade da autuação, ou a sua improcedência.

O processo foi pela terceira vez remetido em diligência (fl. 825), tendo em vista que as diligências anteriores não haviam sido cumpridas a contento. Desta vez, foi solicitada atenção especial do Sr. Inspetor, no sentido de que, afinal, se desse uma solução satisfatória ao impasse estabelecido nos autos, haja vista a necessidade de serem fornecidas cópias de certas peças dos autos ao sujeito passivo, em atendimento ao preceito do art. 46 do RPAF. Na solicitação da diligência, foram historiados os seguintes fatos:

1. de acordo com o instrumento à fl. 755, o contribuinte requereu à repartição fiscal cópia da íntegra do presente processo, especialmente das fls. 48 a 102 e 263 a 752;
2. ao apresentar a defesa, o pedido foi renovado (fl. 777);
3. como não consta qual a providência adotada pela repartição em face desses requerimentos, o processo foi remetido em diligência (fl. 796) para que o pleito do autuado fosse atendido, sendo que a repartição, em vez de remeter cópias dos elementos em questão ao sujeito passivo, apenas o intimou a “comparecer”, no prazo de 30 dias, “para tomar ciência da juntada de novos elementos”;
4. tendo em vista que o art. 108 do RPAF, ao tratar da forma como se deve intimar o contribuinte, não prevê que o sujeito passivo tenha de “comparecer” à repartição para ser intimado, esta Junta determinou em nova diligência (fl. 809) que a Inspetoria atendesse ao pleito do autuado, constante no requerimento à fl. 755, e que reabrisse o prazo de defesa (30 dias); na solicitação da diligência, foi recomendado que as cópias fossem entregues “mediante recibo”, grifando-se essa expressão;
5. ocorre que a repartição não cumpriu a diligência, primeiro, porque o instrumento à fl. 810 não estipula a reabertura do prazo de 30 dias, e, segundo, porque não consta que tivessem sido entregues ao contribuinte os elementos determinados na diligência, uma vez que no instrumento à fl. 810 não consta a assinatura do destinatário, e não foi juntada cópia do aviso de recebimento (AR);
6. o pronunciamento do contribuinte às fls. 814/817 não faz referência aos papéis em questão, não constando, portanto, nos autos, que a diligência tivesse sido atendida.

Feitas essas ponderações, através da diligência solicitada à fl. 825 esta Junta decidiu que, para que não se viesse no futuro a alegar cerceamento de defesa, deveria a repartição fiscal, em cumprimento ao mandamento previsto no art. 46 do RPAF, atendesse ao pleito do autuado, constante no requerimento à fl. 755, entregando-lhe, mediante recibo, cópias das fls. 48 a 102 e 263 a 752, observando o disposto no art. 108 do RPAF, fazendo-se referência, no instrumento de entrega, ao processo correspondente, e reabrindo-se o prazo de defesa (30 dias).

Desta vez a diligência foi cumprida, sendo entregue ao Sr. Jorge Luís O. Fernandes, auxiliar de escritório do autuado, cópias dos elementos em questão (fl. 827).

O contribuinte apresentou instrumento a título de aditamento à peça defensiva originária, reiterando preliminar já suscitada antes quanto à ausência de escrita contábil ou qualquer outro elemento que possibilitasse ao fisco efetuar o levantamento na forma como este foi feito. Além disso, teria sido ferido o princípio da não-cumulatividade do ICMS, por não terem sido concedidos os créditos fiscais relativos às Notas Fiscais objeto desta autuação. Requer que a exigência fiscal seja convertida na multa prevista no art. 915, IX, do RICMS/97. Reitera os termos das petições anteriores. Alega imperfeição formal do Auto de Infração. Protesta que a ação fiscal ultrapassou o prazo previsto em lei, sem prorrogação.

Quanto às Notas Fiscais em que o autuante se baseou, o sujeito passivo alega que aqueles documentos não provam a circulação das mercadorias em destino ao seu estabelecimento. Argumenta que seria necessário o fiscal fazer tal prova através de alguma duplicata, pagamento, “canhoto” assinado no conhecimento do frete ou qualquer outro instrumento que provasse a aquisição das mercadorias. Alega que a própria Secretaria da Fazenda tem conhecimento de que comerciantes inescrupulosos fazem compras utilizando as inscrições de pequenas empresas.

Argumenta ainda que a presunção dos atos das autoridades fiscalizadoras precisa ter limite, daí a importância do elemento probatório no processo fiscal. Considera ilegítimas as provas apresentadas pelo fisco. Protesta que houve cerceamento de defesa, de modo que o encargo da prova incumbe ao fisco, e, subsistindo a incerteza por falta de provas, a administração deve abster-se de praticar o lançamento. Alega que as Notas Fiscais em questão não servem de prova porque não foram obtidas junto à empresa e não foi confirmada a entrega nem a aquisição das mercadorias.

Quanto ao mérito, o sujeito passivo aduz o seguinte, em síntese:

1. é insubsistente a acusação da existência de saldo credor da conta Caixa, pois no levantamento fiscal não foi feita nenhuma alusão a qualquer livro contábil da empresa, haja vista que esta jamais manteve contabilidade comercial, por ser optante pelo regime de lucro presumido, sendo por isso dispensada de manter escrituração contábil; sendo assim, não procede a acusação da existência de saldos credores da conta Caixa, haja vista que esta conta jamais foi escriturada – jamais manteve escrituração contábil, não tendo, portanto, conta Caixa para que se pudesse apurar qualquer saldo, fosse ele credor ou devedor;
2. não adquiriu as mercadorias objeto da ação fiscal; possivelmente sua empresa foi vítima de uma quadrilha organizada;
3. as Notas Fiscais arroladas na ação fiscal não provam que as mercadorias fossem realmente destinadas à sua empresa;
4. descaracterizando-se os aludidos documentos, descaracteriza-se todo o levantamento fiscal;
5. na apuração do débito não foram considerados os créditos fiscais correspondentes, contrariando o princípio da não-cumulatividade.

Requer a nulidade do lançamento, ou, não sendo acatado o pedido de nulidade, a improcedência da autuação.

## VOTO

O contribuinte suscitou várias preliminares.

Primeira preliminar: falta de entrega, pelo fisco, das cópias dos elementos em que o Auto de Infração se baseia.

Quanto a esse ponto, não há dúvida que no ato da intimação do sujeito passivo devem ser entregues cópias de todos os demonstrativos e levantamentos elaborados pela fiscalização, como manda textualmente o art. 46 do RPAF. Aliás, a regra do art. 46 diz o óbvio, não precisava nem estar escrita, pois o fornecimento daqueles elementos ao acusado é um imperativo dos princípios do contraditório e da ampla defesa. São inadmissíveis as ponderações do fiscal autuante de que o contribuinte tem o direito de examinar o processo na repartição fiscal, podendo extrair as cópias que entender necessárias. Claro que o contribuinte tem o direito de pedir vista dos autos, podendo tirar cópias das peças que lhe interessem, mas isso não dispensa o autuante de, no ato da intimação, fornecer ao acusado cópias de todos os demonstrativos e elementos em que se baseie a autuação e dos quais o contribuinte não disponha.

De acordo com o instrumento à fl. 755, o contribuinte requereu à repartição fiscal cópia do presente processo, especialmente das fls. 48 a 102 e 263 a 752. Ao apresentar a defesa, o pedido foi renovado (fl. 777). Como não consta qual a providência adotada pela repartição em face desses requerimentos, esta Junta determinou a realização de três diligências (fls. 796, 809 e 825/826), até ter certeza de que os elementos em questão foram entregues ao sujeito passivo (fl. 827), reabrindo-se o prazo de defesa.

Está, assim, superada a primeira preliminar de nulidade.

A segunda preliminar reclama que a multa estipulada nestes autos seria confiscatória. O autuado considera caracterizado o confisco, pois o valor lançado alcança não apenas toda a renda da empresa, mas também avança em parte sobre o seu patrimônio, circunstância que atenta contra o princípio constitucional da livre iniciativa. A defesa faz dois pedidos: *a) que este Conselho estabeleça a distinção entre preliminar de ordem constitucional e argüição preliminar de constitucionalidade de tributo ou de medida fiscal; b) e que, mediante perícia ou revisão fiscal, se verifique se a lucratividade da empresa no período compreendido no levantamento fiscal suporta o encargo reclamado pelo fisco.*

A argüição de preliminar de ordem legal ou constitucional pode ser formulada em tese ou relativamente a uma situação fática relacionada, por exemplo, a uma autuação fiscal ou a qualquer medida fiscal.

Nos termos do art. 167 do RPAF/99, falta competência ao CONSEF para a declaração de constitucionalidade. Mas entenda-se bem: tal incompetência é para declarar a constitucionalidade ou ilegalidade de preceitos jurídicos vigentes. Porém, na análise de determinado fato, seja um lançamento tributário, seja uma imputação de pena ou uma medida fiscal qualquer, este Conselho tem, sim, competência para decidir se a exigência fiscal é constitucional ou ilegal.

A multa estipulada nestes autos, de 70%, é prevista em lei. Caso estivesse em discussão a tipificação do cometimento, por motivo de dúvida quanto ao seu enquadramento, caberia a este Conselho analisar qual a tipificação correta. Já no que concerne à alegação de que tal multa teria caráter de confisco, aí, sim, tal abordagem escapa à competência do CONSEF.

Cumpre observar que é impróprio falar-se de “multa confiscatória”, para invocar-se o princípio da vedação de confisco, haja vista que esta vedação constitucional diz respeito à utilização de tributo com efeito de confisco, e multas não são tributos, multas pecuniárias constituem uma categoria jurídica à parte. Entendo que, em caso de penalidades pecuniárias exorbitantes, cabe invocação é aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, e não ao critério da vedação de confisco.

Quanto ao pedido de perícia ou revisão fiscal, para que se verifique se a lucratividade da empresa no período compreendido no levantamento fiscal suporta o encargo reclamado pelo fisco, entendo que tal pleito falece de sentido, pelas razões já consideradas. Não é razoável discutir-se no âmbito administrativo se o contribuinte tem ou não capacidade econômica para arcar com o ônus tributário. Essa questão deve ser tratada é pelo legislador, quando da elaboração da lei, ou pelo Judiciário, na sua aplicação.

Passo então à análise da próxima preliminar, em que o autuado questiona a validade da ciência do ato constitutivo do crédito tributário, alegando não haver qualquer tipo de ciência por parte de algum sócio ou representante legal da empresa. Quem tomou ciência do Auto de Infração foi Jorge Luís Oliveira Fernandes, a mesma pessoa que, ao ser reaberto o prazo de defesa, com entrega dos demonstrativos e documentos fiscais, compareceu à repartição para receber os aludidos instrumentos. A preliminar carece de fundamento.

Outra preliminar diz respeito à ausência de termo de prorrogação da ação fiscal. Alega que o Auto de Infração foi registrado mais de 60 dias após a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. Na informação prestada pelo fiscal autuante, foi explicado que o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/00, sendo que o procedimento fiscal tinha sido iniciado em 12/10/00, de modo que os trabalhos foram concluídos em prazo inferior ao previsto no § 1º do art. 28 do RPAF.

Noutra preliminar, o autuado aponta ilegitimidade da prova, alegando que no Auto de Infração não foi mencionada a origem dos documentos a que se refere a acusação, não sendo indicado de que modo eles foram obtidos. Alega que, para ficar provado quem seria o verdadeiro destinatário das mercadorias, seria necessário haver alguma duplicata, pagamento, “canhoto” assinado, ou algo do gênero. Considera que alguém poderia estar adquirindo mercadorias em nome do autuado.

O CFAMT é um sistema de controle de documentos de mercadorias em trânsito pelos postos fiscais. Não há dúvida que as mercadorias transitaram fisicamente neste Estado. Nos documentos fiscais consta como destinatário o autuado. Se ele não fosse o adquirente dessas mercadorias, certamente teria adotado qualquer medida – policial ou judicial – contra os fornecedores. É inócuia a simples alegação perante o fisco de que não adquiriu as mercadorias.

Outra preliminar reporta-se à acusação da existência de saldo credor na conta Caixa, alegando a defesa que no levantamento fiscal não foi feita nenhuma alusão a qualquer livro contábil da empresa, haja vista que esta jamais manteve contabilidade comercial, por ser optante pelo regime de lucro presumido, sendo por isso dispensada de manter escrituração contábil, e, sendo assim, não procede a acusação da existência de saldos credores da conta Caixa, haja vista que esta conta jamais foi escriturada – jamais manteve escrituração contábil, não tendo, portanto, conta Caixa para que se pudesse apurar qualquer saldo, fosse ele credor ou devedor.

O conceito de Caixa é mais amplo do que o simples título da conta que registra o movimento de dinheiro. Quando uma empresa não mantém, formalmente, a contabilidade do seu estabelecimento, não existindo, assim, a rigor, uma conta “Caixa”, mesmo assim pode ser feito o seu Caixa, assim entendido não uma “conta”, mas como o controle das disponibilidades em dinheiro da empresa. Assim sendo, também esta preliminar é insubstancial.

Também foi questionado pela defesa o fato de na apuração do débito não terem sido considerados os créditos fiscais correspondentes às Notas Fiscais objeto da autuação. A defesa alega que haveria por isso ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Ocorre que no Auto de Infração em exame o imposto que está sendo cobrado não é o tributo devido relativamente às mercadorias das Notas Fiscais arroladas pelo fisco. O imposto que está

sendo lançado é cobrado com base na presunção legal de que o contribuinte, ao deixar de contabilizar essas entradas, tal fato deixa patente que os pagamentos não contabilizados foram feitos com recursos de vendas anteriormente efetuadas e também não contabilizadas. É o imposto dessas vendas efetuadas anteriormente que está sendo lançado, nos termos do art. 2º, § 3º, do RICMS/97. Sendo assim, não há por que conceder os créditos das Notas Fiscais em apreço, pois estas se referem a fatos posteriores às operações cujo tributo é exigido nestes autos. As Notas Fiscais arroladas pela fiscalização deverão ser escrituradas pelo contribuinte, independentemente deste Auto de Infração, e, ao lançá-las, o contribuinte, aí sim, poderá utilizar o crédito fiscal a elas correspondente. O cálculo do imposto, na situação em exame, é feito em consonância com a regra do art. 60, I, do RICMS/97.

A defesa pede a intervenção da PROFAZ, no sentido de que, na condição de órgão fiscalizador da perfeita constituição do crédito, se pronuncie em favor da legalidade e do princípio constitucional da supremacia do interesse público.

Neste Conselho, o pronunciamento da PROFAZ é obrigatório na 2ª Instância. Já na 1ª Instância, só há necessidade de manifestação da PROFAZ em se tratando de questão eminentemente jurídica, ficando a critério da Junta decidir quando tal pronunciamento se faz necessário. No caso em exame, tal pronunciamento é dispensável.

Estão assim superadas as preliminares suscitadas.

No mérito, os fatos não foram elididos pela defesa, que apenas nega o cometimento.

O contribuinte apresentou instrumento a título de aditamento à peça defensiva originária, no qual requer que a exigência fiscal seja convertida na multa prevista no art. 915, IX, do RICMS/97 – multa por descumprimento de obrigação acessória.

A falta de contabilização das entradas de mercadorias pode constituir mero descumprimento de obrigação acessória. Isso ocorre quando, por exemplo, a empresa mantém as duas escritas, a fiscal e a contábil, sendo que escritura as entradas das mercadorias somente na contabilidade, omitindo-as na escrita fiscal. Em tal situação, cabe apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória. No entanto, quando é omitido o registro na contabilidade, ou em ambas as escritas, esse fato implica igualmente omissão da fonte dos recursos empregados no pagamento das mercadorias adquiridas. Não cabe, portanto, a alegação de que se trata de mero erro formal.

Falhas contábeis podem não passar de meros equívocos. Lançamentos irregulares não implicam necessariamente a ocultação de fatos tributáveis. Porém algumas irregularidades contábeis têm tal vinculação com as transações do estabelecimento que a legislação autoriza a presunção (relativa) de que, salvo prova em contrário, a ser feita pelo sujeito passivo, elas encobrem omissões de operações tributáveis. É o caso da existência de saldos credores de Caixa, de suprimento de Caixa de origem não comprovada, de manutenção no Passivo de obrigações já pagas ou inexistentes e de entradas de mercadorias não contabilizadas.

A acusação, aqui, é da existência de saldos credores de Caixa. A expressão “saldo credor na conta Caixa” é uma forma de dizer que a empresa efetuou pagamentos sem que a conta Caixa tivesse saldos suficientes. Isto porque, de acordo com a técnica contábil, sendo a conta Caixa uma conta do grupo do Ativo, os seus saldos devem ser, sempre, “devedores”, em oposição às contas do grupo do Passivo, que devem apresentar, sempre, saldos “credores”.

O fiscal autuante tipificou o fato como “saldo credor na conta Caixa”, como poderia também ter tipificado o fato como “entradas de mercadorias não registradas” ou ainda como “pagamentos não registrados”. Todos esses cometimentos implicam a presunção legal de que a empresa

efetuou vendas de mercadorias e não fez os devidos registros. No caso em exame, está patente que a empresa deixou de declarar em sua escrita vendas de mercadorias, e com a receita dessas vendas omitidas efetuou os pagamentos que deram origem aos saldos credores de Caixa – o que tecnicamente constitui um aleijão contábil – justamente porque, não tendo declarado vendas, os saldos daquela conta, que deveriam ser devedores, “estouraram”, passando a figurar como credores. A figura do “estouro de Caixa”, na linguagem contábil, denuncia na prática o que, no plano jurídico, é tratado como presunção legal da omissão de receitas.

Como as receitas de uma empresa comercial decorrem quase sempre de operações mercantis, a lei prevê que, salvo prova em contrário, a cargo do sujeito passivo, a existência de saldos credores de Caixa autorizam a presunção da realização de operações tributáveis sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º). Quaisquer ingressos de receitas ou recursos de outra fonte (emprestimos, aluguéis, serviços, etc.) precisam ser perfeitamente documentados, para evitar dúvidas quanto à sua origem. Nem todas as receitas são tributáveis pelo ICMS. Algumas podem estar sujeitas ao ISS, por exemplo, ou exclusivamente ao imposto de renda. Estão afetas ao ICMS apenas as receitas decorrentes de operações mercantis, de prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e se serviços de comunicações. A defesa nega a acusação. Porém, como a presente autuação se baseia numa presunção legal, não bastam argumentos negando o débito, por mais razoáveis que sejam – é necessário, também, que o sujeito passivo comprove a efetiva origem dos recursos em discussão, de modo a elidir a presunção, já que se trata de uma presunção relativa (*juris tantum*).

A defesa alegou que no levantamento fiscal não teriam sido considerados os aumentos de capital bem como diversas operações financeiras que periodicamente ofereceriam o aporte de recursos necessários ao funcionamento da empresa. Isso foi mencionado por alto, numa das manifestações do autuado, sem, contudo, apresentar qualquer elemento de prova.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207104.0010/00-7, lavrado contra **LEC DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 137.130,02**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA