

**A. I. Nº** - 298921.0012/00-5  
**AUTUADO** - ORGANIZAÇÃO GUAIBIM LTDA.  
**AUTUANTE** - ARI SILVA COSTA  
**ORIGEM** - INFAZ VALENÇA  
**INTERNETE** - 26.03.002

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0081-01/02**

**EMENTA: ICMS. 1.** CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. São insubsistentes os elementos com os quais o contribuinte pretende comprovar a origem do suprimento de Caixa. De acordo com a legislação, havendo suprimentos de Caixa de origem não comprovada, presume-se a existência de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que ingressos de valores na contabilidade nessas condições são tidos como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas. Essa presunção é relativa (*juris tantum*). Ao contrário da presunção absoluta (*juris et de jure*), a presunção relativa cede lugar à realidade, em face do princípio da verdade material, quando os elementos de prova e as circunstâncias do fato concreto invalidam a verdade presumida. Trata-se de um posto de combustíveis com loja de “conveniência”, constando nos autos que as mercadorias isentas e as mercadorias com imposto pago por antecipação representam 94,96%, e as tributáveis, 5,04%. A interpretação da norma jurídica não pode ser feita levando-se em conta um determinado dispositivo legal, isoladamente. A presunção do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 há de ser interpretada em face da regra do art. 9º, segundo o qual, em se tratando de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, uma vez feita a antecipação do imposto, fica encerrada a fase de tributação relativamente àquelas mercadorias. Do total das operações de saídas omitidas, que, com base na lei, se presumem tributáveis, 94,96% já foram tributadas, estando encerrada a fase de tributação, restando a serem submetidas à tributação 5,04% das aludidas saídas. Refeitos os cálculos.

**2.** DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS DIVERGENTES DOS CONSTANTES NO REGISTRO DE INVENTÁRIO. MULTA. A correção dos dados, através de nova DMA, foi feita quando o contribuinte se encontrava sob ação fiscal. Dispensada a multa, por não ter havido dolo, fraude ou simulação, nem falta de recolhimento do imposto, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 6/12/2000, apura os seguintes fatos:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, compreendendo um empréstimo de sócio e a não-localização, nos extratos bancários, de um cheque relativo a receita para futuro aumento de capital. ICMS exigido: R\$ 5.994,60.
2. Declaração incorreta de dados na DMA – divergência entre os dados dos estoques informados naquele documento e os constantes no Registro de Inventário.

O contribuinte apresentou defesa declarando que, com relação ao item 1º do Auto de Infração, o sócio que fez o empréstimo a que se refere a autuação declarou ao imposto de renda uma disponibilidade em bancos e dinheiro em espécie, em 31/12/1997, no valor de R\$ 70.590,00, e, assim sendo, nada o impediria de efetuar o empréstimo à sua empresa, como assim o fez, no valor de R\$ 33.500,00, no primeiro dia útil do exercício seguinte, importância esta que lhe foi restituída no mesmo exercício, sendo R\$ 31.000,00 em 15/5/1998 e R\$ 2.500,00 em 1/9/1998, conforme consta no livro Razão (juntou cópia).

Com relação ao cheque para aumento de capital, o autuado chama a atenção para o fato de que na declaração do imposto de renda de pessoa física (1998/1999) consta o valor de R\$ 51.563,82, quantia destinada ao aumento de capital, conforme extratos e relatórios em seu poder (juntou cópias).

Quanto às divergências de valores da DMA, o autuado alega que foram feitas as retificações devidas em 2/12/2000, atendendo a instruções da inspetoria de Valença. Explica que os erros decorreram de informações consignadas em campos incorretos, mas ao ser consultada a repartição os erros foram regularizados. Diz que quando foi lavrado o Auto de Infração aquela pendência já se encontrava regularizada (juntou cópia da DMA retificadora como prova). Comenta que o equívoco em questão não causou prejuízo ao Estado.

Conclui dizendo que não tem nenhum interesse em omitir dados de seus negócios, uma vez que tem como atividade o comércio de combustíveis, de modo que o imposto é recolhido antecipadamente através do regime de substituição tributária.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O auditor, após algumas considerações preliminares relativamente às intimações feitas por ocasião da ação fiscal, informa, quanto ao mérito, que a empresa não tem a conta Bancos, e os recebimentos para futuro aumento de capital estão na conta Caixa. Os cheques são emitidos pelo sócio, através de sua conta corrente, para pagamento das despesas da empresa, deixando de observar o princípio contábil de identidade.

O autuante observa que na Declaração de Bens e Direitos do sócio da empresa há um empréstimo à sua irmã (cujo nome indica), também sócia da empresa, no valor de R\$ 20.000,00. Então, deveria constar o empréstimo de R\$ 33.500,00 feito à empresa. O cheque nº 325 não consta no extrato bancário nem na cópia apresentada pela defesa. Diz que a diferença de R\$ 1.762,35 foi tributada com exatidão, pois se refere ao valor de R\$ 3.497,35 (Razão) a título de recursos para futuro aumento de capital, com referência aos cheques 325/326.

Quanto à DMA, o autuante diz que não há por que se falar em correção ou espontaneidade, pois a empresa estava sob ação fiscal.

O processo foi remetido em diligência a fim de ser informado quais os tipos de mercadorias que a empresa comercializa. Caso, além das mercadorias enquadradas no regime de substituição

tributária, a empresa também comercializasse outros produtos, deveria ser calculado o percentual das entradas de mercadorias isentas ou cujo imposto seja antecipado, bem como o percentual das entradas das mercadorias tributáveis normalmente em relação ao total das aquisições dos períodos considerados, de acordo com a autuação. O autuante anexou então as análises realizadas por ocasião da fiscalização, relativas ao exercício de 1998, informando ser este o principal ano das infrações. Aduz que tais análises subsidiaram os exames e auditorias que conduziram à lavratura do Auto de Infração.

Em face dos novos elementos, a Secretaria do CONSEF determinou que fosse dada vista dos mesmos ao sujeito passivo. Este ingressou com petição reafirmando que a declaração do imposto de renda do sócio comprova que em 31/12/1997 este tinha uma disponibilidade em banco e dinheiro em espécie no valor de R\$ 70.590,00, tendo demonstrado que dois dias após emprestou à sua empresa a importância de R\$ 33.500,00, em espécie (documentos anexos). Considera que a prova da veracidade dos fatos expostos está no fato de o valor emprestado ter sido restituído no mesmo exercício, conforme consta no Diário, a saber: R\$ 31.000,00 em 15/5/1998 e R\$ 2.500,00 em 1/9/1998 (cópias anexas). Observa que o histórico do lançamento indica tratar-se de pagamento ao referido sócio, referente a liquidação de empréstimo.

Comenta por alto os dados dos “gráficos comparativos” anexados aos autos pelo auditor ao cumprir a diligência.

Pede que seja feita uma revisão formal do lançamento, *in loco*.

Submetido o processo à apreciação desta Junta, em pauta suplementar, verificou-se que a diligência anteriormente determinada não havia sido cumprida a contento. Tinha sido solicitado que a fiscalização informasse quais os tipos de mercadorias que a empresa comercializa, e que, se além de mercadorias enquadradas no regime de substituição a empresa também comercializasse outros produtos, fosse calculado o percentual de participação das entradas de mercadorias isentas ou cujo imposto seja antecipado em relação ao total das aquisições efetuadas pelo contribuinte nos períodos considerados. Ocorre que, em vez de assim fazer, o fiscal autuante apenas anexou as análises que haviam sido realizadas no exercício de 1998, explicando que este foi o “principal ano das infrações”, análises estas que o subsidiaram para a lavratura do Auto de Infração. A Junta entendeu que os elementos anexados pelo auditor não atendiam aos propósitos da diligência. Os dados consubstanciados nos instrumentos em questão (fls. 78/81) apenas indicam evidências, servindo como subsídios a fim de que, analisando-se os possíveis desvios de comportamento da empresa em relação ao padrão das atividades do respectivo setor econômico, a fiscalização possa fazer um diagnóstico prévio da situação do estabelecimento, para a partir daí aprofundar os exames, com base nas evidências assinaladas. Foi observado que as planilhas indicam os aspectos considerados “normais” ou “anormais”, apontam os pontos em que o contribuinte se encontra “dentro” ou “fora” dos limites desejáveis, informando se os dados da escrita são ou não “confiáveis”, frisando se é ou não “recomendável” a realização de auditoria de estoque, etc. Desse modo, os elementos em apreço servem para uma análise crítica de dados estatísticos, não se prestando, contudo, como elementos de prova. A lógica daqueles elementos não é conclusiva (se... então), e sim indiciária (se... então verificar... porque provavelmente...). Em face disso, foi solicitado que a diligência fosse renovada, nos termos do despacho à fl. 75.

O autuante demonstrou que as aquisições de mercadorias isentas e “outras” representam 94,96%, e as tributáveis, 5,04%.

Quanto ao empréstimo em discussão, o autuante destaca os significados semânticos dos vocábulos “disponível”, “empréstimo” e “emprestar”. Acrescenta que em nenhum momento

neste processo o contribuinte conseguiu provar o empréstimo do sócio, tanto assim que não foi apresentada a declaração do imposto de renda da empresa.

Dada vista dos autos ao sujeito passivo, este protocolou instrumento em que ressalva inicialmente que não comercializa autopeças, como foi informado pelo auditor ao cumprir a diligência. Quanto à afirmação do auditor de que em nenhum momento teria sido provado o empréstimo feito pelo sócio e de que não foi anexada cópia da declaração do imposto de renda da empresa, o autuado contrapõe que, primeiro, em nenhuma das intimações que lhe foram feitas consta a exigência de apresentação da declaração do imposto de renda de pessoa jurídica; segundo, o imposto de renda foi pago com base no lucro presumido, e nessa modalidade o formulário da declaração não tem campo para aquele tipo de informação; terceiro, a declaração do imposto de renda não interessa neste caso, porque, como foi demonstrado pelos elementos acostados à defesa, o empréstimo foi feito e quitado dentro do mesmo exercício, não se refletindo, por conseguinte, nos dados relativos ao encerramento do exercício. Quanto aos termos “disponível”, “empréstimo” e “emprestar”, declara que na sua contabilidade não há nenhuma conta imaginária, e os elementos em discussão se encontram na declaração do imposto de renda da pessoa física (do sócio).

#### VOTO

O 1º tópico do procedimento fiscal apura a falta de lançamento de operações relativas à circulação de mercadorias, fato constatado com base em suprimento de Caixa de origem não comprovada.

Dentre outros elementos anexados pela defesa, destaco o contrato social, cópias das declarações do imposto de renda do sócio dos exercícios de 1997 e 1998, cópias do Razão da empresa, relação de pagamentos efetuados pelo sócio, extratos bancários.

A defesa demonstrou que, de acordo com a declaração do imposto de renda do sócio, este tinha disponíveis em bancos e em dinheiro em espécie a quantia de R\$ 70.590,00 no dia 31/12/1997. Demonstrou que, dois dias depois, segundo consta no Razão, o sócio fez um empréstimo à empresa no valor de R\$ 33.500,00. Também demonstrou que, dentro do mesmo exercício (1998) o empréstimo foi devolvido, parte em maio e o restante em setembro.

Em princípio, os lançamentos contábeis merecem fé e servem de prova. Porém, para isso, é preciso que aqueles lançamentos se encontrem devidamente *documentados*. Um empréstimo deve ser documentado materialmente, o mesmo ocorrendo com a sua quitação. Deveria haver ao menos cópia do cheque ou do extrato bancário acusando o fato.

Também não foi feita a comprovação da quantia de R\$ 1.762,35, destinada a futuro aumento de capital, correspondente ao cheque nº 325 (não consta qual a instituição financeira).

Considero insubsistentes os elementos com os quais o contribuinte pretende comprovar a origem do suprimento de Caixa.

De acordo com a legislação, havendo suprimentos de Caixa de origem não comprovada, presume-se a existência de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que ingressos de valores na contabilidade nessas condições são tidos como relativos à falta de contabilização de vendas anteriormente realizadas.

Trata-se de uma presunção relativa (*juris tantum*). Esse tipo de presunção, ao contrário da presunção absoluta (*juris et de jure*), cede lugar à realidade, em face do princípio da verdade

material, quando os elementos de prova e as circunstâncias do fato concreto invalidam a verdade presumida.

Observe-se que a lei, nesse caso, ao presumir a existência de omissão, na escrita, de operações “tributáveis”, isto é, *sujeitas à tributação*, acrescenta, em seguida, a possibilidade de a presunção ser elidida. É portanto a própria lei que ressalva o caráter *relativo* da presunção.

O contribuinte alegou, na defesa, que tem como atividade o comércio de combustíveis, sendo o imposto recolhido antecipadamente pelo regime de substituição tributária. O autuante, ao prestar a informação, confirmou esse fato, dizendo que o contribuinte opera com produtos “substituídos”. Em face disso, esta Junta determinou, através de diligência, que fosse calculado o percentual das entradas de mercadorias isentas ou cujo imposto seja antecipado em relação ao total das aquisições de mercadorias.

O autuante informou que se trata de um posto de combustíveis com uma loja de “conveniências”, sendo que a empresa comercializa gasolina, álcool, óleo diesel, pneus, autopeças, lubrificantes, biscoitos, chocolates, balas, doces, leite e seus derivados, refrigerantes, cervejas, sorvetes, utilidades domésticas, gêneros alimentícios da cesta básica e outros produtos. Demonstrou que as aquisições de mercadorias isentas e “outras” representam 94,96%, e as tributáveis, 5,04%.

A presunção em análise está contida no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Mas essa mesma lei, no art. 9º, estabelece que, em se tratando de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, uma vez feita a antecipação do imposto, fica encerrada a fase de tributação relativamente àquelas mercadorias.

A presunção legal é de que as mercadorias são “tributáveis”, mas não que elas são “bitributáveis”. A interpretação da norma jurídica não pode ser feita levando-se em conta, específica e isoladamente, um determinado dispositivo legal, fechando-se os olhos para o restante do ordenamento jurídico. A verdadeira interpretação, seja qual for o ramo do direito, inclusive do direito tributário, deve ser feita analisando o sistema jurídico como um todo. À luz da teoria das prescrições jurídicas – prescrições principais e acessórias, estas últimas compreendendo as prescrições definidoras, complementares e restritivas ou modificativas –, a norma jurídica não é necessariamente obtida num dispositivo de lei, pois a norma representa a proposição resultante das prescrições positivas e negativas, isto é, representa a síntese, a conclusão que o intérprete faz em face das diversas formulações contidas no texto legal.

No caso presente, o suprimento de Caixa de origem não comprovada aponta a existência de omissões de receitas de operações tributáveis. Dentre essas operações tributáveis, algumas já foram tributadas, através do regime de substituição tributária, estando por conseguinte encerrada a fase de tributação, nos termos do art. 9º da Lei nº 7.014/96. Segundo os cálculos feitos pelo autuante, e não contestados pelo contribuinte, as aquisições de mercadorias isentas e sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação representam 94,96%, e as tributáveis, 5,04%. Concluo, então, que do total das operações de saídas omitidas, que, com base na lei, se presumem tributáveis, 94,96% já foram tributadas, estando encerrada a fase de tributação, restando a serem submetidas à tributação 5,04% das aludidas saídas. As omissões de receitas, de R\$ 33.500,00 e R\$ 1.762,35, correspondem a operações tributáveis com bases de cálculo de R\$ 1.688,40 e R\$ 88,82, havendo ICMS a ser pago nos valores de R\$ 287,03 e R\$ 15,10, respectivamente, totalizando R\$ 302,13.

O débito do 1º item do Auto de Infração fica assim:

DATA OCORR.	DATA VENC.	ICMS	MULTA
-------------	------------	------	-------

02/01/1998	09/02/1998	R\$ 287,03	70%
07/05/1998	09/06/1998	R\$ 15,10	70%

Quanto ao 2º tópico do Auto de Infração, está demonstrado que, antes da autuação, o contribuinte já havia corrigido os erros. Trata-se de divergência entre os dados dos estoques informados na DMA de dezembro de 1999 e os acusados no Registro de Inventário. Esse tipo de erro é normal, porque a legislação manda que o contribuinte informe, em janeiro, na DMA, o valor do estoque de mercadorias do dia 31 de dezembro, mas de acordo com a mesma legislação o prazo para escrituração do Registro de Inventário é de 60 dias, contados da data do balanço (31 de dezembro), prazo esse que vence no início de março. O contribuinte, para atender à legislação, é obrigado a pôr o carro adiante dos bois, adiantando certos dados, em janeiro, que somente serão escriturados, como manda a legislação, em março. Não há infração nesse caso. Louvo a atitude do contribuinte, que procurou a repartição, obteve orientação e corrigiu os equívocos, que, segundo foi dito pelo autuado – não negado pelo auditor – diz respeito apenas a valores informados em campos incorretos. Quando o contribuinte apresentou a DMA para correção, o seu estabelecimento se encontrava sob ação fiscal, não se admitindo então a espontaneidade. Todavia, como não houve dolo, fraude ou simulação e o fato não implicou falta de recolhimento do imposto, a multa pode ser dispensada, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e assim proponho. A autuação nesse ponto é procedente, com dispensa do pagamento da multa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298921.0012/00-5**, lavrado contra **ORGANIZAÇÃO GUAIBIM LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 302,13**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, sendo cancelada a multa prevista no art. 42, inc. XVIII, alínea “c”, com fundamento no § 7º art. 42 da já citada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA