



**Governo do Estado do Rio Grande do Norte**  
**Secretaria de Estado da Tributação**  
**COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais**

---

**Decisão nº 346/2014**

**PAT nº:** 1.146/2014-1ª URT – **Protocolo Geral nº:** 151.372/2014-1  
**Auto de Infração:** 1.146/2014 – **OS:** 22.696-1ª URT, de 21.01.2014  
**Contribuinte autuado:** Vitrus Indústria e Comércio - EIRELI  
**Atividade:** Fabricação de vidros planos e de segurança.  
**Domicílio Fiscal:** Natal/RN – **Inscrição Estadual:** 20.262.613-0  
**Período da auditoria fiscal:** 27.12.2011 a 31.12.2013

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICMS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO DE MÚTUO EM DINHEIRO. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO COM INTENÇÃO DE OCULTAR OMISSÃO DE RECEITA. FORMALISMO.

1. Para efeitos tributários, são desconsiderados do passivo contábil do contribuinte, contratos de mútuos em dinheiro firmados através de instrumentos particulares os quais não foram registrados em Cartórios de Títulos e Documentos, configurando-se omissão de receitas pela modalidade de suprimento de caixa de origem não comprovada ou passivo fictício. Art. 221 do Código Civil brasileiro. Precedentes em decisões administrativas e judiciais.

2. No Direito Tributário, há primazia do substancialismo sobre o formalismo, mas as formas são observadas quando estabelecidas na legislação.

3. Mantida a presunção legal de omissão de receitas quando o autuado não desfaz a alegação do sujeito ativo com provas robustas.

Auto de infração procedente.

**1. Juízo de Admissibilidade**

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Wilson Silva do Nascimento Júnior, AFTE 5, mat. 8.678-9 e Luiz Carlos Marques de Melo, AFTE 5, mat. 91.590-4. Ambos

*Carlos Linneu F. da Costa*

atendem a competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pelo titular Élcio Laurindo dos Santos, pessoalmente notificado do auto de infração.

O auto de infração está lavrado em consonância com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN, de forma que a peça autuante está plenamente admitida, aqui composta de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 21.08.2014 (fl. 36), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contados a partir da data da ciência da autuação pela parte infratora, consignada nos autos processuais como sendo a data de 21.07.2014 (fl. 02). O prazo legal foi tempestivamente cumprido, e o conteúdo regularmente composto de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN. A exemplo do auto de infração, plenamente conhecida. Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário está reconhecida como suspensa a partir de 21.07.2014.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

A impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa na forma dos dispositivos destacados abaixo:

Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.

Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores.

## **2. Relato das Denúncias dos Autuantes**

O lançamento tributário está consignado no auto de infração 1.146/2014, datado de 22.07.2014 e decorreu de Ordem de Serviço (fl. 04) na qual foi determinado o exame da documentação fiscal e contábil da empresa e a realização de todos os atos inerentes à auditoria fiscal.

*Élcio Laurindo dos Santos*

Segundo a autoridade autuante, na narrativa trazida aos autos processuais pela via da descrição da ocorrência e do respectivo enquadramento legal, complementada pelo Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fl. 25), a autuação foi motivada pela presença de conduta infratora de suprimento de caixa de origem não comprovada. Consoante interpretam os autuantes, o contribuinte contraiu empréstimos do titular da empresa individual sem registrar o contrato em Cartório de Títulos e Documentos.

Destacam ainda que o contribuinte não consubstanciou os empréstimos através de documentação bancária, não apresentou suporte documental das operações e que as atividades operacionais do empreendimento tiveram início em 27.12.2011. Manifestam incompreensão com o fato de que as vendas mercantis somente tenham sido informadas ao Fisco em 2014 (fl. 18-23), quase dois anos após as primeiras entradas.

O crédito tributário foi estabelecido em R\$ 348.697,47, integrado pelo imposto de R\$ 139.478,98 e pela penalidade administrativa de R\$ 209.218,49.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato da reclamação interposta pelo contribuinte, restringindo-me a mencionar os aspectos nucleares.

### **3. Relato da Impugnação**

#### **Início das atividades:**

O empreendimento está inserido no setor da indústria e normalmente há um razoável hiato temporal entre o início das compras e o início das atividades de transformação industrial. Resultaria daí a explicação para o fato de que em 28.12.2011 tenha sido registrada a primeira nota fiscal de compra e somente em 20.01.2014 houvesse registro da emissão da nota fiscal de vendas, inaugural.

#### **Contrato de empréstimo:**

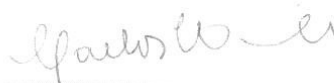
a) Ao fisco interessa a verdade material, como estaria a assinalar o art. 63 do Decreto 13.796, que instituiu RPPAT/RN, mas está reconhecido na impugnação que importa ao contribuinte, efetivamente, é enfrentar o argumento basilar do Fisco de que o contrato de empréstimo firmado entre o sócio e o contribuinte, sem formalidades cartorárias, não é acatado como efeito de justificar suprimento de caixa.

b) Expõe a tese de que é "sem sentido a tentativa de invalidar, para fins fiscais, o empréstimo consubstanciado no instrumento contratual escrito, só pelo fato de não ter registro no Cartório de Títulos e Documentos. Nada há na lei que obrigue os contratantes a fazê-lo".

c) Os auditores fiscais receberam os livros contábeis Diário e Razão, registrados perante a JUCERN e portanto, diz a defesa, "gozando de fé pública, em que se evidencia que cada ingresso de recursos no Caixa corresponde à aquisição de bens ou serviços". Havia disponibilidades financeiras suficientes para justificar as despesas incorridas, até porque não foram encaixadas no período da instalação industrial, receitas de vendas.

d) A aplicação da presunção de omissão de receitas em virtude do suprimento de caixa de origem não comprovada teria sustentação apenas se no período da implantação estivesse havendo operações de vendas de mercadorias.

Requer a declaração de improcedência do auto de infração, "haja visto a inexistência de fato gerador de ICMS".



#### **4. Relato da Contestação dos Autuantes**

##### **Contrato de empréstimo:**

a) O contribuinte procedeu ao suprimento de caixa descumprindo os mandamentos da Normas Brasileiras de Contabilidade, no que diz respeito à matéria Partes Relacionadas. Resolução 1.297/2010 e NBC TG 05 (R2);

b) Os lançamentos contábeis não estão suportados em documentos claramente evidenciados – Suporte Documental dos Registros da Contabilidade, como extratos bancários, por exemplo.

c) Os autuantes apresentam digressão sobre negócios envolvendo conceito contábil de “partes relacionadas, convergência internacional de normas contábeis”, em tudo e por tudo, contrariados pela escrituração do contribuinte;

O auto de infração representa a “realidade fática e contém a verdade material” de forma que a autoridade autuante requer a sua integral procedência.

#### **5. Julgamento**

Os procedimentos investigatórios e preparatórios do lançamento, levados a cabo pelos auditores fiscais, redundaram na lavratura do auto de infração 1.146/2014 e posteriormente, na resistência oposta pelo contribuinte autuado, consubstanciada na impugnação.

Na autuação ora em apreço, os elementos materiais e jurídicos, contratuais e contábeis arrolados, foram objetivamente concatenados pelos auditores fiscais, e projetam inequívoca conduta infratora, que este juízo classifica como típica da presunção legal de omissão de receitas, perpetrada na forma conhecida como suprimento de caixa de origem não comprovada.

Os conceitos de não-contabilização de despesas, passivo fictício, suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa ou ainda, falta de registro de notas fiscais de entradas, são espécies ou modalidades de infrações pertencentes ao gênero omissão de receitas. E assim é porque o legislador, exercendo mandato popular – tributação ordenada pela representação - inseriu na Lei 6.968/96, essa figura de presunção legal:

*Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§3º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

Embora não haja comprovação de que no período analisado tenha havido operações de vendas mercantis de produtos industrializados pela própria empresa, a presunção legal permanece inteiramente pertinente ao caso sob apreciação, pois o indício base, pré-condição do raciocínio presuntivo, qual seja, suprimento de caixa de origem não comprovada, está devidamente apurado. A partir daí, todas as possibilidades de obtenção de recursos, até mesmo pelo expediente da revenda, são plausíveis. Por isso mesmo, a

*afauto do ei*

ocorrência comporta a designação de presunção legal de omissão de receitas, não interessando ao Fisco elucidar a forma como se concretizou essas operações. Se houve a constatação de contabilização de suprimento de caixa sem origem comprovada, a lei tributária autoriza a respectiva presunção de que houve vendas tributáveis. Ao contribuinte reside a competência de provar a origem lícita dos recursos contabilizados e a forma da auferição.

O Direito Tributário é caracteristicamente um ramo do direito em que há primazia da chamada verdade material sobre o formalismo jurídico, tese que foi esposada pelo contribuinte na formulação dos argumentos da defesa. Entretanto, em que pese ser essa tese parcialmente acatável, pois há que se reverenciar as formas expressas na legislação, o contribuinte e a sua assessoria jurídica incorreram em clara contradição ao não justificar – materialmente – a origem dos suprimentos de caixa e assim, desfazer a presunção legal.

O preceito legal da presunção transfere ao contribuinte o ônus da prova desconstitutiva da alegação da autoridade atuante. Registre-se que nesse sentido, os representantes do atuado não incorporaram ao caderno processual elementos probatórios capazes de elidir a ocorrência, como seriam, por exemplo, extratos bancários, declaração de imposto de renda de pessoa física e outros. Esse ônus não é atribuição do sujeito ativo.

Entretanto, mesmo que tais manifestações comprobatórias houvessem sido mobilizadas, as dificuldades de defesa do contribuinte remanesceriam em outro território.

Ao lado da incapacidade do contribuinte em não ter logrado fulminar a presunção legal autorizada pela legislação, há também a presença de inobservância de natureza formal que, por si só, é suficiente para o acolhimento do auto de infração.

O relatório da fiscalização demonstra que a conta Caixa foi suplementada com recursos financeiros captados e acobertados em contratos de mútuos em dinheiro, firmados com o titular da empresa. Entretanto, o Fisco estadual, na qualidade de terceiro interessado, não reúne condições jurídicas de reconhecer a validade dessas operações, na proporção em que resta patente o descumprimento do art. 221 do Código Civil brasileiro, assim enunciado:

*Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.*

Consoante os fatos disponibilizados no caderno processual, a cópia do contrato de mútuo anexado não evidenciam traços de registros cartoriais. Sobressai-se então, a convicção deste juízo de que o contribuinte portou-se em desconformidade com a hipótese desenhada no dispositivo do Código Civil. O instrumento particular, para que seja eficaz e produza efeitos com relação a terceiros, deve ser registrado no Cartório de Títulos e Documentos, preceito replicado pelo art. 127, inciso I da Lei 6.015/73, que dispôs sobre registros públicos:

*Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:*

*I - dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor (grifo meu);*

*Carlos Linneu F. da Costa*

O entendimento é compartilhado pelo jurista Nelson Nery, que assim manifestou-se a respeito do art. 221:

*4. Registro de documento particular. Eficácia contra terceiros. Os documentos particulares, nos casos mencionados na norma sob comentário, têm eficácia contra terceiros quando transcritos e/ou registrados no cartório de títulos e documentos, cujo ingresso está assegurado pela Lei de Registros Públicos, art. 127, I. (CC Comentado, pág. 442, 2011).*

O Cartório de Registro de Títulos e Documentos, além da atribuição legal de arquivar e dar publicidade, também tem a prerrogativa de conferir validade, inclusive contra terceiros (*erga omnes*) e perpetuar os negócios realizados entre pessoas físicas e/ou jurídicas.

O instrumento particular, sem registro no cartório, é desprovido de valor probatório, tem reduzida força executiva, a não ser em relação aos convenientes. É facilmente alterável pelos particulares ao sabor das conveniências dos contraentes – imagine-se um contrato firmado entre a empresa e o seu titular - quando instado a ser apresentado por terceiros. Essas características o tornam praticamente desprovido de exigibilidade ou de efetiva devolução do mútuo, atributo que corrobora não somente a figura infratora desenhada pela autoridade autuante, mas também a modalidade de passivo fictício, onde é fictícia não somente uma obrigação já paga e ilegítima, mas também a obrigação inexistente ou inválida, como se configura no caso presente.

O art. 221 tem amparado dezenas de decisões do Superior Tribunal de Justiça, uma delas trazida a este julgamento:

*REsp 418425/SP - STJ  
Relator: Ministro JORGE SCARTEZZINI  
Data do Julgamento: 09/11/2004*

**Ementa:**

*CIVIL E PROCESSO CIVIL - PARTILHA - AÇÃO RESCISÓRIA - CONTRATO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL - NEGÓCIO EFETUADO QUANDO O DE CUJUS ERA VIVO - AUSÊNCIA DE REGISTRO EM CARTÓRIO - BEM QUE INTEGRA A PARTILHA.  
1 - Embora a aquisição do bem imóvel pelo ora recorrente tenha se dado por meio de contrato particular de compra e venda, estabelecido entre ele e o de cujus, em momento anterior à sua morte, aquela não foi registrada no Cartório competente, o que torna inviável, pois, sua oposição contra terceiros. Como salientado por aquela Corte, a inexistência de transferência do imóvel por escritura pública foi o motivo do bem haver entrado na partilha, apesar da existência do referido contrato. Assim, na esteira do decidido pelo Tribunal a quo, o recorrente deve pleitear o cumprimento - pelos herdeiros - do pactuado no contrato de compra e venda em ação própria.*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Receita Federal, também encarta idêntico entendimento, como visto na decisão reproduzida abaixo:

*Processo nº 11020.002685/201097 - Acórdão nº 140100.818*

*Vitrus Indústria e Comércio - IE: 20.262.613.0 - Julgador Fiscal: Carlos Linneu F. da Costa, AFTE 3*

*Página 6*

*Carlos Linneu F. da Costa*

Sessão de 04 de julho de 2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. Ano calendário: 2007. PASSIVO NÃO COMPROVADO. MÚTUOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

*Para a devida comprovação de empréstimos registrados no passivo, é imprescindível a demonstração do trânsito do numerário entre mutuante e mutuária. Tal exigência é reforçada, no caso concreto, por se tratar de contrato firmado ente empresas relacionadas, sem registro em cartório e com alegado trânsito de numerário em moeda corrente.*

Não há, portanto, como passar ao largo do art. 221 do Código Civil. É matéria-prima jurídica sobremaneira pisada e repisada nas decisões de nossos tribunais superiores. Em uma das melhores publicações doutrinárias de Direito Tributário, o ilustríssimo mestre tributarista Rubens Gomes de Souza, em meio a histórica exposição sobre interpretação jurídica nesse ramo do direito, dizia que "... dentro dos cânones interpretativos a lei não contém palavras inúteis..." Vejam, se uma simples palavra, inserida em enunciado legal, não deveria ser escamoteada pelo intérprete, que dizer de um completo artigo do Código Civil? (Interpretação no Direito Tributário. EDUC, pág. 267, 1971).

Certamente, um artigo enunciativo não figura no Código Civil por mera gratuidade ou fruto de momento despercebido de um legislador desatento. Muito ao contrário, o legislador ao inserir o art. 221, munuiu-se de solerte sagacidade, sabedor dos potenciais prejuízos que terceiros poderiam vir a sofrer pela via de instrumentos particulares em que a autonomia da vontade de convenientes poderia acobertar vontades não exteriorizadas e danosas aos direitos de terceiros credores.

O RPPAT/RN - Regulamento de Procedimentos e Processo Administrativo Tributário estadual -, aprovado pelo Decreto 13.796/98, bem caminhou nessa direção ao estabelecer que termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando lei expressamente exige, prescrição na qual podemos enquadrar a obrigatoriedade de registro cartorário nos instrumentos particulares em que se desejem provocar eficácia contra terceiros:

*Art. 22. Os atos e termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se como válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial.*

Nessa mesma ordem de considerações, já suficientes por si sós de motivar a presente decisão administrativa, cabe alinhar outros assentamentos periféricos que apontam para o reforço da tese central.

O Balanço Patrimonial da atuada é passível de não ser reconhecível por usuários - que seja terceiro interessado - da Contabilidade, sejam bancos, Fisco ou fornecedores, pois como está a exigir o art. 1.179 e o art. 1.188 do Código Civil brasileiro, a entidade é obrigada a manter sistema contábil ancorado em documentação, obviamente, válida. Se os documentos que alimentam as partidas dobradas não são válidos para terceiros, invalidadas também estarão as peças contábeis resultantes, pelo menos no tocante a obrigações contraídas sem observância das prescrições legais:

*Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não,*

*Carlos Linneu F. da Costa*

com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Não há como compreender-se que um terceiro interessado acate um balanço patrimonial que registra no passivo, obrigações amparadas em contrato de mútuo em dinheiro, não registrado em cartório, e que o Código Civil lhe autoriza a não reconhecer como válido, mais ainda um terceiro que é detentor da obrigação de defender o interesse público.

Partilha dessa compreensão o conhecido prof. Antonio Lopes de Sá, quando diz que "o briga, ainda, o art. 1.179 que tudo o que se registra contabilmente deve estar comprovado em documentação competente. A prova, contabilmente, judicialmente, só vale quando segue ao que a lei estabelece como forma e força probante. (Contabilidade & Novo Código Civil, pág. 25. Juruá, 2005). Vê-se então, que a própria doutrina contábil, da qual o prof. Antonio Lopes talvez seja o maior expoente brasileiro, foi influenciada pela legislação civil.

Assim, este juízo, no que diz respeito aos efeitos tributários, também sob a ótica do formalismo contábil, não reconhece as obrigações lançadas no Passivo patrimonial da empresa a título de contrato de mútuo em dinheiro.

Isto posto e já a guisa de conclusão, resta inconfundível que a conduta do contribuinte está consonante com a descrição do fato gerador do ICMS formulado no art. 9º § 3º da Lei 6.968/96.

## **6. Antecedentes**

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares incorridas pelo contribuinte no passado.

## **7. DECISÃO**

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

- a) É procedente o auto de infração nº 1.146/2014.**
- b) O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:**

ICMS: R\$ 139.478,98

Multa: R\$ 209.218,49

Total: R\$ 348.698,47

*Carlos Linneu F. da Costa*



Remeta-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 29 de novembro de 2014



Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal

Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4