

PROCESSO	- A. I. Nº 279862.0602/16-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- TRAFIT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO- Acórdão 2ª JJF nº 0076-02/19
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 07/10/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0235-11/19

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE VENDAS DE MERCADORIAS. EMPRÉSTIMO DE SÓCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A apuração em lume só poderia ocorrer através da contabilidade do sujeito passivo. A defesa apresentou não somente a comprovação das transferências bancárias do sócio para a empresa, bem como aquelas da empresa ao sócio, em resarcimento aos empréstimos realizados, além dos livros contábeis respectivos nos quais ficou amplamente provado que, de fato, os suprimentos ocorreram. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão do Acórdão da 2ª JJF Nº 0076-02/19, que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em 30/06/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$525.130,00, além da multa de 100%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01. 05.03.01. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Empréstimo de sócio, sem comprovação da origem dos recursos, compatíveis com a relação de bens e direitos da declaração do IRPF do respectivo ano-calendário.

Consta, ainda, a indicação do autuante de que “Em análise de 2011 a 2015, foi verificada a ocorrência de suprimento de disponibilidades, caixa e bancos, sem a comprovação pertinente da origem dos recursos, nestas ocorrências específicas, o patrimônio declarado do sócio Mario Eugênio Flores Carneiro. Esta fiscalização foi realizada em atendimento a demanda do MINISTÉRIO PÚBLICO DE SANTA CATARINA, Proc Sipro 224.742/2014-3, conforme encaminhamento da Sr. Inspetora da INFIP” (mantida a grafia original).

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu por unanimidade, pela Improcedência do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Sob o aspecto formal, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Desta maneira, não se há de falar em qualquer motivo ensejador ou desencadeador de nulidade processual, quer sob o aspecto formal, quer sob o aspecto material, em atenção e respeito ao teor do artigo 39 do RPAF/99, motivo para não acolher tal argumento.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste instante, a começar pela alegação de ser nulo o lançamento pelo peculiar modo pelo qual o procedimento se desenvolveu, pela capituloção errada da infração apurada, além de faltarem elementos para concluir com exatidão qual o método utilizado na apuração dos valores constantes no demonstrativo de débito à título de base de cálculo,

desacompanhado da fundamentação e metodologia.

A este respeito, esclareço que em verdade, a exceção daquele argumento de que houve capitulação incorreta da infração, que não se constitui em vício formal determinante de decretação de nulidade, à vista do disposto no artigo 19 do RPAF/99, segundo o qual “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”, até pelo fato da empresa autuada ter entendido e compreendido em toda a sua extensão a acusação formulada, vindo ao feito se defendendo plena e amplamente, exercitando o seu direito de defesa, sem qualquer restrição, bem como o contencioso, razão para não acolher tal pleito.

Quanto à base de cálculo, da mesma forma, embora negue ter compreendido os critérios utilizados pelo autuante para o cálculo, em momento posterior assegura que para a formatação da infração foram adotados os critérios que enumera, o que, de igual modo, demonstra a plena compreensão da acusação e dos cálculos apontados no demonstrativo de débito, invocando, inclusive, a necessidade de realização de proporcionalidade para segregar as operações tributadas daquelas não tributadas, o que, também, converge para o não acolhimento deste argumento.

Frente ao modo de desenvolvimento da auditoria, se trata de análise de mérito, e será devidamente avaliada se e quando ali se adentrar.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado na peça defensiva, nego a sua realização, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por pertinência, posso citar a decisão do TRF-3 no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006443-83.2016.4.03.0000/SP 2016.03.00.006443-3/SP, 2ª Turma, tendo como relator o Desembargador Federal “PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. I – O indeferimento de realização de prova pericial, não configura, por si só, cerceamento do direito de defesa, nem tampouco violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, mormente havendo nos autos acervo documental, suficiente para o julgamento da demanda. II- A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico. Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova”.

Nela, a prova pericial requerida não se demonstra necessária para a causa, e o deferimento de uma determinada prova depende de avaliação do julgador sobre o quadro probatório existente e sobre a necessidade dessa prova, prevendo o artigo 130 do Código de Processo Civil de 1973 a possibilidade de indeferimento das diligências inúteis e protelatórias.

“A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico”.

Em outro trecho da decisão, consta que “por seu turno, justifica-se a necessidade da produção de provas sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico.

Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova.

No caso em tela, há que se considerar que a prova pericial requerida não se demonstra necessária para o deslinde da causa”.

Importante explicitar a existência de diversos precedentes do TRF-3 que enfatizam que cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da perícia, uma vez que “a valoração que se dará às provas a serem produzidas depende do livre convencimento motivado, não estando este Juízo adstrito

ao laudo pericial a ser produzido (art. 436, do CPC/73)”.

Em igual sentido, caminha o STJ, a se constatar do julgamento realizado pela 3ª Turma, do AgRg no AREsp: 314656 SP 2013/0074424-1, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, data de julgamento: 12/05/2015, data de publicação do DJe 18/05/2015:

“AGRADO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.

2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido”.

Quanto ao mérito da autuação, conforme já firmado anteriormente, versa sobre omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Empréstimo de sócio, sem comprovação da origem dos recursos, compatíveis com a relação de bens e direitos da declaração do IRPF do respectivo ano-calendário.

Observo, inicialmente, que embora o lançamento date de 30 junho de 2016, apenas em 11 de março de 2019 o feito foi distribuído a este relator, diante do fato de ter sido encaminhado ao autuante em 31/08/2016 (fl. 907), para efeito de informação fiscal, e somente foi devolvido em com a mesma em 25/02/2019 (fl.907-v), ou seja, aproximadamente dois anos e meio, o que seguramente contribuiu para tal retardamento.

O roteiro de auditoria aplicado pelo autuante (AUDIC 303), relativo às contas contábeis de ativo, em atenção à Instrução Normativa 310, de 26 de novembro de 1990, ainda em vigor, segue uma rotina, que começa nas verificações preliminares, que devem englobar o exame sumário dos livros contábeis (item 2.1.1), no sentido de constatar irregularidades que possam trazer como implicação a falta de recolhimento de ICMS.

No item 2.2.5, temos o exame do comportamento da conta caixa, ao passo que no item 2.2.7, se encontra a identificação das irregularidades existentes na conta caixa, que podem se manifestar de algumas formas, estando no item 2.2.7.1 o “estouro de caixa” e no item 2.2.7.2 o “suprimento de caixa de origem não comprovada ou cuja comprovação não seja convincente (simulação de entrada de recursos em Caixa, ou atribuição de origem falsa a recursos efetivamente recebidos, porém desprovidos de documentação regular).

Nos diz o item 2.2.8 que “sendo constatada qualquer das irregularidades mencionadas nos itens 2.2.7.1 a 2.2.7.4 o valor do ilícito apurado deve ser interpretado como omissão de registro de receitas decorrentes de vendas ou serviços, salvo prova em contrário...” (grifei).

E não poderia ser diferente, uma vez que o artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96 assim determina:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

II - suprimento a caixa de origem não comprovada”;

Não nos parece ter assim agido o autuante, o que determinaria a nulidade do feito, diante de não ter adotado a boa técnica de auditoria, em relação ao roteiro escolhido, ter feito apenas uma mera listagem dos ingressos de recursos advindos na empresa autuada a título de empréstimo de sócio, sem demonstração cabal das razões e motivação para a apuração da base de cálculo, fatos esses observados na defesa, a qual, inclusive os enumera, e serve como pedestal para pedido de nulidade do lançamento.

Com efeito, diante destes fatos, a medida mais prudente seria a decretação da nulidade. Entretanto, nos termos do artigo 155 do RPAF/99, especialmente seu parágrafo único, adentrarei no mérito da acusação:

“Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou

improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Como visto anteriormente, nesta situação a legislação nos fala em presunção, hipótese aqui prevista, sendo específico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

É sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos.

Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Em resumo: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (Juris et de Jure) ou relativa (Juris Tantum), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

Deste modo, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, como neste caso, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Por outro lado, como visto, se tratando de presunção, inverte-se o ônus da prova, cabendo à empresa autuada provar que não praticou os atos que lhes foram imputados.

E aqui entendo pertinente definir o que seria o “ônus da prova”. Na definição de Cândido Rangel Dinamarco (Instituições de Direito Processual Civil. Vol. III, 2ª Edição. Página 71), “Ônus da prova é o encargo, atribuído pela lei a cada uma das partes, de demonstrar a ocorrência dos fatos de seu próprio interesse para as decisões a serem proferidas no processo”.

Com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil se apresentou uma novidade, vez que no seu artigo 373, § 1º, se consolidou a teoria da distribuição dinâmica da prova, abrindo a possibilidade de sua aplicação pelo ente julgador.

Por meio desta teoria, permite-se ao julgador avaliar a redistribuição do ônus da prova entre os integrantes da lide, desde que de forma justificada, explane a dificuldade excessiva de uma das partes para se produzir os meios de prova, e, por outro lado, verifique maior facilidade da parte contrária realizá-la.

Cabe ressaltar que esta teoria já é bem difundida e utilizada, sobretudo havendo uma relação de desigualdade gritante entre as partes integrantes do litígio. Todavia tal aplicação não será necessária nesta lide, tendo em vista o cabedal de provas trazidos pelo sujeito passivo no intuito de provar a inexistência dos pressupostos que amparam a acusação fiscal.

Diante da contestação do contribuinte quanto ao modo de desenvolvimento da auditoria, em momento algum o autuante, de forma clara e específica indicou quais os elementos que o levaram à conclusão que desaguou na autuação, ainda que tivesse tal oportunidade em dois momentos: quando do lançamento, e ao prestar a informação fiscal, que em nada ajudou no esclarecimento da matéria, ficando restrita a periferia da acusação, sem sequer abordar a vasta documentação acostada pela defesa, em claro desacordo com o disposto no artigo 127 § 6º do RPAF/99 que reza: “a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”.

O feito poderia ser convertido em diligência, a fim de que o mesmo atendesse àquele dispositivo regulamentar, todavia, em nome do princípio da celeridade, até pelo fato do processo datar de junho de 2016, tempo bastante longo de tramitação, além do que os elementos presentes nos autos serem fortes e determinantes o suficiente para o convencimento do julgador, tal providência se tornou desnecessária.

A matéria possui vários entrelaçamentos, sendo um deles com o imposto de renda, tendo o Decreto 3.000/99 que regulamentava o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu artigo 281, tratado das hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas:

“Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

- I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
- II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;
- III - “a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada”.

No novo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018, a disposição relativa a suprimento de caixa se encontra no artigo 294:

“Art. 294. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou por outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou por acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º)”.

Já sob o aspecto contábil, importante mencionar a respeito, a Resolução 1.330/11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a qual possui o seguinte teor.

“RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11 O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº.º 12.249/10, RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 – Escrituração Contábil. ITG 2000 – Escrituração Contábil Objetivo

1. (...)

Alcance 2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver. Formalidades da escrituração contábil.

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

(...)

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos ‘usos e costumes’”.

Dito isso, do exame nos livros contábeis apresentados pela defesa juntamente com a sua argumentação, constatamos que os mesmos atendem o quanto determinado por tal Resolução, estando aptos a expressar a realidade contábil da empresa, ainda que a mesma tenha trazido laudo pericial de profissional neste sentido.

A figura de empréstimo de sócio à empresa é bem conhecida, e tida como muito comum entre sociedades que tenham ligação entre si ou entre sociedade e seus respectivos sócios pessoa física.

O tomador do dinheiro emprestado (mutuária/pessoa jurídica) irá creditar, em contrapartida da entrada do numerário em sua conta bancária ou no seu caixa, uma conta específica do passivo circulante, no caso de não haver data prevista para liquidação ou com data prevista para vencimento antes do término do exercício social seguinte, ou passivo não circulante, no caso de a data prevista para liquidação ser após o término do exercício social seguinte.

Existindo vencimento, a classificação obedecerá ao correspondente prazo.

Na hipótese de haver cobrança de encargos financeiros contratados no mútuo, estes devem ser lançados como despesa financeira pela mutuária e como receita financeira no mutuante, observando-se o regime de competência.

Assim, cabe à mutuária, diante das considerações acima, provar a existência, operacionalização e contabilização dos empréstimos recebidos.

No sentido de desconstituir a acusação, vieram ao feito, trazidos pela defesa, o Livro Razão Analítico (fls. 202 a 453), os extratos da conta corrente bancária de fls. 461 a 585, comprovantes bancários de transferências do sócio para a empresa dos numerários correspondentes aos empréstimos concedidos (fls. 751 a 847), comprovantes bancários de transferências da empresa para o sócio dos valores correspondentes aos pagamentos dos empréstimos (fls. 587 a 683), declarações de imposto de renda do sócio (fls. 849 a 906), bem como Laudo de Avaliação acostado às fls. 145 a 160.

Da análise de tais elementos, trazidos juntamente com a defesa, verifico, a título de exemplo, que nas fls. 865 e 866 constam os registros perante o imposto de renda de empréstimo de R\$ 300.000,00 do sócio para a empresa em 2011, e constante da declaração de imposto de renda do exercício de 2012.

Nas fls. 874 e 884 se apresentam os dados de empréstimo de R\$ 723.000,00, feito pelo sócio, na posição de 21/12/2012.

A nível de entendimento do Poder Judiciário a respeito, posso mencionar a decisão do TRF-5, na -Apelação Cível AC 367336 SE 0030221-14.2005.4.05.0000, através da sua 2ª Turma, cujo Relator Desembargador Federal Leonardo Azevedo Martins, julgado em 22 de setembro de 2009, concluiu que “o empréstimo feito pelo sócio à empresa de que faz parte, para suprimento de caixa, deve ficar cabalmente demonstrado, comprovando-se a origem do numerário e a sua entrega efetiva, sob pena de se entender ser fictício para ocultar estouro de caixa. No caso presente, depósitos bancários ou declaração de sócios de que os aportes foram fornecidos em moeda corrente, sem o documento comprobatório da efetiva entrega do numerário, não são suficientes para comprovar a sua origem ou da conta credora do sócio tido como supridor”.

De igual forma, o entendimento manifestado no STF quando da apreciação do RE 344144/MA, tendo como Relator o Ministro Dias Toffoli, Data de Julgamento: 30/11/2009, Data de Publicação: DJe-237 divulgação em 17/12/2009 e publicação em 18/12/2009), foi este, cuja Ementa reza:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CERCEAMENTO DE DEFESA E ILEGITIMIDADE PASSIVA NÃO CARACTERIZADOS. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. DECRETO-LEI N° 2.065/83. IRRETROATIVIDADE. HONORÁRIOS NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO: SUBSTITUIÇÃO PELO ENCARGO DO DEC-LEI N° 1.025/69. SÚMULA N° 168 DO EX-TFR. OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA PELOS SÓCIOS. NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TRANSFERÊNCIA PATRIMONIAL.

1- Não se caracteriza o cerceamento de defesa, por falta de realização de prova pericial, se os quesitos formulados para a perícia encontram esclarecimentos na prova documental já constante nos autos.

2- Apurada omissão presumida de receita, mediante suprimento de caixa pelos sócios, sem a devida transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa, não é esta última parte ilegítima para a causa na execução do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o lucro presumidamente distribuído aos sócios.

3- A omissão de receita caracterizada pelo suprimento de caixa feito pelos sócios à empresa só é elidida pela comprovação da efetiva transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa, não sendo suficientes, para essa comprovação, a exibição de recibos emitidos pela empresa, o lançamento contábil de tais recibos e a demonstração de capacidade financeira dos sócios para suportar o suprimento.

4- Estabelecida a presunção de distribuição automática dos lucros aos sócios, em caso de omissão de receita, somente pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 23.10.83, não prevalece a autuação da empresa por falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre tal distribuição, por omissão de receita verificada em 31.05.83, sob pena de aplicação retroativa inconstitucional do citado Decreto-lei.

5- O encargo do Decreto-lei nº 1.025/69 substitui, nos embargos, a condenação da executada embargante em honorários advocatícios (SÚMULA nº 168 do ex-TFR).

6- Apelação parcialmente provida" (grifos do relator).

Pela mesma, tal qual na anteriormente mencionada, se constata que para a desconstituição da acusação de suprimento de caixa de origem não comprovada, necessário faz a "comprovação da efetiva transferência de numerário do patrimônio daqueles para o da empresa", caso dos presentes autos, onde a defesa acostou todos os comprovantes de transferências bancárias da conta do sócio para a da empresa autuada, ainda que não consideradas pelo autuante, a vista de seu posicionamento quando da informação fiscal.

Ou seja: importante em caráter primordial, para avaliação do suprimento de caixa advindo de empréstimo de sócio é o fato de estarem, como no presente caso, devidamente comprovados os ingressos de recursos na empresa, ficando em segundo plano até mesmo a capacidade financeira dos sócios para suportar o suprimento, ou os lançamentos contábeis efetuados para registrar tal empréstimo.

Da mesma maneira, firma entendimento sólido de que os suprimentos devem ser devidamente comprovados, e no presente caso, o foram de forma contundente, apesar de o autuante, na sua breve e sucinta informação fiscal sequer mencionar a documentação de quase oitocentas folhas de documentos neste sentido colacionadas para efetivar tal comprovação, se limitando a manter a autuação, após uma série de observações sobre o suprimento de caixa que em nada ajudaram a deslindar a matéria em discussão.

E não somente isso: o contribuinte trouxe ao feito os registros contábeis dos ingressos de receitas a título de empréstimos, os pagamentos feitos pela empresa a sócio, a título de resarcimento dos valores mutuados, via comprovação de transferências bancárias on line, conforme já mencionado anteriormente, o que afasta qualquer suspeita de inexistência de fundos ou insuficiência de numerário nas mesmas.

Logo, entendo como devidamente comprovado o suprimento de caixa, não havendo que se falar em operação inexistente ou sem lastro financeiro. O fato de o sócio eventualmente não ter declarado receitas que suportariam tais empréstimos, não traz repercussão para o ICMS, muito menos a questão em discussão no presente feito, sendo competência da fiscalização do imposto de renda da Receita Federal tal apuração junto ao mesmo, jamais junto à empresa autuada, uma vez comprovada a realização dos depósitos e a entrada efetiva do numerário.

Observo, finalmente, que muito embora o autuante, na informação que complementa o lançamento (fl. 01), tenha feito menção a "...demanda do MINISTÉRIO PÚBLICO DE SANTA CATARINA, Proc Sipro 224.742/2014-3, conforme encaminhamento da Sr. Inspetora da INFIP", todavia não se encontram nos autos quaisquer documentos neste sentido.

Por tais razões, entendo devidamente elidida a acusação fiscal, diante dos elementos e documentos carreados ao processo pela defesa, comprobatórios do aporte de recursos oriundos dos empréstimos feitos à empresa por seu sócio, e julgo o Auto de Infração improcedente.

A Referida Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

VOTO

Analizando o relato do Auto de Infração, onde o contribuinte foi acusado de omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada, onde o autuante alega que o empréstimo de sócio, está sem comprovação da origem dos recursos,

e são incompatíveis com a relação de bens e direitos da declaração do IRPF dos sócios do respectivo ano-calendário.

O autuante chega à conclusão que o suprimento de caixa não advém de operações tributáveis, não contabilizadas, consequentemente não oneradas pelos tributos estaduais, ele “teria ocorrido” com recursos patrimoniais não declarados no IRPF, assim sendo, patrimônio ainda não onerado por impostos federais, de alíquotas mais gravosas. E entende que sendo assim, ocorreria em ambas situações a “sonegação fiscal” que foi apurada no “Demonstrativo de Débito” da autuação em análise e reafirma os motivos e cálculos.

A Junta da Julgamento Fiscal, entende que:

“o roteiro de auditoria aplicado pelo autuante (AUDIC 303), relativo às contas contábeis de ativo, em atenção à Instrução Normativa 310, de 26 de novembro de 1990, ainda em vigor, segue uma rotina, que começa nas verificações preliminares, que devem englobar o exame sumário dos livros contábeis (item 2.1.1), no sentido de constatar irregularidades que possam trazer como implicação a falta de recolhimento de ICMS.”

Traz que no item 2.2.5, temos o exame do comportamento da conta Caixa, ao passo que no item 2.2.7, se encontra a identificação das irregularidades existentes na conta Caixa, que podem se manifestar de algumas formas, estando no item 2.2.7.1 o “estouro de Caixa” e no item 2.2.7.2 o “suprimento de caixa de origem não comprovada ou cuja comprovação não seja convincente (simulação de entrada de recursos em Caixa, ou atribuição de origem falsa a recursos efetivamente recebidos, porém desprovidos de documentação regular)”.

Já no item 2.2.8 que “sendo constatada qualquer das irregularidades mencionadas nos itens 2.2.7.1 a 2.2.7.4 o valor do ilícito apurado deve ser interpretado como omissão de registro de receitas decorrentes de vendas ou serviços, salvo prova em contrário...”.

E conclui que não poderia ser diferente, uma vez que o artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 assim determina, que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar, suprimento a caixa de origem não comprovada.

E entende não ter assim agido o autuante, o que determinaria a nulidade do feito, diante de não ter adotado a boa técnica de auditoria, em relação ao roteiro escolhido, ter feito apenas uma mera listagem dos ingressos de recursos advindos na empresa autuada a título de empréstimo de sócio, sem demonstração cabal das razões e motivação para a apuração da base de cálculo, fatos esses observados na defesa, a qual, inclusive os enumera, e serve como pedestal para pedido de nulidade do lançamento.

A Junta ainda reforça que diante da contestação do contribuinte quanto ao modo de desenvolvimento da auditoria, em momento algum o autuante, de forma clara e específica indicou quais os elementos que o levaram à conclusão que desaguou na autuação, ainda que tivesse tal oportunidade em dois momentos: quando do lançamento, e ao prestar a informação fiscal, que em nada ajudou no esclarecimento da matéria, ficando restrita a periferia da acusação, sem sequer abordar a vasta documentação acostada pela defesa, em claro desacordo com o disposto no artigo 127 § 6º do RPAF/99 que reza: “a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”.

E conclui a referida Junta, que por tais razões, entende devidamente elidida a acusação fiscal, diante dos elementos e documentos carreados ao processo pela defesa, comprobatórios do aporte de recursos oriundos dos empréstimos feitos à empresa por seu sócio, e julga o Auto de Infração Improcedente.

Observo que o contribuinte carreou ao processo documentos robustos para elidir a acusação, trazendo documentos contábeis, que é regulamentada pela Resolução nº 1.330/11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), onde dispõe que escrituração contábil deve ser executada, além de outros elementos, deve ser escriturada com o histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa

em livro próprio, valor do registro contábil e informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Como já observado pela JJF, os livros contábeis apresentados pela defesa juntamente com a sua argumentação, está em alinho com o que dispõe as boas práticas contábeis, assim expressa a realidade contábil da empresa. Ademais, restou comprovado que o sócio declarou os empréstimos à Receita Federal em seu IRPF nos anos em que houve a transferência/empréstimo dos valores à Pessoa Jurídica. Registre-se, também, da análise da citada declaração, depreende-se que o sócio detinha patrimônio suficiente para suportar os desembolsos efetuados.

Ante ao exposto, resta demonstrado que assiste razão ao contribuinte, assim, coaduno com o entendimento da decisão de piso, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279862.0602/16-0**, lavrado contra **TRAFIT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS