

A. I. Nº - 206881.0006/08-1  
AUTUADO - RIPEM IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO MOTTA LTDA.  
AUTUANTE - EUGENIA MARIA BRITO REIS NABUCO  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
INTERNET - 25. 08. 2009

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0265-01/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO 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 da presunção. Não foi provada a existência de erros materiais do levantamento fiscal. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração reconhecida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2008, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 68.337,04, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 714,70, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a abril, outubro e dezembro de 2006, janeiro a abril, julho e agosto de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 68.133,45, acrescido da multa de 70%;
2. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de setembro de 2006, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória de 10% do valor comercial da mercadoria no valor de R\$ 440,91;
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no mês de maio de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 203,59, acrescido da multa de R\$ 60%;
4. Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de

comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de outubro e dezembro de 2006, sendo imposta multa de 60% no valor de R\$ 273,79.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls.210 a 216), esclarecendo que efetuou o recolhimento dos valores relativos às infrações 02, 03 e 04, conforme cópia do documento de arrecadação que diz estar anexando aos autos, sendo a sua insurgência apenas contra a infração 01.

Diz que, apesar de não estar dito expressamente pela autuante, a infração impugnada decorre de uma presunção de omissão de saídas de mercadorias, presunção esta cujo valor probante já foi, por inúmeras vezes, contestado pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente quando se trata de questões relativas ao ICMS.

Acrescenta que inexiste qualquer prova material de que tenha omitido saídas de produtos tributáveis, tendo a autuante se limitado a apurar o caixa da empresa, identificando alguns recursos cuja origem lhe pareceu não comprovada, reputando-os como uma prova indireta da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Prosseguindo, sustenta que os recursos objeto da autuação foram originados por conta de empréstimos concedidos pelos sócios da empresa, os Srs. Paulo da Silva Motta, CPF nº 188.590.115-15, e José Marinaldo Mota, CPF nº 074.360.925-53, que dispunham de lastro financeiro para tanto, conforme diz comprovará com a juntada da Declaração de Imposto de Renda destes, e que não fez a juntada nos autos por uma impossibilidade física de tempo para identificação e regular apresentação de tais documentos.

Aduz que a presunção fiscal relacionada ao suprimento de caixa de origem não comprovada procede da legislação federal do imposto de renda, que autorizava a autoridade administrativa a arbitrar os recursos de caixa fornecidos à pessoa jurídica cuja origem não fosse comprovada, sendo evidente que se o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, logicamente a existência de recursos no patrimônio da pessoa jurídica de origem não comprovada admite uma presunção relativa de ocorrência de fatos geradores não adimplidos, cabendo ao contribuinte elidir a presunção relativa, demonstrando a origem dos recursos autuados, sob pena de ver aperfeiçoada uma fatal prova indireta de evasão fiscal.

Diz que a técnica agradou aos legisladores estaduais, que inseriram nas respectivas legislações do ICMS dispositivos autorizando a polêmica presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sempre que se verificassem suprimentos de caixa de origem não comprovada, sem observar, contudo, que ao contrário do que ocorre no Imposto de Renda, o mero suprimento de caixa não revela a ocorrência de fato gerador do ICMS, pois não há como se presumir que o recurso advenha de fatos que traduzam valor agregado em operações mercantis.

Manifesta o entendimento de que a presunção relacionada ao suprimento de caixa tem adequação com o estereótipo constitucional do Imposto de Renda, contudo, é totalmente incompatível com o ICMS, cujo fato gerador não é a mera disponibilidade econômica, mas a promoção de operações mercantis com valor agregado. Invoca posição do Supremo Tribunal Federal que, segundo diz, vem reiteradamente afastando, no âmbito do ICMS, a presunção de omissão de saídas em virtude de suprimentos de caixa de origem não comprovada, reproduzindo a título exemplificativo o acórdão prolatado no Recurso Extraordinário nº 80.695-4.

Diz que apesar de ser uma presunção não albergada pelo Poder Judiciário, na esfera administrativa a presunção é reputada válida e legal, ressalvando-se, contudo, tratar-se de uma presunção relativa, ou seja, que pode ser elidida se apresentados argumentos e provas em sentido contrário.

Afirma não restar qualquer dúvida de que o empréstimo de dinheiro através contrato de mútuo é legal e regular, especialmente entre os sócios e a sociedade, inexistindo qualquer irregularidade em

emprestar algo à sociedade ou vice-versa, desde que o dinheiro envolvido seja lícito e a operação não fira a legislação em vigor, sendo relevante saber-se se os sócios possuíam, de fato, disponibilidade financeira suficiente para realizar os empréstimos em favor da sociedade. Observa que o contrato de mútuo, regulado nos artigos 586 a 592 do Código civil, não exige forma especial, não reclamando, portanto, a forma escrita, significando dizer que é válido ainda que não seja reduzido a termo, bastando apenas a entrega da coisa mutuada ao mutuário, não representando a ausência de contrato escrito de mútuo qualquer invalidade do negócio jurídico, sobretudo pelo que dispõe o art. 107 do CC, que reproduz.

Destaca o posicionamento adotado pelo CONSEF segundo diz, em caso análogo ao presente, no qual o autuante presumiu o suprimento de caixa em razão de suprimentos de caixa de origem não comprovada, citando e reproduzindo o Acórdão JJF nº 0548/00, prolatado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, tendo o autuado na oportunidade, demonstrado que os suprimentos de caixa decorriam de empréstimos concedidos pelos sócios à sociedade, provando, pela juntada das Declarações de Imposto de Renda, que os recursos tinham origem no patrimônio pessoal dos sócios, que possuíam disponibilidade financeira para realizar tais mútuos, como no presente caso. Consigna que o voto da ilustre Relatora Tereza de Souza Oliveira julgou improcedente a infração, uma vez que *“relativamente ao suprimento de caixa entendo que a origem dos recursos está sobejamente comprovada descabendo a imputação quanto a esse item”*.

Conclui requerendo a homologação dos recolhimentos efetuados referentes às infrações 02, 03 e 04, e o julgamento pela improcedência da infração 01, após a regular comprovação da “origem” dos recursos autuados.

A autuante prestou informação fiscal(fls.226 a 231), na qual contesta as alegações defensivas referentes à infração 01, afirmando que contabilmente o contribuinte não possuía recursos suficientes para fazer face aos desembolsos efetuados, senão aqueles obtidos com receitas extra caixa, portanto, passíveis de tributação, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme o artigo 2º, §3º do RICMS/BA, cujo texto deixa claro que o saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, presunção que caberia ao contribuinte elidir mediante prova em contrário, o que não foi o caso.

Sustenta que a autuação está fundamentada em provas materiais acostadas aos autos, no caso, demonstrativos e cópias dos livros Razão e dos documentos contábeis. Acrescenta que no anexo I, às fls. 21 a 45, os Demonstrativos Auditoria da Conta Caixa e os Demonstrativos dos Ajustes efetuados na conta caixa, constando todas as inclusões e exclusões efetuadas, evidenciando as insuficiências de caixa constantes às fls. n.s 22 e 35 do PAF. Esclarece que os ajustes efetuados a débito de Caixa refere-se a exclusões dos Recebimentos de Clientes sem comprovação, após intimação fiscal anexo fl. 13 dos autos, bem como os ajustes a crédito referem-se a diversos pagamentos não contabilizados, conforme fls. 23 a 34,36,38,39,41 a 45 dos autos.

Diz que foi verificado também omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes fls. 144/145, bem como suprimento de caixa de origem não comprovada a título de Recebimento de Clientes, conforme fls. 26,32,37,40 e 41 dos autos.

No que diz respeito aos suprimentos de caixa de origem não comprovada, esclarece que se refere a ingressos de recursos oriundos de recebimento de clientes diversos sem comprovação, mesmo após intimado o contribuinte, conforme fl. 13.

No que concerne aos argumentos defensivos de que ocorreram empréstimos dos sócios, afirma que o autuado não comprova através de documentos a capacidade financeira destes e se o valor emprestado se encontra devidamente consignado na Declaração de Imposto de Renda dos sócios mutuantes, assim como, se o numerário ingressou na empresa. Salienta que a jurisprudência administrativa prevalecente é de que além da prova de que o supridor possuía recursos necessários

ao aporte financeiro, também é necessária a comprovação da efetiva entrada dos recursos na empresa, o que não ocorreu no presente caso. Diz que o Acórdão citado pelo impugnante trata de situação distinta da autuação em lide.

Finaliza mantendo integralmente a autuação.

Consta à fl. 234, extrato do SIGAT contendo detalhes das parcelas da autuação reconhecidas, com demonstrativo de pagamento de valor de parte do débito.

#### VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 04 infrações à legislação do ICMS dentre as quais o impugnante reconhece as infrações 02, 03 e 04, inclusive, efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido e se insurge contra a infração 01.

A princípio, convém esclarecer que na infração 01- *falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa* -, o imposto está sendo exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo obteve recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais recursos, efetuou as aquisições das mercadorias não contabilizadas. Trata-se de presunção relativa, prevista no §4º do artigo 4º, da Lei 7.014/96, alterado pela Lei nº 8.542/02, conforme transscrito abaixo:

“Art.4º. (...)

(...)

*§4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

Sob o aspecto contábil, a conta Caixa por ser integrante do Ativo Circulante - Disponível, deve normalmente ter saldo devedor. A apresentação de saldo credor surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados.

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, acima referido. Portanto, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

No presente caso, constato que a autuante refez o fluxo de caixa, conforme “*Demonstrativo Auditoria da Conta Caixa*” e “*Demonstrativo dos Ajustes efetuados na Conta Caixa*,” efetuando os ajustes necessários com a exclusão dos “*Recebimentos de Clientes*” sem comprovação, lançando a débito de Caixa tais valores, assim como incluindo os “*pagamentos não contabilizados*”, lançando a crédito de Caixa, resultando nas diferenças apontadas no Auto de Infração.

A alegação defensiva de que os recursos objeto da autuação foram originados por conta de empréstimos concedidos pelos sócios da empresa, os Srs. Paulo da Silva Motta, CPF nº 188.590.115-15, e José Marinaldo Mota, CPF nº 074.360.925-53, “*que dispunham de lastro financeiro para tanto*”, não restou comprovada, mesmo porque não foi apresentado qualquer elemento de prova hábil nesse sentido, apesar de o contribuinte ter sido intimado pela autuante em 05/12/2008, conforme Termo de Intimação à fl. 13, bem como ter a oportunidade quando da apresentação de defesa, cuja protocolização ocorreu em 28/01/2009.

Destaco que este CONSEF sempre tem decidido favorável à acusação fiscal, em especial o suprimento de caixa, quando o contribuinte não prova a origem de numerário, nem a capacidade financeira do supridor. Ou seja, suplementar o caixa por meio de empréstimos, sem comprovação da origem, demonstra a ocorrência de operações tributáveis não registradas, cabendo lançamento de ofício, com fulcro na presunção legal do artigo 4º, § 4º da Lei n. 7.014/96, acima transcrita.

Ademais, conforme consignado pela autuante, além da prova de que o supridor possuía recursos necessários ao aporte financeiro, também é necessária a comprovação da efetiva entrada dos recursos na empresa, o que não ocorreu no presente caso.

É certo que não existe nos registros do autuado, lançamento específico nesse sentido, portanto, não sendo aplicável o fundamento do Acórdão JJF nº 0548/00, prolatado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, haja vista que naquela situação o autuado apresentou elementos hábeis de prova que determinaram a improcedência da presunção. Assim, considero subsistente a infração 01.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206881.0006/08-1**, lavrado contra **RIPEM IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO MOTTA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$68.337,04**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 203,59 e de 70% sobre R\$ 68.133,45, previstas no artigo 42, II, “f”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$714,70**, previstas no artigo 42, incisos II, “d” e IX, do mesmo Diploma legal, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR