

**PROCESSO** - A.I. Nº 207150.0038/01-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MOTINHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE REVISTA - Acórdão 2ª CJF nº 2090-12/01  
**ORIGEM** - INFAZ JACOBINA  
**INTERNET** - 12.07.02

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS Nº 0095-21/02

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTRATO DE MÚTUO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não restou comprovada a origem dos Recursos o que implica na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Infração caracterizada. Reforma da Decisão Recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Revista interposto pelo autuante contra o Acórdão nº 2090-12/01 da 2ª Câmara que Proveu Parcialmente o Recurso Voluntário, respaldado no art. 169, II, “a”, do RPAF/99, onde argüi inicialmente o cabimento do mesmo por entender que através de indicação do Acórdão nº 0754/99, demonstra a existência de Decisão divergente.

A autuação aponta três infrações como sendo:

- a) crédito indevido por erro na apuração do imposto;
- b) recolhimento de imposto a menos;
- c) omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por suprimento de caixa de origem não comprovada.

O Recurso de Revista versa apenas sobre o item 3 da autuação, tendo o autuante inconformado com a Decisão prolatada na 2ª Câmara, que em decisão não unânime dos seus membros, considerou Improcedente o referido item, traz como paradigma o Acórdão da mesma Câmara nº 0754/99.

No mérito, alega que procedeu a intimação ao sujeito passivo para que comprovasse os documentos que ensejaram a origem dos empréstimos realizados pela empresa coligada (cópias de cheques, extratos bancários e declaração do imposto de renda do mutuante, e da mutuária) e só foram apresentados cópias dos contratos com promissórias, sem nenhuma publicidade.

Alega que os contratos e as promissórias chamavam a atenção pela falta de formalidade, destacando alguns aspectos, que argüi já ter apontado quando prestou informação fiscal. Acrescenta que os empréstimos sequer foram declarados no Imposto de Renda. Assevera que somente após a lavratura do Auto de Infração é que o autuado promoveu a declaração retificadora do Imposto de Renda à Receita Federal.

Reporta-se ao Parecer da PROFAZ, alegando que conforme relato constante do Acórdão Recorrido assevera que “os contratos de mútuo são *aparentemente* válidos”, mas que considera que os contratos de mútuo celebrados entre empresas coligadas quando não realizados com a devida publicidade, no mínimo torna-se suspeito e a sua validade deve ser comprovada com outros elementos.

Cita Parecer exarado pela PROFAZ no Auto de Infração da Decisão trazida com paradigma, em que houve diligência à ASTEC, e transcreve trechos do Parecer conclusivo exarado pela referida ASTEC acerca da matéria, e o voto proferido pelo Relator que considerou o conteúdo da referida diligência da ASTEC e Negou Provimento à pretensão ao sujeito passivo.

Argüi equívoco do Relator do voto vencedor, fazendo observações quanto aos contratos e notas promissórias trazidos à colação pelo sujeito passivo. Ressalta o voto vencido do Conselheiro Ciro Roberto Seifert.

Conclui a peça recursal requerendo a reforma da Decisão por considerar correto o julgamento prolatado na 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração em comento.

A PROFAZ exarou o Parecer à fl. 216, onde considerou que o autuante não apontou a correlação entre as decisões conflitantes para que se preencha o requisito de admissibilidade e opinou pelo Não Conhecimento.

Argüi ainda que na hipótese de se conhecer o Recurso mantinha seu posicionamento já manifestado na fase do Recurso Voluntário relativo ao mérito.

Acrescenta discordar dos argumentos apresentados pelo autuante no Recurso de Revista ora em exame no que tange à publicidade dos contratos firmados entre empresas coligadas, porque não há lei que obrigue os contratos de mútuo a serem registrados em cartórios. Considera que cabe ao Fisco o ônus de demonstrar a invalidade dos mesmos, e concluiu pelo Não Provimento do Recurso.

Na fase instrutória do processo, verifiquei a existência de grave falha processual diante da falta de intimação ao sujeito passivo, e do prazo para apresentar as contra razões do Recurso interposto pelo autuante, face ao princípio do contraditório e da ampla defesa assegurado aos litigantes em geral, consagrado na Carta Constitucional (art. 5º inciso LV), conforme consignei à fl. 222 dos autos.

Intimado da existência do Recurso, apresentou tempestivamente, através do seu representante legal suas contra razões ao Recurso, argüindo preliminares de nulidade sob os seguintes fundamentos:

- 1) intempestividade do Recurso, e alegação de que não teve acesso, com a intimação, aos documentos que comprovem a data em que o autuante foi intimado e o cumprimento do prazo para a interposição do Recurso. Assevera que se não restar comprovada a sua tempestividade, o mesmo deve ser arquivado.
- 2) que não se conheça o Recurso, por que não foram atendidos os requisitos básicos, por entender que a Decisão apresentada como paradigma, pelo autuante, não versa sobre a mesma

questão jurídica da Decisão Recorrida, e que não ficou provada a correlação entre os Acórdãos, ainda que o Acórdão nº 0754/99 trate de suprimimento de caixa.

Prossegue alegando que neste CONSEF se exige não só a correlação de matérias, mas também de fatos e fundamentos.

Ressalta que acredita que será este o entendimento da PROFAZ quanto ao Não Conhecimento do Recurso.

Adentra ao mérito e alega que a Decisão da 2ª Câmara agiu com mais acerto no Acórdão da Decisão Recorrida ressaltando a imparcialidade dos representantes do Estado, inclusive do Presidente daquela Câmara.

Diz que considera relevante o Parecer da PROFAZ, vez que sendo o órgão responsável pelo controle da legalidade, entendeu que as provas apresentadas pelo autuado elidiam a presunção, e assim, protegeu o Estado do ônus da sucumbência.

Ressaltou os argumentos do Relator do Voto Vencedor e concluiu requerendo o Não Conhecimento do Recurso ou o Improvimento do mesmo.

A PROFAZ, à fl. 240 verso reiterou os termos do Parecer exarado às fls. 216 e 217, onde opina pelo Não Conhecimento, e se ultrapassado o mesmo, opina pelo Não Provimento.

## **VOTO**

Entendo que antes mesmo de analisar a admissibilidade do Recurso, quanto aos requisitos exigidos pela norma processual do art. 169, II, “a”, do RPAF/99, com as alterações do Decreto nº 7887/2000, devem ser apreciadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo nas contra razões do Recurso.

Acerca da arguição do recorrido quanto a necessidade de ficar comprovada a tempestividade do Recurso, sob o fundamento de não ter tido acesso aos documentos que provem em que data o autuante foi intimado, considero que não logra êxito o intento do mesmo ao suscitar a intempestividade do Recurso, uma vez que tomando por base a data da comunicação ao autuante do Acórdão nº 2090-12/01 em que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal Proveu, em Decisão não unânime o Recurso Voluntário, onde o item 3 foi considerado improcedente, conforme documento de fl. 196, em 20/11/2001, foi processado o Recurso de Revista, anexo às fls. 200 a 207, pelo autuante datando-o em 30/11/2001.

Assim, houve o cumprimento do prazo decencial exigido no art. 166, § 2º, do RPAF/99. De modo que considero irrelevante que o autuante não tenha assinado que tomou ciência, pois o que fica demonstrado é que tanto foi cientificado da Decisão que apresentou tempestivamente o Recurso.

Ademais, consoante o disposto no § 2º, do art. 18, do RPAF/99, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa *ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade (grifo nosso)*.

De outro modo, a norma inserta no art. 154, do CPC, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal – art. 180, do RPAF/99 – assim dispõe, *verbis*:

Art. 154 – os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preencham a finalidade essencial.

Portanto, afastada a dúvida suscitada pelo autuado quanto a tempestividade do Recurso.

Relativo a outra preliminar argüida pelo autuado que pede o não conhecimento do Recurso por que não teria ficado provado a relação entre os Acórdãos, também não assiste razão ao apelado posto que do exame minucioso quanto ao teor do Acórdão nº 0754/99, acostado às fls. 208 a 210 dos autos, entendo que versa sobre a mesma matéria jurídica, suprimientos de caixa de origem não comprovada, decorrente de aporte de recursos realizado pelos sócios, através de contratos de mútuo.

E a divergência entre as decisões confrontadas também se verifica, porque na paradigma não foram aceitos os referidos contratos, pois, na diligência realizada, a ASTEC concluiu que os mesmos não elidiram a presunção, enquanto na Decisão Recorrida, prevaleceu o entendimento de que os contratos de mútuo, as promissórias e a declaração retificadora do imposto de renda elidem a presunção, e considerou que o aporte de recursos que supriram o caixa estão comprovados no processo.

Logo, a alegação de ausência de requisito de admissibilidade sucumbe ante o acima exposto.

Quanto ao Conhecimento.

O exame preliminar que deve ser levado a efeito acerca do cabimento do Recurso de Revista, uma vez que, sendo o mesmo de fundamentação vinculada, deve restar comprovado que o recorrente atendeu ao requisito de admissibilidade exigido na norma processual, verifico que a Decisão Paradigma acostada ao Recurso, ora em questão, atende ao que determina o artigo 169, II, “a”, do RPAF/99, qual seja, a divergência de interpretação por outra Câmara quanto à mesma questão jurídica e o recorrente demonstrou o nexo entre as decisões divergentes.

Deste modo, com a devida *venia*, discordo da primeira manifestação da PROFAZ no Parecer de fl. 216 dos autos, que opinou pelo Não Conhecimento, pois considero que o Conhecimento deve ser ultrapassado à vista do acima exposto.

Assim meu voto é pelo CONHECIMENTO do Recurso de Revista.

Quanto ao mérito, a matéria objeto da lide refere-se a suprimento de “caixa” de origem não comprovada, mediante empréstimos que ao teor dos art. 2º, § 5º, da Lei nº 4825/89, e, art. 4º, § 4º, da Lei nº 7014/96, relativo ao período autuado (exercícios de 1996 e 1997), autorizam a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressalvando que cabe ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

Verifico que neste caso, o autuante no decorrer da fiscalização, conforme documento à fl. 9 dos autos, intimou o recorrido a apresentar a comprovação dos empréstimos que foram feitos pela empresa coligada.

O julgamento da 1ª Instância lastreou-se nas provas carreadas ao Auto de Infração consubstanciadas nas declarações de Imposto de Renda onde, no exercício de 1997, a empresa

MOTINHA REVENDEDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., empresa coligada, conforme documento à fl. 77 (página 14 da Declaração de Renda), informava não existir Contas a Receber.

Assim, não comprovando a existência do empréstimo feito a MOTINHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA., estabelecimento autuado. Observou que às fls. 116 a 132 foram juntados os documentos que atestam a “retificação da declaração de rendimentos, do ano base de 1997 relativo ao estabelecimento MOTINHA REVENDEDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., onde indica alterações na conta “caixa e bancos” e “contas a receber”.

Entendo que tais fatos serviriam de prova se viessem acompanhados dos comprovantes do recebimento dos empréstimos, que houvessem efetivamente contraído com a empresa MOTINHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA., o que não ocorreu, sendo juntado apenas cópias do contrato de mútuo e notas promissórias, levando aquela Junta de Julgamento Fiscal, em Decisão unânime a concluir pela Procedência da autuação.

Nestas condições, entendo que relativamente ao mérito da autuação, guarda total correlação com a infração apontada na Decisão Paradigma que de igual modo pautando-se no Parecer da ASTEC quanto aos contratos de mútuo e que mereceu, por parte do representante da PROFAZ, a conclusão de que os documentos apresentados pelo sujeito passivo não elidiam a ação fiscal.

Devo ressaltar que no julgamento proferido na 2ª Câmara, votei pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso para manter a Decisão de 1ª Instância, acompanhando o voto do Ilustre Relator do Recurso Voluntário, na sessão de 10/10/2001.

Deste modo, considero que a Decisão Recorrida merece reforma, posto que não restou comprovado pelo autuado, de forma inequívoca, que os valores relativos aos citados empréstimos tenham sido disponibilizados pela empresa MOTINHA REVENDEDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., para suprir o caixa do autuado.

Acrescente-se ainda que, no caso em tela, o “empréstimo pelo sócio” suprimindo o caixa não pode ser considerado pelos seguintes motivos:

- 1) inexistência de prova material (recibo de depósito, extrato bancário em nome da empresa) de que houve realmente a entrega dos Recursos financeiros;
- 2) nos empréstimos, devem constar os contratos, com cláusulas específicas definindo a data da sua quitação e sobretudo constar na declaração de renda daquele que emprestou o numerário;
- 3) um registro contábil, para merecer fé, é mister que esteja respaldado por documento comprobatório. Uma simples nota promissória não caracteriza prova suficiente para elidir a acusação.

Devo acrescentar, também, que analisando detidamente as peças que compõem este processo, observei que o autuado apresenta uma situação curiosa, e que só reforça a tese de que omite saídas de mercadorias, uma vez que o valor dos empréstimos durante o período de 1997 (R\$290.000,00, sendo R\$200.000,00 em janeiro e R\$90.000,00 em junho), é maior do que o seu faturamento anual de R\$259.780,59 (fl. 18), e que o seu volume de compras se manteve estável, o que não é razoável, uma vez que não se pode conceber que uma empresa deva continuar adquirindo mercadorias para estocar, pois é como se vê, ao comparar o estoque do exercício de

1997 (R\$198.451,76) com o estoque do ano anterior (R\$71.800,89, com um aumento da ordem de 180%), e busque suprir o caixa para efetuar os pagamentos dessas compras.

Não pode se conceber que o comerciante, mantenha elevado volume de compras se as vendas não são suficientes para pagar aos seus fornecedores, além das demais despesas inerentes à sua atividade comercial (salários dos empregados, comunicação, energia, retirada dos sócios, fretes, impostos, contribuições sociais, dentre outros).

Observa-se que, enquanto o seu volume de compras foi de R\$309.908,14, as suas vendas foram de R\$259.780,59.

Considero que tais fatos evidenciam, mais uma vez, uma situação que só depõe contra o autuado e a presunção legal de que o suprimento de caixa não restou comprovada com a prova inequívoca do ingresso do numerário que assim, conforme assinalou o legislador ordinário (art. 4º, § 4º, da Lei nº 7014/96), autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A questão posta no presente caso não é se o estabelecimento MOTINHA REVENDEDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. tinha capacidade para fazer o aporte de Recursos no estabelecimento autuado (MOTINHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.), é que não houve a comprovação do ingresso do numerário, condição indissociável nos contratos de mútuo, que só se perfazem com a tradição (entrega de coisa).

Logo, firmo o meu entendimento de que, no caso em tela, o recorrido não comprovou a improcedência da presunção, que sendo *juris tantum*, admitir-se-ia a prova em contrário.

Nestes termos, discordo do Parecer da PROFAZ ao ressaltar que, na hipótese do Recurso ser Conhecido, manteria o seu posicionamento anterior, no que tange ao mérito, opinando pelo Não Provedimento do Recurso.

Por todo o exposto, considero que ainda que se tenha demonstrado a capacidade econômica da empresa coligada de suportar os valores argüidos como objeto do contrato de mútuo, não foi comprovado a existência do mútuo entre o autuado e a sua empresa coligada, visto que os registros contábeis não tem suporte documental que os ampare. E não há prova da entrega do numerário para a empresa tomadora do empréstimo ou seja, ao autuado.

Ademais, como é cediço, a contabilidade deve espelhar os documentos existentes acerca dos atos e fatos efetivamente ocorridos.

Ressalte-se que não está em discussão de que se trata de presunção e que, em princípio, não se encontraria devidamente tipificado o fato gerador do estabelecimento (saída de mercadorias). É que, não trazendo elemento documental, a simples forma de contabilização do numerário não comprova a improcedência da presunção legal (art. 2º, § 3º, do RICMS/89).

Por todo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso para considerar o item 3, PROCEDENTE, reformando a Decisão Recorrida, restaurando a Decisão proferida pela 1ª Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho da Fazenda Estadual, em decisão por maioria, **PROVER** o Recurso de Revista apresentado e modificar a Decisão Recorrida para julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207150.0038/01-5, lavrado contra **MOTINHA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$72.140,68**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.732,68 e R\$108,00 e 70% sobre R\$66.300,00, previstas no art. 42, II, “a” e “b”, e III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PROFZ