

**A. I. Nº** - 299324.8679/06-4  
**AUTUADO** - ZATTA EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUCIA GARRIDO CARREIRO  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 05.12.2007

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0335-02/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência dessa presunção. Não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Mantido o lançamento. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. OPERAÇÕES DECLARADAS NO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. Imputação não elidida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 18/12/2006, e reclama o valor de R\$110.856,50, sob acusação de cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$109.991,55, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls. 09 a 658.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 864,95, no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais, no mês de agosto de 2004, conforme demonstrativo à fl.106.

O sujeito passivo em sua defesa às fls. 661 a 668, inicialmente dizendo que é uma empresa do ramo de implementos agrícolas, observou que nos termos das peças acostadas aos autos, o autuante capitulou o ilícito fiscal no artigo 23 da LC nº 87/96 que trata do crédito em face da idoneidade da documentação.

Para refutar a conclusão fiscal, o defendente argüiu em preliminar a inconstitucionalidade do enquadramento legal da autuação, com base em ensinamentos de renomados juristas, e em comentários sobre a obrigatoriedade da autoridade administrativa de manifestar-se sobre inconstitucionalidade de lei fiscal. Salienta que não cabe à autoridade administrativa deixar de apreciar os questionamentos de inconstitucionalidade desprezando o princípio da ampla defesa.

No mérito, analisando a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor da conta Caixa, falou que o artigo 192, Parágrafo Único, do CTN, estabelece que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal devem ser guardados até

que os direitos tributários sejam prescritos, e que sua escrituração contábil atende a todas as exigências legais.

Salientou que a legislação do imposto de renda (Lei nº 8.981/95, art.45, I e II) dispõe que as empresas optantes pela apuração do lucro presumido estão obrigadas à escrituração contábil nos termos da legislação comercial, e podem opcionalmente proceder a escrituração do Livro Caixa com toda movimentação financeira.

Afirma que nos seus registros contábeis não constam saldos credores de Caixa, porém ao analisar o Diário verificou a ocorrência de saldos credores na rubrica Banco Conta Movimento, que foi acobertado pelo limite de crédito bancário sendo cobrado juros de mora e demais encargos. Diz ainda que os pagamentos foram realizados em cheques de emissão da própria empresa e realização de permutas com cheques de clientes controlados na Conta a Receber e Livro Diário auxiliar de duplicatas a receber e a pagar.

Argumenta que a presunção fiscal não pode substituir a verdadeira operação comercial. Para comprovar sua alegação diz ter anexado cópias de notas promissórias, no valor de R\$165.000,00, referentes a empréstimos entre fevereiro a dezembro do ano de 2001.

Alega que diante da constatação fiscal da presunção prevista no artigo 2º, § 3º, do RICMS/97, tinha o autuante a obrigação de verificar os registros na escrituração contábil da empresa, o que diz não ter sido feito.

Sem especificar a que norma se refere, transcreveu as alíneas “a” a “i”, do inciso I, do artigo 11, que trata do local da operação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, destacando que os casos mais comuns são os da alínea “a” do inciso I.

Com esse argumento, falou que em atenção do Princípio da Proporcionalidade, ao serem desconsiderados os livros fiscais, caberia verificar o estoque das mercadorias no estabelecimento para comprovar que a presunção fiscal estaria na prática aferida pela efetiva saída de mercadorias tributáveis.

Ao final, requer a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, e que seja deferida diligência para apurar os registros contábeis em toda sua plenitude.

Na informação fiscal à fl. 671, o autuante rebateu a alegação de inconstitucionalidade dizendo que a exigência fiscal está fundamentada na constatação de omissão de saídas representada por saldos credores na Conta Caixa, com base na presunção legal prevista no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Quanto as razões de mérito, o preposto fiscal observou que analisando a escrita fiscal e contábil do contribuinte, constatou um número significativo de notas fiscais de compras de mercadorias não escrituradas no Registro de Entradas, e nem nos livros Caixa e Razão.

Para comprovar essa afirmação, o autuante diz que se encontram nos autos as notas fiscais não registradas, cópias do livro Registro de Entradas e do Livro Caixa apresentados pelo autuado.

Ressalta que tendo constatado que os livros fiscais e contábeis do autuado não refletem a realidade para o período fiscalizado, pois não foram registradas diversas notas fiscais de compras, o autuante explica que refez o livro Caixa, incluindo as aquisições não contabilizadas, resultando nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração.

Na fase de instrução foi observado que foram utilizadas no levantamento do Caixa as notas fiscais constantes às fls.108 a 658, que, segundo o autuante não foram contabilizadas, e por se tratar das vias do fisco, obtidas nos postos fiscais pelo CFAMT no trajeto das mercadorias para o

estabelecimento, não havendo nos autos prova de que tais notas fiscais haviam sido entregues ao autuado no final da ação fiscal.

Por conta disso, na Pauta Suplementar do dia 20/03/2007, o processo foi baixado em diligência à Infaz Teixeira de Freitas, para que, mediante intimação, fossem entregues cópias de todas as notas fiscais constantes às fls. 108 a 658, e das planilhas às fls. 09 a 57, inclusive do despacho de diligência à fl. 676, reabrindo-se o prazo de defesa por (30) trinta dias para o autuado formulasse sua defesa de forma objetiva.

Conforme intimação à fl. 676, o sujeito passivo foi intimado em 06/08/2007 a tomar ciência do pedido de diligência, constando que foram entregues juntamente ao referido despacho cópias dos documentos acima especificados, com a reabertura do prazo de defesa.

No prazo estipulado de 30 (trinta) dias não houve qualquer manifestação do sujeito passivo sobre os documentos que lhe foram entregues.

### **VOTO**

O débito da infração 01 foi apurado com base em auditoria da conta Caixa, sendo constatado omissão de saídas de mercadorias tributáveis representada por saldos credores, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, enquanto a infração 02, faz referência a falta de recolhimento nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas no livro Registro de Apuração do ICMS.

Os papéis de trabalho, os demonstrativos de apuração do débito relativos à auditoria de Caixa, além de cópias do Razão da Conta Caixa, e notas fiscais de compras não contabilizadas, e cópia do Registro de Apuração do ICMS do mês agosto de 2004, encontram-se às fls. 09 a 658.

Analisando a preliminar de nulidade em relação aos aspectos constitucionais abordados, destaco a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo.

Quanto aos aspectos formais do lançamento tributário, foi observado na fase de instrução do processo para fins de ser pautado para julgamento, que foram utilizadas no levantamento do Caixa as notas fiscais constantes às fls. 108 a 658, que, segundo o autuante não foram contabilizadas, e por se tratar das vias do fisco, obtidas nos postos fiscais pelo CFAMT no trajeto das mercadorias para o estabelecimento, sem prova nos autos de que tais notas fiscais haviam sido entregues ao autuado no final da ação fiscal.

Para regularizar essa pendência o processo foi encaminhado em diligência à Infaz Teixeira de Freitas, sendo expedida a intimação constante à fl. 676, e entregues cópias de todas as notas fiscais constantes às fls. 108 a 658, e das planilhas às fls. 09 a 57, inclusive cópia do despacho à fl. 676, reabrindo-se o prazo de defesa por (30) trinta dias para o autuado formulasse sua defesa de forma objetiva, porém, sem qualquer manifestação do autuado no prazo estipulado.

Portanto, o autuado em momento algum ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, uma vez pelos seus argumentos defensivos nota-se que entendeu perfeitamente a acusação fiscal descritas nas infrações 01 e 02, além do fato de que foram entregues todos os levantamentos e documentos que os originaram, sendo obedecido o previsto no art. 39 e 41, do RPAF/99.

Quanto ao mérito, com relação a infração 01, pelo que se depreende nos documentos que instruem o processo, a fiscalização ao examinar a contabilidade da empresa constatou que um grande número de notas fiscais de compras não haviam sido contabilizados no Razão da Conta

Caixa às fls. 59 a 104, tornando necessário o refazimento do Caixa conforme planilhas às fls.09 a 57, resultando na constatação dos saldos credores.

De acordo com o § 3º do artigo 2º do RICMS/97, “presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar: I – saldo credor de caixa; II – suprimimento a caixa de origem não comprovada.”

Portanto, pelo que se vê, a ocorrência de saldo credor de Caixa deve ser regularmente comprovada para evitar a presunção legítima, de tratar-se de recursos provenientes de vendas não registradas.

Foi alegado na defesa que nos seus registros contábeis não constam saldos credores de Caixa, porém ao analisar o Diário verificou a ocorrência de saldos credores na rubrica Banco Conta Movimento, que foram acobertados pelo limite de crédito bancário sendo cobrado juros de mora e demais encargos. Diz ainda que os pagamentos foram realizados em cheques de emissão da própria empresa e realização de permutas com cheques de clientes controlados na Conta a Receber e Livro Diário auxiliar de duplicatas a receber e a pagar. Solicitou revisão do lançamento.

De acordo com o parágrafo 5º do artigo 123, do RPAF/99, a prova documental será apresentada na impugnação a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior, enquanto que o caput do citado artigo, prevê que “é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.”

Nestes termos observo que o contribuinte no trintídio legal teve tempo suficiente para comprovar suas alegações defensivas, inclusive teve nova oportunidade ao ser reaberto o prazo de defesa para entrega de documentos que não haviam sido entregues no curso da ação fiscal. Portanto, quanto a diligência requerida pelo sujeito passivo, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, julgo desnecessária por constatar que estão presentes nos autos os elementos necessários para a instrução do processo, e o autuado não trouxe nenhum documentos ou demonstrativo em sentido contrário. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”, o que não foi feito pelo contribuinte em sua peça de defesa, pois não apresentou a cópia do Razão da Conta Bancos, inclusive também não apresentou as cópias das notas promissórias, no valor de R\$165.000,00, referentes a empréstimos entre fevereiro a dezembro do ano de 2001 que disse ter contraído.

Vários são os roteiros de auditoria utilizados pela fiscalização para homologar as operações de determinado período do estabelecimento. Neste processo, foi utilizada a Auditoria de Caixa, cujo resultado, presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, encontra amparo no artigo 2º, § 3º, do RICMS/97, e ao contrário do que afirmou o autuado, caberia a ele elidir tal presunção comprovando origem do numerário utilizado. Assim, a opção pela auditoria de caixa dispensa o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

O artigo 123 do RPAF/99 assegura ao contribuinte o direito de fazer a impugnação do lançamento aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Já o art. 140 do citado regulamento, prevê que “O

fato alegado por uma das partes, quando a outra não contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto de provas.”

No caso, o sujeito passivo limitou-se apenas a arguição de nulidade, que foi rejeitada conforme comentado acima, e ao adentrar no mérito, não formulou sua defesa de forma objetiva, mediante a indicação de quais seriam as inconsistências existentes nos números consignados nos levantamentos e ou de erro matemático na apuração do débito. Apenas alegou que não foram consideradas outras operações contabilizadas no disponível da empresa, contudo, não apresentou qualquer levantamento nesse sentido.

Desta forma, não tendo o autuado apontado qualquer equívoco na auditoria de Caixa que embasa a infração, concluo pela subsistência deste item da autuação.

Quanto a infração 02, o sujeito passivo não fez qualquer referência a acusação da falta de recolhimento do imposto que encontra-se apurado no RAICMS à fl. 106. Por isso, considero subsistente a infração.

Ante o exposto, voto **PROCEDENTE** o Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299324.8679/06-4** lavrado contra **ZATTA EMPREENDIMENTOS COMERCIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$110.856,50** acrescido das multas de 50% sobre R\$864,95 e 70% sobre R\$109.991,55, previstas no artigo 42, I, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR