

PROCESSO - A. I. Nº 233014.0087/06-2
RECORRENTE - ANDREA DE OLIVEIRA DANTAS (SUPER PREÇO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0299-03/09
ORIGEM - INFAZ ITABERABA
INTERNET - 07/12/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0422-11/10

EMENTA: ICMS. 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. Refeitos os cálculos, aplicando-se a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, o imposto originalmente exigido ficou reduzido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0299-03/09), que manteve na íntegra as infrações 1 e 3 e julgou procedente em parte a infração 2, da presente autuação, que trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa nos meses de junho, julho e agosto de 2004; janeiro, fevereiro, abril, julho a dezembro de 2005; fevereiro, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro e novembro de 2006, no valor total de R\$34.412,20.

Esse item 2 é o único tratado no Recurso Voluntário ofertado pelo sujeito passivo e a Junta de Julgamento Fiscal, na Decisão atacada, sobre ele se manifestou de acordo com os seguintes fundamentos:

“A infração 02 é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta “caixa”, conforme demonstrativos elaborados pela autuante e acostados aos autos.

A legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96), o que não ocorreu no presente processo.

Em sua impugnação, o autuado alegou que parte das mercadorias que ora estão tendo o ICMS integral cobrado pelas saídas, já teve seu imposto antecipado quando da entrada no estabelecimento. Pede a exclusão proporcional dessas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como, seja concedido o crédito de 8%, previsto no art. 408-S, § 1º, do RICMS/BA, e também, considere os empréstimos contraídos regularmente pela empresa.

O autuante informou que o defendente não observou que no levantamento fiscal foi concedido o crédito de 8% sobre a omissão de saídas encontrada, e que acata a alegação de proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007. Após o refazimento dos cálculos aplicando a referida proporcionalidade, o débito apurado nesta segunda infração ficou reduzido de R\$34.412,20 para R\$27.385,96, conforme novo demonstrativo que acostou ao presente processo (fls. 1650 a 1666).

Em relação aos empréstimos, o presente PAF foi convertido em diligência em duas oportunidades para o autuado apresentar a necessária comprovação, sendo informado pelo a. autuado a fornecer os documentos originais referentes às cópias das duplicatas (fls. 1620) e o defendente entregou outros documentos originais nos seguintes dias: 31/01/2005, Vanusa Leite Nascimento e R\$25.000,00, Najara Souza

empréstimo, conforme fls. 1677 a 1679. Portanto, o contribuinte não comprovou com os originais os fatos alegados em relação aos documentos de fls. 1617 a 1620.

Na outra diligência fiscal, foi solicitado que o contribuinte comprovasse o ingresso do numerário tomado a título de empréstimo, mediante apresentação de extrato de conta bancária e Declaração do Imposto de Renda. O autuado apresentou o entendimento de que a Declaração do Imposto de Renda somente poderia ser apresentada em caso de processo judicial, considerando que é referente a um tributo federal, e a solicitação atinge terceiros sobre os quais os representantes da empresa não têm qualquer ingerência. Quanto aos extratos bancários, diz que a exigência é descabida, pois se trata de quebra do sigilo bancário, e a privacidade é garantia constitucional.

Observo que a auditoria da conta caixa tem por objetivo a verificação de regularidade nos lançamentos contábeis, envolve a conciliação de contas, ajustes e outras providências, sendo exigido o imposto com base no levantamento fiscal, considerando as vendas realizadas em confronto com as compras e pagamentos efetuados pelo estabelecimento. Neste tipo de auditoria é realizado o confronto dos Recursos obtidos pelo contribuinte com o volume dos Recursos aplicados, apurando-se os saldos financeiros reais em cada período. São realizados os confrontos entre os valores das receitas provenientes das vendas de mercadorias acrescidos de outros recebimentos e os montantes relativos aos pagamentos efetuados pelas compras de mercadorias, recolhimentos de imposto e despesas realizadas. Tudo de acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, ou seja, o volume dos Recursos obtidos em comparação com o volume dos Recursos aplicados evidencia o saldo financeiro real. Neste caso, não se pode considerar como prova de ingresso de Recursos, contratos de empréstimos em valores expressivos, totalizando R\$50.000,00, sem a necessária comprovação de que o numerário foi recebido e aplicado nas operações realizadas pelo estabelecimento.

Constato que não há comprovação nos autos de que os valores dos empréstimos constantes nas promissórias, de fato, ingressaram na conta da empresa, e sendo valores expressivos, não é razoável que se admita de que não houve depósito bancário destes valores. A escrituração fiscal e contábil efetuada pelo contribuinte somente poderá ser considerada se lastreada em elementos capazes de comprovar a efetiva existência da operação financeira realizada, e os documentos apresentados pelo defendente não são suficientes para comprovar que houve o ingresso do numerário que o autuado alegou ter sido emprestado à empresa por terceiros.

Quanto à Declaração do Imposto de Renda e extratos bancários, solicitados para comprovar a movimentação financeira, entendo que o autuado tem o direito de não querer apresentar estes elementos. Apesar de a Declaração do Imposto de Renda, por si só, não ser efetivamente, um elemento de prova, poderia fazer parte de um conjunto dos elementos que elidisse a exigência fiscal, inclusive com a movimentação bancária efetuada com os valores em questão. Assim, pelo que consta nos autos, entendo que não há a comprovação suficiente de que os Recursos alegados ingressaram no Caixa da empresa.

Em relação ao argumento defensivo de que não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, como já dito anteriormente, os cálculos foram refeitos pelo autuante, aplicando a referida proporcionalidade, ficando alterado o débito apurado nesta segunda infração, de R\$34.412,20 para R\$27.385,95, conforme nova planilha de fls. 1650 a 1666, e novo demonstrativo de débito de fls. 1693 a 1695 dos autos.

Vale salientar, que o autuado tomou conhecimento dos novos cálculos efetuados pelo autuante, e na manifestação de fl. 1669, o defendente disse que, em que pese ter sido acatada a alegação sobre a não observância da IN 56/2007, o autuante continua sem considerar as notas promissórias que deram origem aos empréstimos tomados pela empresa. Portanto, não foi apresentada qualquer contestação aos dados numéricos dos novos demonstrativos.

Considerando que se trata de contribuinte inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte, enquadrado no SIMBAHIA, e sendo apurado o imposto exigido decorrente de saldo credor de caixa, a legislação prevê a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração. Neste caso, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei 7.357/98, alterada pela Lei 8.534/2002. Concluo pela subsistência parcial desta infração, acatando os demonstrativos do autuante às fls. 1650, 1693/1695.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, ficando alterado o imposto exigido somente em relação à infração 02 para R\$27.385,95”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.714/1.716, no qual sustenta apenas a necessidade de refazimento da auditoria de caixa, para levar em conta os empréstimos contabilizados no livro Caixa, embasados nas notas registradas em cartório, documentos esses que, segundo alega, teri Junta de Julgamento Fiscal.

Questiona, ademais, que, se o próprio auditor fiscal utilizou o livro caixa para inserir as receitas de vendas em seus demonstrativos de auditoria de caixa, *“porque não considerar os empréstimos tomados pela empresa, e devidamente contabilizados no referido livro, e devidamente comprovados através de um título de crédito oficial, como as notas promissórias?”*.

Conclui, pedindo o Provimento do seu apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.721/1.724, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que, em síntese, o recorrente não acostou aos autos documentos capazes de comprovar as diferenças apontadas pelos agentes do Fisco Estadual. Assevera que os contratos de empréstimos, em valores expressivos, não possuem a comprovação de que o numerário foi recebido e aplicado nas operações realizadas pelo estabelecimento e que essa saída de dinheiro deveria estar registrada nos extratos bancários da conta corrente do autuado ou mesmo em sua declaração de imposto de renda.

VOTO

Inicialmente, cumpre esclarecer que apenas a infração 2 é objeto do Recurso Voluntário em apreço e, nesse item, é cobrado do sujeito passivo ICMS no importe de R\$34.412,20 ante a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa em diversos meses compreendidos no período de junho de 2004 a novembro de 2006.

Como cediço, a presunção na qual está embasada o presente Auto de Infração possui previsão legal específica: o parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, com a redação conferida pela Lei 8.542, de 27/12/02, estabelece, de forma expressa, a possibilidade de o Fisco lançar tributo caso constate a existência de saldo credor de caixa, *in verbis*:

“§ 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”.

A presunção em comento, além de contar com a previsão legal que o princípio da legalidade exige, revela-se inteiramente justificável, porquanto o saldo credor de Caixa é signo de riqueza que, se apurado em empresa comercial ou industrial contribuinte do ICMS, permite concluir pela realização de operações sem o devido registro na escrita fiscal.

Como se vê, compete ao contribuinte a prova em sentido contrário, ou seja, deve demonstrar qual a origem do saldo credor de Caixa, de modo a se afastar a presunção legal de que o numerário decorreu de operações tributáveis que foram feitas à revelia do Fisco.

No caso *sub oculi*, o saldo credor da conta Caixa do sujeito passivo, que ensejou o imposto lançado na presente autuação, decorreu de suprimentos a caixa supostamente decorrentes de dois contratos de mútuo firmados com as pessoas físicas Najara Souza de Santana e Vanusa Leite Nascimento, tendo sido apresentados os instrumentos assinados pelas partes envolvidas na relação contratual (fls. 1.679/1.680) e as notas promissórias que teriam sido emitidas pelo devedor, o autuado (fls. 1.677/1.678).

Sucedem que o recorrente deixou de trazer aos autos a prova que eu reputo mais importante, que é justamente aquela atinente à saída do numerário do patrimônio dos credores, que são as pessoas físicas anteriormente nominadas, e o ingresso desse mesmo numerário no patrimônio do devedor, no caso o sujeito passivo. Essa prova se faz, via de regra, pela demonstração, através de extratos bancários, de que o valor emprestado saiu das contas correntes na conta corrente do devedor, por isso a exigência por parte do Fisco tal documentação.

A declaração de Imposto de Renda, da mesma forma, permite ao Órgão de Julgamento saber se os credores tinham, de fato, lastro financeiro para emprestar o montante consignado nos contratos de mútuo.

Não tem o Fisco Estadual competência para fiscalizar eventual omissão de receita para fins de Imposto de Renda, sabe-se bem, e nem é esse o propósito da fiscalização quando se pede a apresentação da declaração de IR.

Da mesma forma, é de conhecimento de todos que os órgãos administrativos estaduais de fiscalização ou de julgamento tributário não possuem ainda autorização legislativa para efetuar a quebra do sigilo bancário de terceira pessoa, que não está incluída no polo passivo da autuação. Contudo, quando o sujeito passivo escora a sua defesa na alegação de existência de suprimento de caixa obtido através de contratos de mútuo, atrai para si o ônus de demonstrar a origem do suprimento e isso só pode ser feito mediante a apresentação de documentos que são necessariamente protegidos pela garantia constitucional que reserva ao judiciário a quebra dos sigilos fiscal e contábil.

São, portanto, escolhas do sujeito passivo, primeiro, contrair empréstimos com pessoa física sem obter a prova da origem do numerário nem guardar a prova da efetiva aplicação desse mesmo numerário nas suas operações comerciais, no seu Caixa; segundo, ainda que de posse das provas, apresentá-las ou não ao Fisco Estadual.

O fato é que, numa ou noutra hipótese, a presunção mantém-se hígida e não se vislumbra motivação para modificar a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Nas circunstâncias, e respondendo à irresignação do recorrente, os documentos apresentados como prova da origem do suprimento a Caixa foram, sim, analisados pela Junta de Julgamento Fiscal, e voltaram a tê-lo nesta oportunidade, contudo, constituem prova frágil, insuficiente para demonstrar que os valores recebidos foram obtidos através de empréstimos contraídos junto a pessoas físicas, e não decorreram de vendas anteriores de mercadorias tributáveis e que foram sonegadas.

Ante o exposto, na esteira do opinativo da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233014.0087/06-2**, lavrado contra **ANDREA DE OLIVEIRA DANTAS (SUPER PREÇO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$27.521,98**, acrescido das multas de 70% sobre R\$27.385,95 e 50% sobre R\$136,03, previstas no art. 42, incisos III e I, “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$7.913,41**, prevista no art. 42, inciso XII-A, da mesma lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA –RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS