



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 123.877.2010-5

Acórdão nº 064/2016

Recurso VOL/CRF-274/2013

RECORRENTE: LABORATÓRIO RABELO LTDA.

RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO.

AUTUANTE(S): MANAÍRA DO CARMO D. A. MELO.

RELATORA: CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO EM VALOR MAIOR QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADAS. OPERAÇÕES DE VENDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA DE 12% PARA NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS. CONFIRMAÇÃO. PAGAMENTO. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. CARACTERIZAÇÃO EM PARTE. PENALIDADE. LEI MAIS POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO PAGO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- É irregular a apropriação de crédito fiscal maior que o permitido. O pagamento do crédito tributário correspondente representa reconhecimento da prática irregular.

- Reputa-se legítima a exigência fiscal relativa à infração de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectadas mediante a falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios, diante da regularidade do procedimento de detecção da falta e do reconhecimento do contribuinte que, reconhecendo a legitimidade da exação, promoveu o pagamento do valor do imposto lançado.

- Caracteriza infração com reflexos na obrigação principal a realização de vendas, tributadas com a alíquota de 12%, realizadas para não contribuintes do imposto estadual. O pagamento da exigência fiscal confirma a sua legitimidade.

- Confirmada a regularidade dos aportes financeiros em caixa porque originários de empréstimos cuja comprovação se fez mediante a apresentação de documentação que demonstrou a efetividade da operação realizada, restou excluída a acusação fiscal de suprimento de caixa sob a forma direta, mantendo-se, todavia, o lançamento de ofício relativo ao suprimento irregular de caixa, efetuado sob a forma indireta, visto que, consideradas as peculiaridades dos assentamentos contábeis, as provas trazidas aos autos pelo sujeito passivo não se prestam para elidi-lo.

- Aplicação retroativa da lei que comina penalidade mais benigna tão-só sobre a parte do crédito tributário não recolhido.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

Relatório

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do **Recurso Voluntário**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo seu **PARCIAL PROVIMENTO**, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º

93300008.09.00000743/2010-05, lavrado em 29/11/2010 contra a empresa, **LABORATÓRIO RABELO LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.074.169-6, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$192.031,30 (cento e noventa e dois mil, trinta e um reais e trinta centavos), sendo R\$ 84.329,57 (oitenta e quatro mil, trezentos e vinte e nove reais e cinquenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 74 c/c 75, § 1º, 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, além do art. 106, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 107.701,70 (cento e sete mil, setecentos e um reais e setenta centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “e” e V, alínea “f” da Lei nº 6.379/96, com as alterações da Lei nº 10.008/2013.

Em tempo, cancelo, por irregular, o montante de R\$ 95.585,04, sendo R\$ 11.695,00 de ICMS e R\$ 83.890,04 de multa infracional, pelos motivos acima expendidos.

Observe-se a existência de pagamento de valores relacionados ao lançamento de ofício em tela, conforme atestam os comprovantes de fls. 163 a 203.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 18 de março de 2016.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima

Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante

Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ borges, PEDRO HENRIQUE BARBOSA DE AGUIAR, roberto farias de aráujo, FRANCISCO GOMES DE LIMA ,DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Recurso VOL. CRF N.º 274/2013

RECORRENTE:

LABORATÓRIO RABELO LTDA.

ADVOGADO(S) :

**MILTON GOMES SOARES (Sustentação O
nº 1.791)**

RECORRIDA:

**GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE P
FISCAIS.**

PREPARADORA:

COLETORIA ESTADUAL DE CABED

AUTUANTE(S):

MANAÍRA DO CARMO D. A. MELO.

RELATORA:

CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO EM VALOR MAIOR QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADAS. OPERAÇÕES DE VENDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA DE 12% PARA NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS. CONFIRMAÇÃO. PAGAMENTO. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. CARACTERIZAÇÃO EM PARTE. PENALIDADE. LEI MAIS POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO PAGO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- É irregular a apropriação de crédito fiscal maior que o permitido. O pagamento do crédito tributário correspondente representa reconhecimento da prática irregular.

- Reputa-se legítima a exigência fiscal relativa à infração de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectadas mediante a falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios, diante da regularidade do procedimento de detecção da falta e do reconhecimento do contribuinte que, reconhecendo a legitimidade da exação, promoveu o pagamento do valor do imposto lançado.

- Caracteriza infração com reflexos na obrigação principal a realização de vendas, tributadas com a alíquota de 12%, realizadas para não contribuintes do imposto estadual. O pagamento da exigência fiscal confirma a sua legitimidade.

- Confirmada a regularidade dos aportes financeiros em caixa porque originários de empréstimos cuja comprovação se fez mediante a apresentação de documentação que demonstrou a efetividade da operação realizada, restou excluída a acusação fiscal de suprimento de caixa sob a forma direta, mantendo-se, todavia, o lançamento de ofício relativo ao suprimento irregular de caixa, efetuado sob a forma indireta, visto que, consideradas as peculiaridades dos assentamentos contábeis, as provas trazidas aos autos pelo sujeito passivo não se prestam para elidi-lo.

- Aplicação retroativa da lei que comina penalidade mais benigna tão-só sobre a parte do crédito tributário não recolhido.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o Recursos **VOLUNTÁRIO** interposto contra a decisão monocrática que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000743/2010-05, lavrado em 29 de novembro de 2010, de acordo com o qual a empresa autuada, LABORATÓRIO RABELO LTDA., é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:

- *CRÉDITO INDEVIDO (crédito maior que o permitido). Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is) em valor maior do que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.*

- *FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.*

- *FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Falta de recolhimento do imposto estadual.*

Nota explicativa: Venda para não inscrito com alíquota de 12%, quando deveria ser de 17%. Infração ao art. 11, incisos I e II, do RICMS/PB.

- *SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. Contrariando dispositivos legais, o contribuinte supriu irregularmente o Caixa c/ recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias*

tributáveis s/ o pagamento do imposto devido.

Nota Explicativa – Suprimento irregular feito através de empréstimo não comprovado.

Por considerar infringido o art. 74 c/c o art. 75, § 1º, bem como os arts. 158, I e 160, I, c/c o art. 646, e o art. 106, todos do RICMS/PB, a autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 96.024,57, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 191.591,74, nos termos do art. 82, II, “e”, e V, “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo ambas as quantias o crédito tributário no montante de R\$ 287.616,31.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 a 7 e 8 a 147: Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, resumo de compras de mercadorias com creditamento maior que o devido e cópia das respectivas notas fiscais de aquisições interestaduais, demonstrativo de dados de “Terceiros x SINTEGRA” e cópia de notas fiscais de aquisição interna de mercadorias, resumo e cópia de notas fiscais de vendas interestaduais para destinatários não contribuintes do ICMS, cópia do Livro Razão nº 24, com os respectivos Termos (Abertura e Encerramento) e registros referentes aos meses de janeiro a outubro de 2007, cópia do Livro Razão nº 23, com os respectivos Termos (Abertura e Encerramento) e lançamentos relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2006, demonstrativos da Apuração do Resultado Industrial, relativos aos exercícios de 2006, 2007 e 2008, e Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 13/12/2010 (conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor, a fl. 8), a autuada apresentou reclamação tempestiva (fls. 151 a 162), inicialmente informando, em breve narrativa, que efetuou o pagamento dos valores relativos as três primeiras acusações – crédito indevido (exercícios de 2006, 2007 e 2008), omissão de saídas tributáveis detectadas em decorrência da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios (períodos de 2007 e 2008), e falta de recolhimento do ICMS em decorrência de vendas de mercadorias com aplicação da alíquota de 12%, em vez de 17%, haja vista se destinarem a não contribuintes do ICMS (exercícios de 2006 e 2007), e anexa comprovantes, às fls. 163 a 203.

Na sequência, fixa os argumentos contra a acusação sobre suprimento irregular de Caixa, relativa ao exercício de 2006 (janeiro a dezembro) e 2007 (janeiro a outubro), alegando a não existência de suprimento irregular de Caixa e de empréstimos não comprovados, em razão dos seguintes fatos:

- para honrar compromissos assumidos com terceiros - fornecedores, prestadores de serviços e erário público, relativamente a tributos – e também com seu quadro funcional necessitou de aporte de recursos e, para tanto, se valeu de empréstimos legalmente contraídos perante empresa DLW Indústria e Comércio Ltda., que foram formalizados em contratos de mútuo;

- os empréstimos foram contraídos conforme contratos de mútuos apresentados à Fiscalização, quando solicitados, e lançamentos regulares nos livros Diário e Razão, também apresentados;

- a Fiscalização desconsiderou os empréstimos sem justificativas e, ao fazê-lo, equivocadamente incluiu no cálculo valores que não passaram pela Conta Caixa, os quais perfazem despesas financeiras e em contrapartida em conta a pagar no Passivo e se referem às quantias de R\$ 15.281,56 (janeiro/2006), R\$ 15.281,00 (fevereiro/2006), R\$ 15.281,00 (março/2006) e R\$ 15.281,56 (abril/2006), lançados a débito na Conta nº 3.3.3.02.01.001 (juros s/ empréstimos – Resultado) e a crédito na Conta nº 2.2.1.03.01.0001 DLW (Passivo).

- em junho, julho, agosto e dezembro do mencionado exercício ocorreu a mesma situação que nos meses acima referidos, cujos lançamentos também se fizeram de forma idêntica nos livros contábeis;

- em maio de 2006, a Fiscalização lançou como suprimento irregular o valor R\$ 23.781, entretanto, temos aqui situação idêntica, pois, R\$ 15.281,56 (Débito na Conta nº 3.3.3.02.01.001 Juros s/ empréstimos/Resultado e Crédito na Conta nº 2.2.1.03.01.0001 DLW, Passivo), refere-se a juros creditados e não pagos, e não passou pela Conta Caixa, uma vez que se constitui em despesa financeira e em contrapartida em Contas a Pagar, no Passivo Circulante, em favor da empresa que concedeu o empréstimo, mas houve neste mês um empréstimo no valor de R\$ 8.000,00, que efetivamente ingressou no Caixa da reclamante e está devidamente documentado através de contrato de mútuo;

- nos meses de setembro, outubro e novembro de 2006, os valores repudiados pela autuante são R\$ 59.781,56, R\$ 26.300,47, R\$ 40.281,56 , sendo que, destes, R\$ 2.143,74, R\$ 9.873,28, R\$ 960,55, R\$ 1.500,00 (relativamente a setembro), R\$ 26.300,47 (outubro) e R\$ 15.281,56 (referente a novembro) não passaram pelo Caixa, e os lançamentos também se fizeram de igual modo ao acima referido, todavia, passaram pelo Caixa os valores de R\$ 25.000,00 que estão acobertados por contrato de mútuo e lançados no Diário e no Razão.

-no mês de janeiro 2007 o valor de R\$ 37.139,62, dado como irregular, pela Fiscalização, constitui e foi lançado como empréstimo o montante de R\$ R\$ 6.360,48 e R\$ 12.812,14, que não passaram pelo Caixa e estão acobertados por contrato de mútuo, e o valor R\$ 17.967,00 se refere a juros creditados e não pagos, que igualmente não transitaram pelo Caixa, por se constituir despesa financeira.

- no mês de fevereiro de 2007 o valor de R\$ 18.014,00, considerado irregular pela autuante, também se refere a juros creditados e não pagos, que não passaram pelo Caixa, por serem despesas financeiras e em contrapartida em contas a pagar no Passivo, em favor da empresa que concedeu o empréstimo, ocorrendo o mesmo com os demais períodos deste exercício, reativamente aos valores

de R\$ 17.403,04 (março), R\$ 17.456,52 (abril), R\$ 16.542,68 (maio), R\$ 14.491,62 (junho), R\$ 11.471,79 (julho), R\$ 8.753,72 (agosto), R\$ 1.516,40 (setembro) e R\$ 7.659,58 (outubro), todos com o lançamento a débito na Conta nº 3.3.3.02.01.001 (juros s/ empréstimos - Resultado) e a crédito na Conta nº 2.2.1.03.01.0001 (DLW – Passivo).

Com esses fundamentos pede a improcedência da acusação em foco.

Intentando comprovar o alegado acosta cópia de comprovantes de pagamento de ICMS, Livro Diário nº 23, referente ao exercício de 2006, Livro Diário nº 24, relativo ao exercício de 2007, ambos com o respectivo Termo de Abertura e de Encerramento, e cópia de contratos de mútuo.

Na contestação, de fls. 262 a 264, a autuante pugna pela manutenção do auto infracional, aos fundamentos seguintes:

- rechaço o argumento defensivo de que os contratos de mútuo apresentados sejam regulares, visto que o Código Civil Brasileiro (arts. 135 e 1.067) é bem claro quando assevera que o efeito do contrato só se opera como prova perante terceiros após transcrição no Registro Público;

- todos os valores levantados pela Fiscalização foram creditados em uma conta de obrigação, que representa o empréstimo (2.2.1.03.01.0001 – DLW, fls. 82 a 89), e as suas contrapartidas foram lançadas umas a débito da Conta Caixa (suprimento direto) enquanto outras receberam baixa em diversas despesas, inclusive, tributárias (suprimento indireto);

- a própria acusada confessa a existência desses lançamentos irregulares;

- o contrato de mútuo não atende às normas legais e, para comprovar a origem do recurso, são necessárias as declarações de imposto de renda da empresa DLW Indústria e Comércio Ltda., contendo os valores emprestados, ou, ainda, os extratos bancários, com todos os débitos das parcelas debitadas da conta da empresa, os quais não foram apresentados;

Após a prestação da informação de inexistir antecedentes fiscais da autuada (documento de fl. 270), os autos foram conclusos à instância prima (fl. 269), de onde retornaram à repartição de origem, em virtude de diligência (fl. 272) requisitada pela auditoria jurídica daquela Casa, objetivando a juntada dos demonstrativos que lastreiam as acusações postas no libela basilar.

Em resposta, a autuante informa que: *as provas que lastreiam a acusação de suprimimento irregular de Caixa são as cópias dos livros Diário, que demonstram os lançamentos contábeis, onde se verificam os créditos em conta representativa dos empréstimos feitos de forma irregular e os lançamentos a débito na Conta Caixa e em Contas a Pagar, como ICMS, INSS, dentre outras; não há necessidade de demonstrativos, visto que o ilícito em foco pode ser detectado independentemente da existência de saldos na Conta Caixa; qualquer que seja a contrapartida dos lançamentos, os aportes de recursos devem ser comprovados com documentação idônea e coincidente em data e valores.*

Remetidos os autos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, estes foram distribuídos ao julgador fiscal, Francisco Alekson Alves, que decidiu pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, consoante se infere da sentença de fls. 280 a 287.

Efetuada a ciência da decisão monocrática à autuada, conforme atestam os documentos de **fls. 289 e 290**, esta interpõe Recurso Voluntário (fls. 291 a 297), pretendendo a reforma da decisão singular, aos seguintes fundamentos aduzidos após breve relato dos fatos processuais:

- a recorrente registrou em cartório os contratos de mútuo contraídos, que foram devidamente contabilizados;

- a operação deu-se com transparência, de forma legal e absolutamente regular, guardando fidelidade em todos os aspectos formais e legais;

- o recurso financeiro adveio de empresa coligada;

- parte dos valores considerados pela Fiscalização como empréstimos, não o são, mas, sim, contabilização de juros cobrados pela empresa credora (DWL) e devidos pela recorrente, razão porque não passaram pela Conta Caixa e não poderiam compor a base de cálculo da suposta cobrança pretendida, sendo que tal diferença alcança o montante de R\$ 321.530,71 resultantes dos juros capitalizados relativos aos empréstimos que se pretende glosar;

- os empréstimos que foram contraídos junto à empresa DLW Ind. E Com. Ltda., são efetivamente equivalentes aos valores objeto apenas dos contratos de mútuo que somam o valor de R\$ 108.169,66;

- a base de cálculo para composição da cobrança do imposto, das operações de mútuo, admitindo-se possível sua cobrança, envolviam parcelas de juros e sobre estes o ICMS não incide, sendo que

a remota possibilidade de cobrança cingir-se-ia ao valor incidente sobre os contratos e não sobre o seus juros, também devidamente contabilizados;

- as operações foram levadas a registro perante o Fisco Federal por meio de declaração de rendimentos da pessoa jurídica dos exercícios gravados pela Fiscalização.

Procurando provar o alegado, junta aos autos, às fls. 299 a 488, procurações por instrumento particular e público, cópia de contrato societário, contratos de mútuo referentes aos exercícios de 2006 e 2007, Recibos de Pagamento/2006/2007, Recibo de Entrega da Declaração de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica e correspondentes recibos de entrega, relativamente ao ano base 2005, 2006, 2007 e 2008, Razão Analítico/2006, Razão Acumulado (janeiro a dezembro (exercícios de 2006 e 2007), Diário Geral (2006 e 2007), e Balancete Analítico, Razão Analítico e Diário Geral com apuração dos juros (anos 2006 e 2007).

Instada a oferecer contrarrazões, a autuante alega, em síntese, os seguintes fatos:

- constatamos que a recorrente fez uso de artifícios que proveram seu Caixa com empréstimos de mútuo e tendo como contrapartida uma conta do seu Passivo Circulante (Conta 2.2.1.03.01.0001 DLW);

- a recorrente também usou essa conta (Conta Fornecedores - DLW) para dar baixa em diversas despesas como COFINS, ICMS, etc., procurando, desse modo, encobrir a falta de recursos e legitimar despesas realizadas;

- os supostos empréstimos estavam fragilmente lastreados em meros recibos expedidos pela empresa DLW e em contratos de mútuos desprovidos de elementos capazes de lhes atribuir legitimidade, a exemplo dos registros em cartório de títulos e documentos, declarações de rendimentos à Receita Federal (mutuante e mutuário), cópias de cheques e extratos bancários que pudessem comprovar tais empréstimos cujos registros afrontam a boa técnica contábil;

- as alegações da recorrente são frágeis e sem nenhuma prova material, pois somente em maio de 2013, data posterior à autuação, registrou em cartório os contratos e recibos anteriormente apresentados na reclamação.

Após essas considerações, pugna pela manutenção da decisão singular.

Aportados os autos nesta Casa, estes me foram distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Considerando a necessidade de melhor esclarecimento da matéria, fiz retornar os autos em diligência, conforme o despacho de fls. 510 e 511, ao que a autuante deu atendimento, procedendo as informações de fls. 548 a 550, juntando demonstrativos e documentos, às fls. 516 a 547.

Está relatado.

VOTO

A presente querela decorre da delação das infrações de (a) crédito fiscal indevido, tendo em vista que a apropriação, nos períodos de fevereiro, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2006, abril, julho e agosto de 2007, e fevereiro, maio, setembro e outubro de 2008, teria se dado com valores maiores do que o permitido pela legislação de regência, por superar o valor do imposto destacado com a alíquota de 12% na nota fiscal de aquisição interestadual; b) aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, evidenciada por falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, durante todos os períodos de apuração dos exercícios de 2007 e 2008; c) falta de recolhimento do ICMS em decorrência da prática irregular de vendas para não inscritos, sob a alíquota de 12%, quando deveria ser de 17%, no período de fevereiro, abril, junho e agosto de 2008, infringindo, assim, o art. 11, incisos I e II do RICMS/PB; e (d) suprimento irregular de Caixa efetuado durante os exercícios de 2006 (períodos de janeiro a dezembro) e 2007 (períodos de janeiro a outubro), com recursos advindos de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

No que concerne às infrações de crédito indevido, falta de recolhimento do imposto em decorrência da utilização de alíquota incorreta nas vendas para não contribuintes e de omissão de saídas pretéritas tributáveis detectadas mediante a constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, de um lado verifica-se a regularidade dos procedimentos de apuração das faltas e, do outro, atesta-se que os créditos tributários a estas relativos foram objeto de reconhecimento da recorrente que, após a notificação do auto infracional, promoveu o pagamento dos valores correspondentes, com redução no valor da penalidade, conforme atestam os comprovantes de arrecadação, de fls. 163 a 203.

Portanto, não há razões para aprofundamentos sobre a matéria, que encontra fundamento no art. 74 e 75, § 1º, bem como no art. 11, I e II, c/c o art. 106, e nos arts. 158, I e 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, de forma que nesses quesitos só me resta confirmar a decisão “a quo”.

Passemos ao tema objeto da contraposição recursal.

Omissão de Saídas – Suprimento Irregular do Caixa – Exercícios de 2006 e 2007.

Consoante essa denúncia o contribuinte supriu irregularmente o seu Caixa com recursos provenientes de receitas de origem não comprovada, fato esse suficiente para legitimar a aplicação da presunção de que os recursos, com que o Caixa foi suprido, advieram de omissão pretérita de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido. Aplicação do art. 646 do RICMS/PB, *verbis gratia*:

“Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimento a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações 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”. (Grifo não constante do original).

Dessa maneira, considera-se afrontados os artigos 158, I e 160, I, do referido diploma legal, infra:

“Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1 – A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias”.

“Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias”.

No caso, a acusação assenta-se em lançamentos contábeis efetuados a crédito no Passivo, em uma conta de empréstimos (conta 2.2.1.03.01.0001 – DLW), que representa uma obrigação (fls. 130 a 142/118/Livro Razão), tendo contrapartida em lançamentos efetuados a débito na Conta Caixa, em

alguns casos, enquanto em outros, a contrapartida se deu a débito em contas representativas de diversas despesas (Contas a Pagar).

Na primeira situação, a fiscalização considerou que o suprimento se caracteriza direto, devido a não comprovação da regularidade na sua origem. Na segunda situação, considerou indireto, o suprimento, em decorrência de que os seus registros na contabilidade da empresa não atenderiam aos preceitos contábeis, além de que também não teriam comprovação da real legitimidade. Diante do que, lavrou o auto de infração em tela.

A recorrente admite a entrada de recursos para pagamento de diversas despesas, mas alega que a situação não se caracteriza suprimento irregular do Caixa, ainda que indireto, tanto pelo fato de que estes não foram lançados na Conta Caixa como também por estarem baseados em empréstimos contraídos à empresa DLW, devidamente documentados mediante contratos, recibos de pagamentos e declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIRPJ).

Pelo que se depreende dos autos, a análise da questão requer um desdobramento, com base na caracterização atribuída pela Fiscalização aos suprimentos denunciados - direto e indireto – diante dos fatos em que se baseia a delação.

SUPRIMENTO DIRETO

Observa-se que se trata da entrada dos valores de R\$ 8.500,00, R\$ 30.000,00 e R\$ 25.000,00, registrados na Conta Caixa (a débito), respectivamente nos meses de maio, setembro e novembro de 2006, e na conta Empréstimos – DLW (a crédito e a débito), conforme atesta a cópia do Razão Analítico, acosta às fls. 526, 527, 532, 533, 535 e 536, e do Diário, fls. 474 a 470, 504 a 410 e 422 a 428.

Os pagamentos dos empréstimos foram baixados apenas na Conta Empréstimos – DLW, porém não lançados a crédito na Conta Caixa, conforme atestam os documentos de fls. 474 a 504 e 415 a 435 (Diário Geral), quando deveriam ter sido efetuados, conforme a boa técnica contábil, a fim de demonstrar a saída dos numerários.

A falta do registro na Conta Caixa, referente aos pagamentos realizados caracteriza a anomalia de pagamentos efetuados com recursos extracaixa, o que autoriza a aplicação da presunção de que estes advieram de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis (art. 646 do RICMS/PB), irregularidade essa não denunciada no auto infracional.

Contudo, a acusação em referência consiste na prática de suprimento de caixa, mediante empréstimos não comprovados.

Nesse contexto, cumpre verificar se há regularidade dos lançamentos contábeis, para saber se estes refletem efetivamente os fatos que a recorrente intenta provar, isto é, que se originam de empréstimos lançados na contabilidade da empresa, exatamente na Conta Caixa.

Observa-se que a recorrente juntou aos autos cópia de contratos de mútuo, às fls. 307 e 308, 313 e 414, 323 e 324, além da declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), na qual consta a informação sobre a existência de “Créditos de Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas), no valor de R\$ 245.469,11, além dos registros desses empréstimos na sua contabilidade, realizados na forma acima mencionada.

Porém, tais contratos não foram aceitos pela Fiscalização, como prova cabal da efetividade dos alegados empréstimos que teriam sido formalizados à sua sócia, DLW Indústria e Comércio Ltda., ao fundamento de que estes não atendiam ao preceito estabelecido Código Civil e ao art. 127, I, da Lei nº 6.015/73 (Lei dos Registros Públicos), dado a inexistência de sua transcrição em cartório de registro de títulos e documentos.

Por ocasião do recurso voluntário que ora se analisa, a recorrente trouxe aos autos os contratos de mútuo, desta feita, com certidão que atesta seu registro em cartório de títulos e documentos, efetuado em 10/Maio/2013, além de cópia da sua DIPJ, Ano calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, (fls. 432 a 514 e 415 a 429), como mencionado acima, Recibos de Pagamento de valores à empresa DLW Ind. E Com. Ltda. (fls. 332 a 430), além do Diário Geral e Balancete Analítico.

Donde se percebe que se trata de questão de prova, haja vista que a recorrente não nega a versão dos empréstimos de mútuo, porém alega a regularidade destes, e, como mencionado, em linhas atrás, intenta prová-los mediante juntada da documentação acima citada.

Considerando esse contexto, primeiramente, faço registrar que a análise dos elementos aduzidos aos autos deve ter em conta à prova do fato todo o conjunto probatório, e não apenas essa ou aquela prova, isoladamente, sob pena de não se alcançar a verdadeira justiça fiscal. É o entendimento adotado por esta Corte de Julgamento, conforme fragmento que transcrevo do voto da relatoria do Cons. Rodrigo Antonio Alves Araújo, que foi aprovado à unanimidade e deu origem ao Acórdão nº 290/2013. Eis o referido fragmento:

“Nesse diapasão, após analisarmos as provas acostadas pela recusante, verificamos não serem suficientes para comprovação da origem do numerário, pois deve ser considerado o conjunto probatório como um todo, a exemplo de um Contrato de mútuo registrado em cartório, informação na declaração de IRPF acerca do aporte financeiro realizado a empresa autuada, indicando valores e datas, extratos bancários dos sócios ou da empresa comprovando a realização da operação

financeira ou outros elementos que comprovassem a efetiva operação de transferência.”

Pois bem, perscrutando os autos, observo que o valor dos aportes financeiros, classificados pela Fiscalização como suprimento direto, consta lançado a débito na Conta Caixa e a crédito no Passivo da recorrente (Conta Empréstimos, no caso DLW), bem como no Livro Razão, com o saldo dos respectivos períodos, os quais resultaram, ao final do exercício, um saldo a pagar no valor de R\$ 245.469,11, considerados as amortizações (debitadas) no período, tendo em vista os pagamentos efetuados, cuja comprovação se fez mediante os “Recibos de Pagamento”, de fls. 344 a 349, 373 a 382, e 390 a 395.

É bem verdade que recibos de pagamento, no caso de mútuo, não constituem prova robusta dessa providência, visto que são suscetíveis de serem forjados a qualquer tempo. No entanto, considerando a real possibilidade de o pagamento se efetuar com a entrega em dinheiro diretamente ao mutuante, os valores correspondentes assentados mediante recibos necessitam ser confrontados com os registros contábeis da mutuária, como forma de confirmação da veracidade do fato.

No caso dos autos, o valor das amortizações (pagamentos) dos empréstimos tomados pela recorrente consta registrado no Livro Razão, fls. 474 a 479, 504, 405 a 412, e 422 a 428, e coincidem com o valor declarado nos Recibos de Pagamentos, de fls. 344 a 349, 373 a 382, e 390 a 395, o que denota veracidade ao fato.

Também o saldo dos empréstimos a pagar, registrado no Livro Razão, (fls. 446), no valor de R\$ 245.469,11, consta da DIPJ 2007, Ano calendário 2006, da recorrente, às fls. 473, no “Exigível a Longo Prazo”, sob a rubrica “Créditos de Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas)”, do Balanço Patrimonial, onde verifica-se, ainda, a declaração do saldo imediatamente anterior, no valor de R\$ 382.039,01, referente ao exercício de 2005.

Confirma-se, ainda, o argumento do contribuinte de que a mutuante, empresa DLW Ind. e Com. Ltda., faz parte do quadro societário da recorrente, conforme DIPJ Ano Calendário 2006, fl. 475, e o Histórico do Contribuinte, constante em banco de dados, nesta Secretaria de Estado da Receita.

Quanto à falta de registro dos contratos de mútuo em cartório ato tempo da celebração dos acordos, efetivamente esse é o único ponto destoante no conjunto probatório apresentado pela recorrente. No entanto, entendo que é uma regra passível de flexibilização desde que o conjunto probatório seja capaz de atestar que os aportes financeiros se originaram de contrato de mútuo. Nesse sentido decidiu este egrégio Conselho de Recursos Fiscais, conforme fragmento do voto paradigma do Acórdão nº 290/2013, infra:

“Partindo dessa premissa, inferimos que o Contrato de mútuo teria o condão de servir como prova,

mesmo sem o devido registro em cartório, se estivesse acompanhado de todo o conjunto probatório citado acima”.

No caso em exame, apesar de os contratos de mútuo apresentados pela recorrente terem seu registro em cartório de títulos efetuado em data posterior aos respectivos empréstimos, o que equivaleria à inexistência deste, contrariando os efeitos por ela pretendidos, as demais provas acostadas pela empresa confirmam a existência dos empréstimos, notadamente os assentos contábeis (Livro Diário, Razão) e a DIPJ, na forma em que citados acima, além dos Recibos de Pagamento referentes ao suprimento direto, todos com dados e informações correlacionadas entre si.

Isto considerando, não há como deixar de reconhecer a regularidade dos aportes financeiros em referência, restando-me apenas declarar improcedente o lançamento compulsório, referente ao suprimento de Caixa realizado sob a forma direta.

Por ocasião do julgamento de questão que versava sobre acusação idêntica, lastreada em fatos também idênticos (suprimento irregular de caixa, igualmente realizado sob a forma direta), e que teve a minha relatoria nos Recursos Hierárquico e Voluntário/CRF de nº 341/2013, este Conselho de Recursos Fiscais concluiu pela improcedência do respectivo lançamento de ofício, o que gerou o Acórdão CRF nº 527/2014, cuja transcrição segue:

“FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO EM VALOR MAIOR QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADAS. CONFIRMAÇÃO. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- É alcançado pela decadência o crédito tributário originário de crédito indevido cujo lançamento se efetuou após o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN, enquanto ficam a salvo desse instituto os créditos oriundos de omissão de saídas tributáveis, visto que seu lançamento se realizou dentro do prazo estabelecido na norma do art. 173, I, do citado diploma legal, que regula tal situação.

- Reputa-se legítima a exigência fiscal relativa à infração de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectadas mediante a falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios, diante da regularidade do procedimento de detecção da falta e do reconhecimento do contribuinte que, reconhecendo a legitimidade da exação, promoveu o pagamento do valor do imposto lançado.

- Confirmada a regularidade dos aportes financeiros originários de empréstimos cuja comprovação se fez mediante a apresentação de documentação que demonstrou a efetividade da operação realizada, o que acarretou a sucumbência da acusação fiscal de suprimento irregular de Caixa.”

(Grifo não constante do original)

SUPRIMENTO INDIRETO

Distintamente da questão acima analisada (suprimento diretamente efetuados a caixa), neste caso, relativamente ao suprimento a Caixa sob a forma indireto, assim concebidos porque tem origem em lançamentos contábeis distintos do anteriormente examinado, há dois pontos destoantes no conjunto probatório apresentado pela recorrente, os quais depõem contra sua pretensão de demonstrar a regularidade dos aportes financeiros na empresa.

O primeiro reside da circunstância grave e deletéria da significação dos lançamentos na forma em que efetuados na contabilidade da empresa.

Trata-se de valores que foram lançados a crédito no Passivo, em uma conta de empréstimos (conta 2.2.1.03.01.0001 – DLW), que representa uma obrigação, tendo, como contrapartida, lançamentos a débito em contas representativas de diversas despesas (Contas a Pagar). Esses registros, confirmados pela recorrente, constituem o objeto da acusação fiscal em referência, visto que a autuante entendeu que o fato caracteriza um suprimento irregular de Caixa, sob a forma indireta.

Com efeito, resta demonstrado nos autos a existência de uma movimentação financeira na Conta Empréstimos – DLW, e que essa Conta foi utilizada para pagamentos de despesas constituídas pela recorrente, configurando, essa prática, um aumento nas suas obrigações, com baixa nas despesas mediante o pagamento com recursos que supriram o seu caixa não oficial.

Dessa forma, percebe-se que a falta de lançamentos a débito na Conta Caixa acarretou um saldo fictício nas disponibilidades da empresa, que desse modo deixaram de representar a realidade financeira dos aportes utilizados para pagamento de despesas.

Percebe-se, outrossim, a recorrência dessa prática durante os exercícios de 2006 e de 2007, visto que, por repetidas vezes se renovou de modo idêntico. Diante do que, não há sequer como se conceber que se trata de mero equívoco contábil, configurado em apenas um ou dois registros empresa. Verifica-se, isto sim, uma prática reiteradamente configurada nos referidos exercícios financeiros, o que não se pode creditar a um equívoco de menor gravidade quanto as suas repercussões fiscais.

Diante desse ponto destoante do conjunto probatório que depõe contra a recorrente, perde substância a documentação por esta apresentada no intuito de comprovar que os suprimentos seriam regulares porque oriundos de empréstimos igualmente regulares.

O que se percebe é um artifício contábil de que se valeu a recorrente, quando utilizou recursos inexistentes em Caixa para pagamento de despesas, criando, com essa conduta, uma obrigação junto a terceiros sem necessariamente ingressarem, tais recursos, no seu Caixa.

Em verdade, não há como conceber regularidade na conduta da recorrente, diante dessa circunstância de cabal relevância que em nada corrobora o argumento recursal: os registros contábeis que representam uma anomalia e caracterizam o ilícito fiscal denunciado nos autos.

PENALIDADE

Por derradeiro, necessário acolher **as alterações advindas da Lei nº 10.008/13 – D.O.E de 06.06.13**, cabendo à redução das penalidades aplicada em 50% dos valores originais referentes tão-somente ao crédito tributário não pago, que corresponde especificamente à infração de suprimento irregular de Caixa, em face do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no *art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN*, diante da vigência da lei retro mencionada.

Assim, necessária se torna a redução da multa por infração, não nos restando outra opção senão, alterar a sentença monocrática para decidir pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da medida fiscal, cuja exação passa a se constituir dos valores conforme tabela abaixo:

Infração	Período	ICMS	M. Inf.	Total
Créd. Indevido	02/2006	164,21	328,42	492,63
Créd. Indevido	04/2006	177,85	355,70	533,55
Créd. Indevido	06/2006	177,76	355,52	533,28

Créd. Indevido	07/2006	52,08	104,16	156,24
Créd. Indevido	08/2006	68,74	137,48	206,22
Créd. Indevido	09/2006	306,33	612,66	918,99
Créd. Indevido	10/2006	311,52	623,04	934,56
Créd. Indevido	12/2006	459,49	918,98	1.378,47
Créd. Indevido	04/2007	848,89	1.697,78	2.546,67
Créd. Indevido	07/2007	459,49	918,98	1.378,47
Créd. Indevido	08/2007	459,49	918,98	1.378,47
Créd. Indevido	02/2008	918,98	1.837,96	2.756,94
Créd. Indevido	05/2008	18,98	1.837,96	2.756,94
Créd. Indevido	09/2008	965,71	1.931,42	2.897,13
Créd. Indevido	10/2008	406,99	813,98	1.220,97
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	01/2007	82,83	165,66	248,49
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	02/2007	39,83	79,66	119,49
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	03/2007	56,43	112,86	169,29
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	04/2007	5.087,64	10.175,28	15.262,92
F. Lanç. NF Aquis.	05/2007	120,56	241,12	361,68

livros próp.

F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	06/2007	67,68	135,36	203,04
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	07/2007	109,76	219,52	329,28
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	08/2007	89,62	179,24	268,86
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	11/2007	50,61	101,22	151,83
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	12/2007	50,61	101,22	151,83
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	01/2008	2.315,11	4.630,22	6.945,33
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	02/2008	220,87	441,74	662,61
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	03/2008	407,16	814,32	1.221,48
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	04/2008	232,81	465,62	698,43
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	05/2008	908,04	1.816,08	2.724,12
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	06/2008	1.313,75	2.627,50	3.941,25
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	07/2008	57,32	114,64	171,96
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	08/2008	3.559,21	7.118,42	10.677,63

F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	09/2008	602,78	1.205,56	1.808,34
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	11/2008	116,18	232,36	348,54
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	12/2008	286,85	573,70	860,55
Falta de Recolhimento do ICMS	01/2008	337,50	337,50	675,00
Falta de Recolhimento do ICMS	02/2008	19,80	19,80	39,60
Falta de Recolhimento do ICMS	04/2008	34,94	34,94	69,88
Falta de Recolhimento do ICMS	06/2008	21,72	21,72	43,44
Falta de Recolhimento do ICMS	08/2008	43,44	43,44	86,88
Suprim. Irreg. De Caixa	01/2006	2.597,87	2.597,87	5.195,74
Suprim. Irreg. De Caixa	02/2006	2.597,77	2.597,77	5.195,54
Suprim. Irreg. De Caixa	03/2006	2.597,77	2.597,77	5.195,54
Suprim. Irreg. De Caixa	04/2006	2.597,87	2.597,87	5.195,74

Suprim. Irreg. De Caixa	05/2006	2.597,87	2.597,87	5.195,74
Suprim. Irreg. De Caixa	06/2006	2.597,87	2.597,87	5.195,74
Suprim. Irreg. De Caixa	07/2006	2.597,77	2.597,77	5.195,54
Suprim. Irreg. De Caixa	08/2006	2.597,87	2.597,87	5.195,74
Suprim. Irreg. De Caixa	09/2006	5.058,96	5.058,96	10.117,92
Suprim. Irreg. De Caixa	10/2006	4.471,08	4.471,08	8.942,16
Suprim. Irreg. De Caixa	11/2006	2.597,87	2.597,87	5.195,74
Suprim. Irreg. De Caixa	12/2006	3.813,10	3.813,10	7.626,20
Suprim. Irreg. De Caixa	01/2007	6.313,74	6.313,74	12.627,48
Suprim. Irreg. De Caixa	02/2007	3.062,38	3.062,38	6.124,76
Suprim. Irreg. De Caixa	03/2007	2.958,52	2.958,52	5.917,04
Suprim. Irreg. De Caixa	04/2007	2.967,61	2.967,61	5.935,22
Suprim. Irreg. De Caixa	05/2007	2.812,26	2.812,26	5.624,52

Suprim. Irreg. De Caixa	06/2007	2.463,58	2.463,58	4.927,16
Suprim. Irreg. De Caixa	07/2007	1.950,20	1.950,20	3.900,40
Suprim. Irreg. De Caixa	08/2007	1.488,13	1.488,13	2.976,26
Suprim. Irreg. De Caixa	09/2007	257,79	257,79	515,58
Suprim. Irreg. De Caixa	10/2007	1.302,13	1.302,13	2.604,26
TOTAIS	-	84.329,57	107.701,70	192.031,30

Com esses fundamentos,

VOTO pelo recebimento do **Recurso Voluntário**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo seu **PARCIAL PROVIMENTO**, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **93300008.09.00000743/2010-05**, lavrado em 29/11/2010 contra a empresa, **LABORATÓRIO RABELO LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.074.169-6, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$192.031,30 (cento e noventa e dois mil, trinta e um reais e trinta centavos), sendo R\$ 84.329,57 (oitenta e quatro mil, trezentos e vinte e nove reais e cinquenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 74 c/c 75, § 1º, 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, além do art. 106, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 107.701,70 (cento e sete mil, setecentos e um reais e setenta centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “e” e V, alínea “f” da Lei nº 6.379/96, com as alterações da Lei nº 10.008/2013.

Em tempo, cancelo, por irregular, o montante de R\$ 95.585,04, sendo R\$ 11.695,00 de ICMS e R\$ 83.890,04 de multa infracional, pelos motivos acima expendidos.

Observe-se a existência de pagamento de valores relacionados ao lançamento de ofício em tela, conforme atestam os comprovantes de fls. 163 a 203.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 18 de março de 2016.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheiro Relator