

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.093/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000168719-26
Impugnação: 40.010129053-64
Impugnante: Calixto - Material de Construção Ltda.
IE: 367084197.00-00
Proc. S. Passivo: Francisco Prudente de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis no livro Razão, o ingresso de recursos conta “Caixa” sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos da reformulação procedida pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, com fulcro na presunção legal prevista no § 3º do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, devida à falta de comprovação dos ingressos de recursos contabilizados na conta “Caixa”, no mês de janeiro de 2008, a título de “Empréstimo nesta data”, “Prêmio de Seguro a Apropriar” e “Liquidação no Exercício”.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração – AI (fls. 03/04); Relatório Fiscal (fls. 05/07); Anexo I – Valores não comprovados na conta caixa (fls. 08/09); Anexo II – Recomposição da conta caixa (fls. 10/12); Anexo III – Distribuição de frequência das alíquotas na entrada (fls. 13/15); Anexo IV – Apuração do crédito tributário (fls. 16/18); Anexo V – Consolidado do crédito tributário (fls. 19/20); Intimações feitas ao Contribuinte (fls. 21/28); Cópias de folhas do livro Razão (fls. 29/84); Intimação à Autuada da lavratura do AI (fls. 85/86); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 87/88).

Da Impugnação

Inconformada, Autuada apresenta tempestivamente e por procurador devidamente constituído, Impugnação às fls. 89/97, com documentos juntados às fls. 98/155, alegando, resumidamente, o que se segue:

- em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, o Fisco não pode cobrar tributo com base em presunções ou se valer de escrituração contábil realizada sem observância dos princípios e normas contábeis;

- por estar enquadrada no Simples Nacional, esta dispensada da escrituração contábil, ficando obrigada a escrituração somente do livro caixa, nos termos do § 2º, do art. 26 da Lei Complementar nº 123/06;

- em virtude da dispensa da escrituração contábil, o responsável pela contabilidade da Autuada fez a escrita de forma simplificada, sem observar os princípios e normas contábeis, cometendo erros grosseiros, o que levou o Auditor Fiscal a concluir por saídas desacobertas de documento fiscal;

- os erros cometidos na escrituração dos anos de 2008 e 2009 ocorreram também nos anos anteriores, desta forma, para se apurar possível ocorrência de saldo credor na conta caixa, é necessário refazer também a contabilidade dos anos anteriores, com vistas à verdade material;

- maior parte das mercadorias comercializadas pela Impugnante está sujeita ao ICMS cobrado por substituição tributária, fato que não foi considerado pelo Fiscal na apuração do crédito tributário;

- a exigência tributária sem considerar as saídas das mercadorias cujo imposto foi cobrado anteriormente por substituição tributária resulta em *bis in idem* e ofensa ao art. 142 do CTN.

- clama por prova pericial para que se possa determinar a matéria tributável.

Ao final pugna pela procedência da Impugnação e consequente arquivamento do PTA.

Taxa de Expediente recolhida conforme cópia do DAE constante às fls. 162.

Da Reformulação do lançamento

O Fisco promove a reformulação do lançamento para excluir das exigências a parcela correspondente à proporção das mercadorias cujo imposto foi recolhido na sistemática da substituição tributária, (fls. 166/183).

Intimada da reformulação (fls. 189/190), a Autuada ratifica os argumentos de defesa já apresentados (fls. 192/194).

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação de fls. 195/208, refuta as alegações da defesa, alegando o seguinte:

- apesar de intimada em 03 (três) oportunidades para apresentar a documentação que comprovasse efetivamente o ingresso dos supostos recursos na conta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Caixa” registrados no livro Razão, a Autuada não apresentou nenhum documento que provasse a materialidade necessária do ingresso dos numerários;

- feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive pela Fiscalização, fazendo prova a favor do sujeito passivo, do contrário, faz prova contra, sendo que o ônus da prova passa a ser do Contribuinte;

- não comprovada a origem e a efetividade da entrega do numerário à empresa, presume-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade, os quais, quando necessário retornam ao caixa da empresa por meio do artifício contábil de escriturá-los como suprimentos de sócios, ao mesmo tempo em que "legítima" obrigações da empresa para com os sócios supridores;

- não sendo possível fazer prova da efetiva entrega dos recursos que supostamente se transferiu do patrimônio do sócio para o patrimônio da Autuada, fica caracterizada a omissão de receita através da saída desacobertada de documento fiscal, só restando ao Fisco desconsiderar os lançamentos contábeis, conforme prescreve o art. 194, inciso I e § 3º do RICMS/02;

- trata-se de uma presunção *juris tantum*, que poderá ser desfeita se a empresa autuada conseguir demonstrar que o numerário não registrado teve outra origem que não a venda de mercadorias sem nota fiscal, o que não foi comprovado nos autos;

- a Autuada não se desincumbiu do seu ônus probatório, deixando de anexar aos autos, documentos hábeis a comprovar a realização dos empréstimos pelos seus sócios, para afastar a presunção de omissão de receita nos moldes do art. 136 do RPTA/MG;

- a Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008, prevê no § 3º do art. 3º que a apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa;

- as empresas optantes pelo Simples Nacional não estão dispensadas da escrituração uniforme de seus livros, em consonância com a documentação respectiva, e da elaboração anual do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício;

- os demais argumentos não podem ser validados, haja vista que a escrituração contábil, quando formalmente elaborada, observando-se os princípios contábeis e requisitos essenciais de registro, tem valor probante para todos os efeitos judiciais e extrajudiciais, apresentando os mesmos efeitos como se o fossem por aquele, salvo se houver procedido de má-fé;

- a escrituração na dúvida fará prova contra o seu declarante, porque é instrumento de sua autoria, logo, é dever das sociedades empresárias, respeitarem a forma legal de escrituração, sob pena de se responsabilizar por isso, de acordo com art. 219 do C.C, e repetido pelo CPC em seu art. 378.

Conclui, pedindo seja julgado parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação.

DECISÃO

De início, cabe destacar que a Autuada, em sede de Impugnação, solicita realização de prova pericial, sem apresentação de quesitos.

Assim, o pedido de perícia não foi analisado como tal, uma vez ausentes os quesitos, aplicando-se, assim, o disposto no art. 142, § 1º, inciso I do RPTA/MG, que assim dispõe:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Por outro, ressalta-se que os autos trazem elementos e informações suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar ao caso concreto o tratamento legal e assim decidir quanto ao mérito das exigências fiscais, conforme se demonstrará adiante.

Do Mérito

Conforme relatado, trata o presente lançamento de imputação fiscal de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, com fulcro na presunção legal prevista no § 3º do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, face à falta de comprovação dos ingressos de recursos contabilizados na conta “Caixa”, no mês de janeiro de 2008, a título de “Empréstimo nesta data”, “Prêmio de Seguro a Apropriar” e “Liquidação no Exercício”.

Exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

O procedimento fiscal consistiu na análise da escrituração contábil da fiscalizada, quando então se verificou lançamentos de ingressos não comprovados de numerários na conta “Caixa”, no mês de janeiro/08, a título de empréstimos, liquidação e de seguros a apropriar.

O Fisco recompôs a conta “Caixa”, estornando no mês de janeiro/08 os valores não comprovados, tendo apurado saldo credor em diversos meses dos anos de 2008 e 2009, conforme demonstrativos de fls. 11/12 dos autos.

Para o cálculo do imposto, tendo em vista que parte das mercadorias comercializadas pela Autuada é tributada pelo regime de ICMS/ST, o Fisco apurou a proporção a partir das entradas de mercadorias cujas saídas são tributadas, bem como, se utilizou da proporcionalidade das alíquotas apurada com auxílio do Programa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Auditor Eletrônico a partir, também, das entradas de mercadorias, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 170/172 e 179/181 dos autos.

Em consequência, apurou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 com a adequação prevista no § 2º do mesmo artigo, conforme se observa pela análise do Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 174/175 e 182/183).

Diante da constatação, a Impugnante foi intimada a apresentar documentos probatórios dos ingressos dos recursos, fls. 21/28, nos termos do art. 16, inciso III da Lei nº 6.763/75, c/c art. 70 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Como não houve a comprovação da origem dos recursos, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando os valores lançados na conta “Caixa” a título de empréstimos, liquidação e de seguros a apropriar, como provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

A legislação sobre o assunto assim prescreve:

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

(...)

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Observe-se que o saldo credor na conta “Caixa”, por si só, é suficiente para caracterizar omissão de receitas, não sendo necessário qualquer outro levantamento complementar para confirmá-la, visto que se trata de uma presunção legal *juris tantum* de venda de mercadorias sem nota fiscal.

Para melhor entendimento da expressão "saldo credor de caixa", necessário se fazer uma pequena explicação acerca dos lançamentos efetuados na referida conta, na qual são registrados apenas as entradas e saídas de numerários.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por convenção contábil, estabeleceu-se que as contas de Ativo têm saldo devedor e as contas do Passivo saldo credor. Sendo o Caixa uma conta do Ativo, deverá, necessariamente, apresentar saldo devedor ou não apresentar saldo algum (saldo zero), já que as entradas no caixa são registradas a débito dessa *conta*, assim como as saídas são registradas a crédito da referida conta.

Se a conta Caixa apresenta saldo credor é porque as saídas de numerários foram superiores as entradas, ocorrendo, nesta hipótese, o que se costuma chamar no meio contábil de "estouro de Caixa", isto é, registro de pagamentos sem a existência de saldo na conta Caixa para justificar o desembolso.

Tal hipótese, no entender do legislador ordinário, configura omissão de vendas, pois o registro do pagamento pressupõe a existência de numerário, muito embora a conta Caixa não apresente saldo suficiente para cobrir os desembolsos efetuados.

Cabe destacar que “a denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determinada, a despeito do ordenamento positivo, pode-se produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou seus efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis”, conforme ensina a doutrina.

Portanto, poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal através de anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, de que os valores lançados na conta “Caixa” se referiam às vendas de mercadorias regularmente realizadas e declaradas ao Fisco ou oriundos de outras receitas da empresa, não tributáveis pelo ICMS, mas tal prova não foi produzida pela empresa.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747, de 03 de março de 2008, *in verbis*:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Em sua peça defensiva a Autuada argui que os valores lançados na conta “Caixa” provêm de erros cometidos pelo profissional contratado a prestar serviços contábeis.

Sem razão a defesa, no entanto. Ora, como bem destacou o Fisco, à vista das normas e técnicas contábeis prevalentes, não se pode admitir, no presente caso, tratar-se de simples erro cometido pelo contabilista responsável, pois os valores vêm justamente para suprir deficiência na conta “Caixa”, em evidente afronta às regras tributárias.

Também não é legítima a responsabilização do profissional a esse fim contratado, com vistas à auto exclusão da ocorrência, uma vez que, nos termos do art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

16, incisos VI e XIII, da Lei nº 6.763/75, é obrigação do contribuinte do imposto, além do cumprimento de todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária, a escrituração dos livros e a emissão dos documentos fiscais na forma regulamentar, a conferir:

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

Portanto, a obrigação originária é do contribuinte, que, mediante autorização da Repartição Fazendária do seu domicílio, observados os requisitos previstos no art. 171, Parte Geral do RICMS/02, poderão entregar seus livros a contabilista. Referida autorização, no entanto, não lhe exclui a ínsita responsabilidade, que pode vir a ser subsidiada por aquele, em relação a imposto devido e não recolhido em função de atos praticados com dolo ou má-fé, a teor do art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75. Não é o caso dos autos.

Não há imputação fiscal de má fé por parte da autuada, apenas, diante do resultado da verificação fiscal, se exige o quantum devido que, aos rigores da lei, não pode ser substituído, nem convalidado apenas por sentimentos como a boa fé, *ex vi* do que dispõe o Código Tributário Nacional.

Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A Autuada argumenta que em razão de estar enquadrada no Simples Nacional, está dispensada da escrituração contábil, ficando obrigada a escrituração somente do livro “Caixa”, nos termos do § 2º, art. 26, da Lei Complementar nº 123/06.

Também sem razão a tese da defesa, porque conforme informado pelo Fisco na manifestação fiscal, a Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008, prevê no § 3º do art. 3º que a apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa. Exatamente o que ocorreu no caso presente, em que a Autuada escreveu o livro Razão, e, assim, o fazendo deve observar as normas e técnicas contábeis.

Por outro, o fato de a empresa ser de pequeno porte e de estar enquadrada no Simples Nacional não é bastante a imprimir-lhe tamanha idoneidade e legitimidade, a ponto de provocar a exclusão da ilicitude da ocorrência levantada. Nesse caso, somente provas documentais têm o poder de materializar, por consequência, a lisura defendida.

O procedimento fiscal adotado tem previsão legal literalmente expressa, constituindo apenas uma das formas de que pode o Fisco se valer para apuração das operações e/ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, de acordo com o caput do art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

194, Parte Geral do RICMS/02. Assim, se o próprio regulamento do imposto faculta a modalidade, cabe ao executor a eleição do *modus operandi*, respeitada, é claro, a conveniência do serviço.

A simples alegação quanto à incidência de erros por parte dos responsáveis pela escrituração de seus livros fiscais e/ou contábeis, após o início da ação fiscal, não preenche as condições de denúncia espontânea prevista em dispositivo da Lei nº 6.763/75, a seguir transcrito:

Art. 210 - A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

(...)

§ 2º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Destarte, a constituição do crédito tributário é competência privativa e/ou exclusiva dos funcionários fiscais, vinculativa e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, por previsão do art. 142, Parágrafo Único do CTN, c/c art. 201 da Lei nº 6.763/75.

No tocante às multas aplicadas, estão elas nos termos da legislação mineira. Com efeito, para os casos de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscal, dispõe o art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75 a seguinte penalidade:

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Em face do não recolhimento da obrigação principal ao tempo e modo, incide a penalidade moratória, que busca a recomposição do erário, a denominada Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, com a seguinte dicação:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se do acima exposto, que restaram perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 166/183. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Francisco Prudente de Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**