

**PROCESSO** - A. I. Nº 269140.0014/00-1  
**RECORRENTE** - ELETRO-RIO COM. DE MATERIAIS ELETR. E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0009-03/04  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 13.04.04

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0048-12/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. O contrato de mútuo, de natureza real, se perfaz com a demonstração da efetiva entrega do numerário. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. A glosa desses créditos está em sintonia com as disposições da legislação tributária vigente. Infração não elidida. **b)** DOCUMENTOS INIDÔNEOS. EMITENTES EM SITUAÇÃO CADASTRAL IRREGULAR. As provas existentes nos autos demonstravam que os emitentes estavam formalmente em situação regular à época da emissão dos documentos fiscais. Modificada parcialmente a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime em relação às infrações 2 e 3. Decisão por maioria quanto à infração 1.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2000, para exigir ICMS no valor de R\$47.798,21, em decorrência do cometimento das infrações abaixo apontadas.

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa, nos meses de abril e maio de 1999, ICMS nos valores de R\$27.449,92 e R\$5.570,93 respectivamente.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, no valor de R\$9.791,37.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, no valor de R\$1.239,83.
4. Falta de recolhimento de ICMS na qualidade de contribuinte solidário no valor de R\$3.055,97 no ano de 1997 e R\$690,18 no ano de 1999, quando comprou mercadorias de pessoa física não inscrita

no cadastro de contribuintes, utilizou o crédito das referidas compras e não recolheu o ICMS relativo às operações.

Em relação às infrações acima a Junta de Julgamento Fiscal proferiu a seguinte Decisão:

*“No mérito, quanto à infração 1, verifico que o suprimento, a título de empréstimo, dos sócios, para o aumento do capital social da empresa não foi satisfatoriamente comprovado.*

*Embora os referidos empréstimos figurem nas Declarações de Imposto de Renda dos sócios, relativa ao exercício de 2000, ano base de 1999, conforme documentos acostados às fls. 872/878/875/866 e 879 do PAF, consta em cada uma delas o seguinte lançamento:*

*“CRÉDITO EM CONTA CORRENTE NA ELETRO-RIO COM DE MAT. ELÉT. E ELETROD. LTDA, CNPJ Nº 13.634.506/0001-02, PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL”.*

*Entretanto, em sua peça de defesa, o contribuinte alega que tais suprimentos de Caixa foram oriundos de Contratos de Mútuo, onde constam a incidência de juros de 1% ao mês.*

*Diante de tais provas, faço as seguintes considerações:*

- 1. Se os valores são a título de aumento de capital jamais poderiam ser empréstimos;*
- 2. Na contabilidade da empresa foi efetuado o lançamento “recebido de sócios para aumento de capital, conforme consta à fl. 879.*
- 3. A empresa fez a juntada de Contratos de Mútuo, mas não consta na Contabilidade nenhuma Conta de “juros a pagar”.*
- 4. Não foi trazido o extrato bancário que comprovasse o efetivo ingresso do numerário na empresa.*

*Portanto, entendo que a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta Caixa, nos meses de abril e maio de 1999, não foi elidida, devendo ser mantida a exigência fiscal.*

*No que concerne à infração 2, esta decorreu do fato do contribuinte ter utilizado crédito fiscal através da emissão de notas fiscais de entrada de mercadorias, cuja natureza da operação denominou de “devolução por consumidores”.*

*Verifico que, ao apresentar a sua peça de defesa, o autuado procedeu à juntada de diversas notas fiscais de venda a consumidores, sem comprovar através de declaração nas mesmas, ou por declaração em separado, os motivos das ditas devoluções. Também, apesar de regularmente intimado, o contribuinte não comprovou se os consumidores constantes nas notas fiscais de entrada devolveram ou até mesmo adquiriram as diversas mercadorias existentes nas notas fiscais de Saídas.*

*A devolução e o retorno de mercadorias tem seu procedimento detalhado no RICMS/97, no art. 651, e a devolução de mercadorias por pessoa não obrigada à emissão de notas fiscais, no art. 653, como segue, sendo que o autuado não os observou, conforme os documentos fiscais de fls. 137/823, razão porque entendo que o lançamento está correto”.*

*(...)*

*“Portanto, como o autuado não observou às disposições regulamentares, entendo que a exigência fiscal deve ser mantida em sua totalidade.*

*Quanto à infração 3, decorrente da utilização indevida de crédito fiscal referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, em virtude dos fornecedores estarem com suas inscrições cadastrais canceladas, através de reiteradas diligências, foi obtido junto às Secretarias dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, a situação cadastral das empresas objeto da autuação.*

*Assim, a empresa MASS COMÉRCIO IMP. EXP. E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA., encontra-se não habilitado, pois trata-se de simulação da existência do estabelecimento, conforme os documentos de fls. 924/941, e a data de cessação das atividades foi considerada como sendo em 03/02/95 (doc. fl. 930).*

*Atendendo ao solicitado, a Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, do Estado de São Paulo, com fulcro no artigo 199 do Código Tributário Nacional e em convênios de mútua colaboração em assuntos de natureza fiscal, que tratam do intercâmbio de informações fiscais entre as Unidades da Federação, informou que as empresas ELETRONIC CENTER LTDA., e DICO FAR COSMÉTICOS LTDA., estavam com sua situação cadastral CANCELADA, desde 16/10/96 e 16/04/97, respectivamente, conforme o documento de fl. 976.*

*Finalmente, após nova diligência, (fl. 1028), a Secretaria de Estado da Receita do Rio de Janeiro, informou que o contribuinte BRASMAX INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., não mais funciona no endereço indicado, e que sua inscrição estadual foi impedida a partir de 03/01/1998, (doc. fl. 1033).*

*Como ficou devidamente comprovada a inexistência das empresas que supostamente emitiram as notas fiscais, tais documentos são considerados inidôneos, conforme o art. 209 do RICMS/97.*

*A infração 4 foi reconhecida pela empresa.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, homologando-se o valor efetivamente recolhido”.*

Inconformado com a Decisão da 1ª Instância, o contribuinte, através de advogado, ingressou com Recurso Voluntário.

Em relação à infração 1 o contribuinte, sustenta, inicialmente, que o contrato formalizado entre a recorrente e os mutuantes (sócios da empresa) foi efetivamente firmado. Aduz que nas Declarações de Imposto de Renda consta que os empréstimos destinavam-se futuro aumento de capital da

empresa, circunstância que em nada descaracteriza os contratos de mútuo então celebrados, respaldados que estão nas legislações civil e comercial pátrias. Diz que improcede a afirmação do julgador “a quo” de que os valores teriam sido aportados na empresa a título de aumento de capital exclusivamente e que na contabilidade do contribuinte encontra-se demonstrado o efetivo ingresso dos recursos. A posterior intenção dos mutuantes, sócios da empresa, de destinarem tais empréstimos a futuro aumento de capital, não lançada nos contratos firmados, mas nas Declarações de Imposto de Renda do exercício, em nada descaracteriza o contrato, bastando que ao final do prazo avençado, ao invés de receber de volta o valor emprestado, resolvam os sócios capitalizar o investimento, prática, que segundo o recorrente, é muito difundida no meio empresarial. Afirmou, ainda que o fato de inexistir extrato bancário que comprove a movimentação financeira, circunstância que foi mencionada na decisão atacada, não invalida o mútuo, contrato que a lei não exige ter como meio de comprovação ou de garantia o cheque, que é tão-somente meio de pagamento. Cita precedente do CONSEF para lastrear sem entendimento.

Relativamente à infração 2, argumentou que a Decisão “a quo” privilegiou o aspecto formal em detrimento do material, e que o julgamento foi proferido contra as provas existentes nos autos. Declara que os créditos decorrem de devolução de mercadorias em garantia, objeto de disciplinamento nos arts. 516 e seguintes e arts. 651 a 653 do RICMS/97 (cópias dos documentos fiscais em anexo). Aduz que esses dispositivos regulamentares não tratam da admissibilidade ou da vedação de crédito fiscal decorrente de tais operações, mas dos procedimentos a serem adotados quando da entrada das mercadorias. O dispositivo referente ao crédito encontra-se no art. 93, inc. VII, do RICMS/97. Afirmar que o órgão julgador de 1ª Instância ao apreciar as razões de defesa se pautou em aspectos formais e indeferiu, inclusive, diligência de forma injustificada. No Recurso, o contribuinte reitera o pedido de realização de diligência fiscal, e declara que as mercadorias objeto das devoluções de fato adentraram no estabelecimento do autuado, de forma que o direito ao crédito fiscal deve ser assegurado, devendo ser reformada a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

No que se refere à infração 3, argumenta que a Decisão “a quo” está fundamentada em informações prestadas pelas Secretarias da Fazenda dos Estados de origem das mercadorias, mas que em nenhuma delas há a comprovação de cancelamento das empresas emitentes das notas fiscais através de publicação do ato nos órgãos oficiais dos respectivos Estados. Aduziu que a 3ª JJF considerou suficientemente comprovada a irregularidade das empresas fornecedoras através de simples informações, a exemplo da declaração de que “encontrava-se inabilitada” em relação à empresa MASS COMÉRCIO IMP. EXP. E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA., ou “não mais funciona no endereço indicado”, relativamente à empresa BRASMAX IND. COM. IMP. E EXPORTAÇÃO LTDA., ou a indicação de “não habilitada” para a empresa ELETRONIC CENTER LTDA. Afirmar ainda que o julgador da 1ª Instância deixou de considerar que as mercadorias que as notas fiscais acobertaram, ingressaram no estabelecimento do recorrente, juntando como prova da assertiva os conhecimentos de transporte respectivos, declarando ainda que as mercadorias foram objeto de saída posterior tributada. Pede também diligência fiscal para provar os fatos narrados. Cita precedente jurisprudencial da Câmara Superior para respaldar seu entendimento.

Ao final, formulou pedido para que o Auto de Infração, na parte impugnada, fosse declarado IMPROCEDENTE, já que em relação à infração 4 houve o reconhecimento expresso da procedência da autuação, inclusive com o pagamento do débito com o aproveitamento dos benefícios do Decreto nº 7.840/00.

Remetidos os autos para a Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), foi exarado Parecer, de autoria da Procuradora, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa. Em relação ao item 1 da autuação, afirmou que a contabilidade do autuado revela o ingresso de R\$200.000,00, a título de empréstimo dos sócios. Só que esse ingresso, apesar de lastreado em contrato de mútuo, não deve ser aceito pelo fisco, uma vez que não há demonstração do efetivo ingresso do numerário. Não há, também, segundo as Declarações de IRPF anexadas ao processo, capacidade financeira dos sócios credores e outras indicações da própria contabilidade da empresa que revelem a existência de fato do empréstimo, como pagamento de juros, amortizações, lançamento no passivo etc. Aduziu, ainda, que é facultado à fiscalização perquirir a validade das provas exibidas pelo contribuinte, pois fato dessa magnitude (empréstimo de R\$200.000,00) interessa e tem reflexos no pagamento do imposto estadual. Portanto, deveria o contribuinte fazer prova do efetivo ingresso do numerário objeto do contrato de mútuo, através de outros meios, sem que isso se caracterize em afronta ao Direito Comercial ou Civil, já que o Direito Público tutela interesses públicos.

Quanto à utilização dos créditos fiscais, vinculados às devoluções de mercadorias, a representante da PGE/PROFIS constatou que as devoluções foram procedidas de forma incorreta, o que impossibilita a utilização dos respectivos créditos. O mesmo ocorre em relação às aquisições de empresas com inscrições estaduais canceladas, inativas, suspensas etc, pois esses fatos conduzem à inidoneidade dos documentos fiscais que gerariam o direito ao crédito fiscal. Aduz ser obrigação acessória do contribuinte a verificação da regularidade fiscal das empresas com quem negocia.

Concluiu, opinando pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## **VOTO**

De acordo com o que leciona o saudoso Prof. Orlando Gomes, em seu livro “Contratos”, págs. 354 e 355, 12ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1990, o contrato de empréstimo (mútuo) só se torna perfeito e acabado com a entrega da coisa, ou seja, com a sua tradição. Enquadra-se na categoria dos denominados contratos reais, só se perfazendo com a efetiva entrega do bem. Necessário se faz, portanto, a demonstração do efetivo ingresso do dinheiro no patrimônio da empresa, razão pela qual o julgador da 1ª Instância enfatizou a necessidade de prova do ingresso dos recursos através da juntada, por exemplo, da movimentação bancária da empresa. As provas trazidas pelo contribuinte, com a apresentação da declaração de Imposto de Renda não evidenciam o efetivo ingresso de numerário no autuado, a título de empréstimo, já que essas declarações apenas revelam a intenção de promover futuro aumento de capital da empresa, não se constituindo e meio probatório que evidencie que houve o aporte de dinheiro mencionado pelo recorrente. Conforme bem enfatizou a representante da Procuradoria Fiscal, é facultado à fiscalização perquirir a validade das provas exibidas pelo contribuinte, pois fato dessa magnitude (empréstimo de R\$200.000,00) interessa e tem reflexos no pagamento do imposto estadual. Portanto, deveria o contribuinte fazer prova do efetivo ingresso do numerário objeto do contrato de mútuo, através de outros meios, sem que isso se caracterize em afronta ao Direito Comercial ou Civil, já que o Direito Público tutela interesses públicos. A própria contabilidade da empresa não revela existência de fato do empréstimo como pagamento de juros, amortizações, lançamentos no passivo etc.

Essa tem sido a posição dominante no CONSEF em diversos julgados, pois se entende que o ingresso de recursos como prova que ilida infração tributária deve estar acompanhada da demonstração de que o numerário, de fato, passou a integrar o ativo da empresa, não sendo suficiente a simples juntada do instrumento de contrato, pois em se tratando de mútuo a formalização do acordo por si só

não faz prova da entrega efetiva do dinheiro. Por todo o exposto, mantenho a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pois a infração 1 é Procedente, já que não ilidida a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa .

Em relação à infração 2, adotado a mesma fundamentação construída pelo julgador de 1ª Instância não procedendo a alegação trazida no Recurso Voluntário de que se privilegiou o aspecto formal em detrimento do aspecto material, conduzindo a julgamento contrário às provas existentes nos autos. Foram juntadas ao processo diversas notas fiscais de venda a consumidores, sem comprovar através de declarações nas mesmas, os motivos que levaram os adquirentes a devolver as mercadorias. Além disso, o contribuinte, apesar de regularmente intimado, não comprovou que os consumidores constantes das notas fiscais devolveram ou até mesmo adquiriram as diversas mercadorias relacionadas nas notas fiscais. Todo o procedimento de devolução de mercadorias é detalhado no Regulamento do ICMS, em seus art<sup>os</sup> 651 e 653, e em relação às mercadorias respostas em razão da garantia concedida pelo fabricante, as normas dos art<sup>os</sup> 516 a 520. É importante enfatizar que o ICMS constitui imposto em que o lançamento se faz por homologação, cabendo ao contribuinte proceder, antecipadamente, à emissão e escrituração dos documentos fiscais e ao pagamento do tributo, na forma da lei, devendo o fisco, em etapa posterior, homologar ou não aquela atividade desenvolvida pelo contribuinte. Se o contribuinte não cumpre as normas instrumentais, relacionadas com as operações de devolução das mercadorias (desfazimento de vendas), a prova de sua regularidade fica comprometida e conseqüentemente a regularidade do lançamento dos créditos fiscais é também atingida. Caberia, dessa forma, ao sujeito passivo trazer aos autos, através de outro meio de prova idôneo, a demonstração inequívoca das devoluções das mercadorias, conforme exige o art. 653 do RICMS/97. Desse ônus o sujeito passivo não se desincumbiu, razão pela qual nego o pedido de diligência reiterado na peça recursal e mantenho a Decisão de 1ª Instância, pois os créditos fiscais foram glosados pela fiscalização em sintonia com as disposições da legislação tributária vigente.

Com referência à infração 3, observei, ao analisar os documentos trazidos aos autos que a conclusão dos processos de cancelamento ou suspensão de inscrição das empresas BRASMAX IND. COM. IMP. e EXPORTAÇÃO LTDA; MASS COML. IMP. EXP. E PREST. DE SERVIÇO; DICO FAR DISTR. COMÉSTICOS LTDA E ELETRO-NIC CENTER LTDA. em seus respectivos Estados, ocorreu na seguinte ordem: em relação à 1ª empresa, no ano de 2000 (docs. fls. 888 a 889); em relação à 2ª, também em 2000 (docs. fls. 932 a 933); relativamente à 3ª, no ano de 2002 (doc. fl. 1014); e em relação à última, no exercício de 1999, inclusive vindo aos autos cópia do livro registro de saídas, evidenciando a escrituração e o lançamento a débito das notas fiscais emitidas para a ELETRO-RIO (docs. fls. 1017 a 1024). Verificando o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, constato que as operações cujos créditos fiscais foram glosados se referem a notas fiscais emitidas nos exercícios de 1997 e 1998, período em que as empresas emitentes dos documentos fiscais se encontravam, ainda, formalmente ativas. Além disso, foi apensado aos autos cópias dos conhecimentos de transporte, revelando que de fato as operações de compra das mercadorias foram objeto de efetiva circulação. Assim, ante as provas existentes nos autos, reformo a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pois o item 3 do Auto de Infração é IMPROCEDENTE, pois a glosa dos créditos fiscais em relação às aquisições procedidas junto as empresas acima mencionadas é indevida.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, homologando os valores efetivamente recolhidos em relação à infração 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação às infrações 2 e 3, e por maioria, com voto de qualidade do Presidente, quanto à infração 1, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269140.0014/00-1**, lavrado contra **ELETRO-RIO COMÉRCIO DE MATERIAIS ELETR. E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$46.558,35**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, sobre R\$33.020,84 e de 60% sobre R\$13.537,51, previstas, respectivamente no art. 42, III, II, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, correspondentes, homologando-se os valores comprovadamente pagos.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) - Tolstoi Seara Nolasco, César Augusto da Silva Fonseca e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTOS VENCIDOS - Conselheiros (as) - José Raimundo Ferreira dos Santos, Fauze Midlej e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS