

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.478/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168168-28
Impugnação: 40.010128907-40
Impugnante: Simar-Siderúrgica Maravilhas Ltda
IE: 397250006.00-50
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” da empresa autuada. Exigências do ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Entretanto, dos elementos probatórios juntados aos autos não restou caracterizada a presunção de que os recursos não comprovados na conta “Caixa” sejam decorrentes de omissão de receitas. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, provenientes de valores lançados a débito da referida conta, relativos a cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, impugnação às fls. 584/603 (*Volume II do PTA*), acompanhada dos documentos de fls. 604/5158, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 5.162/5.170 (*Volume XVI*).

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 5.174/5.175, que produz as seguintes ocorrências: (I) manifestação da Impugnante às fls. 5.178/5.182; (II) juntada aos autos do “Laudo Pericial Contábil” de fls. 5.186 e de seus respectivos anexos (fls. 5.187/5.388); (III) anexação aos autos de instrumento de procuração, com nomeação de procuradores da empresa (fls. 5.390); (IV) manifestação fiscal (fls. 5.416/5.417).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 5.419, a Assessoria do CC/MG defere o requerimento da Impugnante de fls. 5.410 e lhe concede novo prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos documentos a ela solicitados no interlocutório supracitado, os quais foram anexados às fls. 5.425/7.986 (Volumes XVII a XXVI).

Pronunciando-se às fls. 7.988/7.989, o Fisco reitera suas argumentações anteriores e solicita a manutenção integral do feito fiscal.

A Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 7.991/8.003, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 10/05/12, presidida pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 16/05/12.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira pela procedência do lançamento e o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), pela improcedência do lançamento. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

DECISÃO

Das Preliminares

Arguição de Nulidade do Auto de Infração:

Baseando-se no art. 20, I do Código de Defesa do Contribuinte (Lei Estadual nº 13.515/00), a Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, afirmando que “a Fiscalização Estadual não utilizou provas diretas e procedimentos inequívocos para realizar o lançamento fiscal, transferindo indevidamente todo o ônus probatório”.

Art. 20. São nulas de pleno direito as exigências administrativas que:

I - estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária. (G.N.)

Ocorre, no entanto, que o caso concreto tratado nos autos se trata da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Como o próprio nome indica, é legal a presunção quando disposta em lei, em ordenamento positivo. As presunções legais *juris tantum*, têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

Inexistem, portanto, vícios formais no lançamento em apreço, pois o que deve ser analisado é se a Impugnante trouxe aos autos provas concretas contrárias à acusação que lhe foi imputada.

Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da vedação ao confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75 (art. 56, II e 55, II, “a”).

Desta forma, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, trata-se de imputação fiscal sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, provenientes de valores lançados a débito da referida conta, relativos a cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária.

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.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

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

RICMS/02:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

O Fisco sustenta que a ocorrência de saldo na escrita contábil do contribuinte maior que o da recomposição da conta “Caixa” indica a existência de recursos não comprovados na referida conta e, portanto, autoriza a presunção de ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, nos termos do art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

Assim, pode-se afirmar que a presunção utilizada pelo Fisco não pode ser aplicada de forma direta no caso concreto, uma vez que há correspondência de datas e valores entre a saída dos recursos das contas bancárias e a entrada em conta bancária da Impugnante/Autuada. Afigurando-se, então, uma presunção estabelecida individual e concretamente pelo ato da administração, chamada de presunção comum, ou “*hominis*”.

Na esteira de Maria Rita Ferragut, “*não se deve afastar a aplicação da presunção hominis, mas controlá-la, já que irregular não é a possibilidade da utilização da presunção, mas, eventualmente, o ato, ou o seu produto, de aplicação*”. Entre os requisitos para a utilização da presunção *hominis* está a precisão. Segundo a mesma autora, “*são precisos os indícios em relação aos quais não se pode deduzir mais que um único fato cujo evento seja fenomenicamente desconhecido*”. E arremata a Professora: “o indício ‘impreciso’, diríamos assim, limitar-se-ia a ser motivo de procedimento administrativo investigatório ou reforço de outros indícios”. (em “Presunções no Direito Tributário”, Dialética, 2001, pp. 77 e 107).

Igualmente entende o professor e Auditor Fiscal Reginaldo de França, da Sec. de Fazenda do Paraná, para quem “*este tipo de presunção, se utilizada no ato de lançamento, apresenta grande probabilidade de equívoco, porque estaria exteriorizando aspectos subjetivos do agente lançador, como sua experiência em situações fáticas anteriores que podem não ser aplicadas no caso em exame*”. E acresce: “*as presunções comuns podem ser importantes como meio e não como fim na atividade fiscalizatória*”. (em “Fiscalização Tributária, Prerrogativas e Limites”, Juruá, 2003, p. 135).

Desta forma, não se pode admitir a presunção de que, tendo em vista os elementos e informações carreados aos autos, os valores registrados no passivo exigível em nome dos sócios sejam relativos a operações de circulação de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Destarte, tratando-se de presunção *hominis*, perfeitamente admissíveis na esfera tributária as provas hão de ser veementes, não deixando margem a dúvidas quanto à ocorrência do fato alegado. Acerca do tema, calha trazer a lume as seguintes decisões:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPOSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA ESTABELECIDADA PELO ART. 42 DA LEI 9.430 DE 1.996 - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - LOGRANDO O SUJEITO PASSIVO COMPROVAR A ORIGEM DOS DEPÓSITOS REALIZADOS NA CONTA CORRENTE BANCÁRIA DE SUA TITULARIDADE, DEVE SER AFASTADO O LANÇAMENTO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 2ª CÂMARA.
ACÓRDÃO Nº: 102-47912

(...)

OMISSÃO DE RECEITAS - PAIRANDO DÚVIDAS QUANTO AO VALOR DAS RECEITAS OMITIDAS, A REVELAR QUE OS INDÍCIOS COLETADOS PELA FISCALIZAÇÃO NÃO SÃO SUFICIENTES PARA FORMAR A CONVICÇÃO E CERTEZA INDISPENSÁVEIS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O LANÇAMENTO DEVE SER CANCELADO. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª CÂMARA. ACÓRDÃO Nº: 105-17.150

(...)

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA PELO FISCO. NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PREDOMINA O PRINCÍPIO DE QUE AS AFIRMAÇÕES SOBRE OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEVEM SER PROVADAS PELO FISCO, AFORA TÃO-SÓ OS CASOS DAS PRESUNÇÕES FORMAL E LEGALMENTE ESTABELECIDAS. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 6ª CÂMARA. ACÓRDÃO Nº: 196-00048

(...)

RECURSO VOLUNTÁRIO – OMISSÃO DE RECEITA – PRESUNÇÃO SIMPLES – INCUMBE À FISCALIZAÇÃO APRESENTAR UM CONJUNTO DE INDÍCIOS QUE PERMITA AO JULGADOR ALCANÇAR A CERTEZA NECESSÁRIA PARA SEU CONVENCIMENTO, AFASTANDO POSSIBILIDADES CONTRÁRIAS, MESMO QUE IMPROVÁVEIS. A CERTEZA É OBTIDA QUANDO OS ELEMENTOS DE PROVA CONFRONTADOS PELO JULGADOR ESTÃO EM CONCORDÂNCIA COM A ALEGAÇÃO TRAZIDA AOS AUTOS. SE REMANESCER UMA DÚVIDA RAZOÁVEL DE IMPROCEDÊNCIA DA EXAÇÃO, O JULGADOR NÃO PODERÁ DECIDIR CONTRA O ACUSADO. NO ESTADO DE INCERTEZA, O DIREITO PRESERVA A LIBERDADE EM SUA ACEPÇÃO MAIS AMPLA, PROTEGENDO O CONTRIBUINTE DA INFERÊNCIA DO ESTADO SOBRE SEU PATRIMÔNIO (EMENTA DO AC. 108-05.454, DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 8ª CÂM., REL. CONS. NELSON, LÓSSO FILHO, SESSÃO DE 11/11/98).

(...)

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - SONEGAÇÃO DO ICMS APURADA COM BASE EM PRESUNÇÃO "HOMINIS" - INADMISSIBILIDADE - EMBARGOS IMPROCEDENTES - APELO PROVIDO - Os LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS COM BASE EM PRESUNÇÕES "HOMINIS" OU INDÍCIOS (RESSALVADOS OS VEEMENTES), SEMPRE QUE OCORRER INCERTEZA QUANTO AO FATO GERADOR, NÃO SE COMPATIBILIZA COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO. (TJPR - AC 0037271-6 - (14524) - 1ª C.Cív. (GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, tratando-se de lançamento ancorado em presunção simples (*hominis*) e presentes elementos que conduzam à incerteza quanto ao fato gerador, pois pairam dúvidas acerca dos valores das receitas omitidas, a revelar que os indícios coletados pela Fiscalização não são suficientes para formar a convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, cancela-se o lançamento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 10/05/12. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 16 de maio de 2012.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente/ Relator Designado

EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.478/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168168-28
Impugnação: 40.010128907-40
Impugnante: Simar-Siderurgica Maravilhas Ltda
IE: 397250006.00-50
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Como se verifica da decisão proferida, o lançamento foi julgado improcedente, nos seguintes termos:

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 10/05/12. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, nos termos do Parecer da Assessoria do CC/MG, que passa a compor o presente voto, salvo alterações e adequações necessárias.

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, conforme presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, provenientes de valores lançados a débito da referida conta, relativos a cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, II e 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A relação dos cheques compensados, cujos valores foram indevidamente lançados a débito da conta “Caixa”, sem a respectiva baixa (crédito da mesma conta), nas mesmas datas e valores, está acostada às fls. 42/48.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A comprovação de que os referidos cheques foram liquidados pelo sistema de compensação bancária é visualizada por meio das cópias microfilmadas dos referidos documentos (*fls. 5.425/7.985 - Volumes XVII a XXVI do PTA*), bem como das cópias dos extratos bancários acostadas às fls. 77/307 (*Volumes Principal e Anexo I*).

Os cheques compensados, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (*lançamentos a crédito dos valores referentes aos respectivos pagamentos*).

Face à importância que as informações representavam para o trabalho fiscal, cuidou o Fisco de identificar na contabilidade do Contribuinte os pagamentos que coincidiam em data e valor com os cheques compensados, porém, o histórico dos lançamentos constantes em sua escrita contábil não fazia qualquer vinculação dos cheques compensados com os respectivos pagamentos efetuados.

Dando continuidade à verificação contábil e procurando verificar e esclarecer os indícios apresentados por meio da contabilidade da empresa, o Fisco elaborou uma relação dos cheques compensados (*fls. 08/33*) e intimou a Autuada a apresentar relatório vinculando os cheques à respectiva baixa na mesma data e valor na conta “Caixa” (intimação à fl. 07).

Em resposta, a empresa enviou ao Fisco, por e-mail, as planilhas acostadas às fls. 480/547, onde tentou vincular uma pequena parte dos cheques compensados com alguns pagamentos efetuados, fazendo constar nas referidas planilhas a observação de que “*os cheques não vinculados foram trocados no comércio local*”, argumento totalmente desprovido de provas documentais/contábeis.

Nos casos em que foi possível identificar, a partir das informações constantes nas mencionadas planilhas, a baixa dos valores debitados, mediante lançamentos a crédito da conta “Caixa”, em datas e valores idênticos, as quantias correspondentes aos respectivos cheques não foram objeto de qualquer exigência fiscal.

Para os demais, o Fisco acertadamente efetuou a glosa na conta “Caixa”, por meio do desenvolvimento de roteiro próprio para este fim, dos valores referentes aos cheques compensados, cujas contrapartidas não foram localizadas na contabilidade, na mesma data e valor, fato caracterizador de suprimento indevido da referida conta.

Cabe destacar que a Assessoria do CC/MG, por meio do interlocutório de fls. 5.174/5.175 (*complementado pelo de fl. 5.419*), concedeu nova oportunidade à Impugnante para apresentação da documentação que comprovasse a efetiva baixa dos valores relativos aos cheques compensados (*lançamentos a crédito da conta “Caixa”*), nos seguintes termos:

“... ”

Considerando-se que a Impugnante requer prazo adicional para apresentação de documentos complementares que possam comprovar as alegações constantes em sua peça defensiva (fl. 603);

Considerando-se que a acusação fiscal refere-se à existência de recursos não comprovados na conta

“Caixa”, relativos a cheques liquidados por meio do Sistema de Compensação Bancária, sem registro da respectiva baixa (**a crédito da conta “Caixa”**), na mesma data e valor, dos valores referentes aos respectivos pagamentos;

Considerando-se que as cópias dos cheques supracitados não vieram aos autos;

[...]

1. Favor anexar aos autos os seguintes documentos:

1.1. Microfilmagem dos cheques compensados objeto da presente autuação, listados às fls. 43/70;

1.2. Demonstrativo vinculando os referidos cheques com os lançamentos contábeis referentes às respectivas baixas da conta “Caixa” (*lançamentos a crédito da conta “Caixa”*), juntamente com a documentação pertinente, contendo indicação precisa da data e do valor da obrigação quitada;

1.3. Plano Geral de Contas (PGC);

1.4. Os documentos citados por essa empresa em sua impugnação (fl. 603), *verbis*:

‘Tendo em vista o grande volume de documentos que deverão ser apresentados para se comprovar as alegações ora discorridas, requer que seja concedido o prazo de 20 dias para que seja finalizado o levantamento dos documentos fiscais da Impugnante e posteriormente juntados aos presentes autos, em atenção ao princípio do contraditório e da ampla defesa.’

...”

Pronunciando-se às fls. 5.178/5.182, a empresa autuada ressalta que “*sempre houve mais entradas contabilizadas de numerários nas contas da Impugnante do que saídas relacionadas com os cheques emitidos. Dessa forma, em nenhum mês no período autuado pôde se verificar saldo credor de caixa*”.

Ressalta, ainda, “*que toda questão se cinge no fato de que a contabilidade da Impugnante não era realizada fazendo-se o crédito dos numerários apontadas na conta ‘Caixa’.* Na verdade, como se verifica de sua escrita contábil, os lançamentos eram realizados creditando a conta ‘Bancos’ e debitando a conta ‘Caixa’. Analisando dessa forma as operações, não há que se falar em recebimentos sem lastro nas contas da Impugnante”.

Anexa aos autos o “Laudo Pericial Contábil” (fl. 5.186 – idêntico ao de fl. 604) e as planilhas e documentos de fls. 5.187/5.388, que, a seu ver, fulminariam com a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Salienta que *“as planilhas correlacionam, inclusive, os documentos que lastrearam o recebimento dos valores, especifica os montantes e seu histórico e até mesmo indicam as folhas do Diário em que estão registradas as movimentações”*.

Enfatiza que *“além de demonstrar apenas as movimentações ocorridas no Banco do Brasil, que representam a totalidade dos cheques compensados, a Impetrante comprova também as movimentações ocorridas em outros bancos, eis que eles serviram de base para realizar transferências para o Brasil [sic], comprovando o lastro dos montantes dos cheques compensados, afastando completamente a presunção de venda de mercadorias desacobertas de documento fiscal”*.

Quanto aos demais documentos mencionados em sua Impugnação (fl. 603), a Impugnante afirma que as planilhas e documentos anexados por ocasião do interlocutório supririam completamente as provas documentais necessárias para a comprovação da improcedência do lançamento em debate.

No entanto, os documentos acostados aos autos pela Autuada, ao contrário de sua alegação, não têm o condão de elidir o feito fiscal, conforme restou demonstrado.

Para melhor compreensão, segue abaixo transcrição do “Laudo Pericial Contábil” anexado pela Impugnante (fl. 5.186), que teria o intuito de *“Comprovação da Entrada dos Valores que Justificam a Compensação dos Cheques”* (fl. 5.185), *verbis*:

Laudo Pericial Contábil (fl. 5.186)

“Apresentamos Laudo Pericial Contábil, em face do Auto de Infração 01.000168168.28 da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, DF/Divinópolis.

Está demonstrado no presente Laudo Pericial Contábil, todas as origens das Receitas/Depósitos bancários, relativos aos cheques emitidos para Suprimento de Caixa, cheques estes apontados no AI em referência, bem como a vinculação de todas as Notas Fiscais de Venda, na apuração mensal do ICMS.

No Anexo I (ano 2008) e Anexo II (ano 2009) deste Laudo Pericial Contábil, que é parte integrante deste, está demonstrada analiticamente todas as origens dos recursos dos cheques emitidos, sendo apresentados da seguinte forma:

- Demonstramos as Origens dos Recursos, especificando a data do Recebimento, Número do Documento (Número da Nota Fiscal de Saída), o Histórico do Livro Diário, a Data de Emissão da Nota Fiscal, o valor da mesma, o Número da Folha do Livro de Saídas onde a NF foi lançada e o número da Folha do Livro Diário onde a NF foi lançada.

- Após demonstrada a Origem dos Recursos, foi especificado os cheques emitidos para suprimento de caixa, objeto do AI, demonstrando a data da

compensação do Cheque, o número do Cheque e o valor do mesmo.

Concluimos que todos os cheques emitidos para Suprimento de Caixa tinham origem correspondente, ou seja, todos os cheques de suprimento de caixa foram emitidos e descontados/compensados, com a devida procedência, e todas as Notas Fiscais de Venda foram lançadas nos Livros Fiscais (Saída e Apuração do ICMS) e nos Livros Contábeis (Diário e Razão).

Concluimos que todas as Notas Fiscais de Venda, quando incidentes do ICMS, foram incluídas na Apuração Mensal do Imposto, e nos períodos onde houve Saldo de ICMS a pagar, estes foram devidamente quitados.

Segue em anexo cópia das Notas Fiscais de Venda, demonstradas no Anexo I e II, Cópias dos Contratos de Mútuo, Contratos de Exportação, Livro de Apuração do ICMS do Período, DAPI do Período e DAES ICMS apurados no período.”

Ora, assim como os documentos de fls. 775/5.065 (Volumes III a XV do PTA), a nova documentação acostada ao processo somente comprova que a conta “Bancos” da empresa tinha saldo suficiente, proveniente de receitas de vendas, para suportar a liquidação dos cheques compensados.

Deve-se destacar, no entanto, que o Fisco em momento algum questionou se a conta bancária do Sujeito Passivo possuía ou não aporte financeiro suficiente para cobrir todos os cheques objeto de autuação, ao contrário o feito fiscal baseou-se na escrita contábil e nos extratos bancários da empresa autuada, onde constam as liquidações dos cheques, e se foram liquidados, então a conta “Bancos” possuía aporte financeiro suficiente.

O que caberia à Impugnante é a comprovação dos lançamentos de baixa (lançamento a crédito) na conta “Caixa” dos valores relativos aos cheques compensados, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, com indicação precisa da data e do valor da obrigação quitada, prova esta não produzida nos autos.

A conclusão de que o caso dos autos se refere a suprimento indevido da conta “Caixa” é corroborada pelo Acórdão CSRF/01-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, conforme segue:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO À DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.” (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA
TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002.
PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.” (GRIFAMOS)

No acórdão é mencionada a omissão de receitas, em montante equivalente ao valor do suprimento inexistente, afirmando, inclusive, que a caracterização da omissão de receitas se dá de forma concreta e não presuntiva, exatamente em função de ser considerado inexistente o suprimento oriundo de cheques compensados.

Os demais argumentos da Impugnante foram muito bem refutados pelo Fisco, nos seguintes termos:

“Embora, concorde com a utilização pelo fisco, da presunção legal prevista no art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02, constatadas mediante a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, proveniente de lançamentos de cheques liquidados por meio do sistema de compensação bancária, a Impugnante alega que o fisco utilizou como premissas para o arbitramento, dados e informações que não se prestam para tal fim, deixando de realizar diligências no sentido de comprovar efetivamente quais foram as supostas saídas de mercadorias promovidas pela Impugnante, em homenagem do que determina o princípio da verdade material.

Entretanto, razão não assiste a Impugnante, pois o princípio da verdade material foi plenamente atendido no presente lançamento.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, a documentação fiscal contábil da empresa não foi ignorada. Foi por meio da análise dos livros contábeis e dos extratos bancários que se constatou a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” proveniente de lançamentos a débito da mencionada conta de valores referentes a cheques compensados.

[...]

Descabe a alegação de que o fisco utilizou como premissas para o arbitramento, dados e informações que não se prestam para tal fim, já que os elementos que fundamentaram o levantamento fiscal foram obtidos a partir da escrituração contábil, com dados informados pela própria Impugnante.

Ademais, no trabalho realizado, não ocorreu nenhum arbitramento de valores, mas, sim, a utilização da presunção prevista no artigo 194, inciso I, § 3º do RICMS/02, com a qual concorda a Impugnante.

[...]

Até mesmo a alegação de que os cheques foram trocados no comércio local pode ser contestada, conforme demonstraremos a seguir.

Analisando os cheques compensados no mês de maio de 2008, apenas a título de exemplo e para melhor visualização, percebe-se que foram emitidos 262 cheques pela Autuada no valor total de R\$ 1.237.046,35, liquidados por meio do sistema de compensação bancária.

A Impugnante alega que tais cheques foram trocados no comércio local, tendo em vista que a cidade de Maravilhas não possui agência do Banco do Brasil, entretanto nos parece no mínimo estranho, que uma pequena cidade do interior de Minas Gerais, com pouco mais de 7.000 habitantes, possua um comércio capaz de suportar valores tão expressivos em caixa.

A Impugnante alega que está trazendo aos autos, a sua escrita fiscal, os comprovantes de recolhimento do ICMS, os comprovantes de pagamentos realizados via banco, por seus clientes, comprovando que todas as suas operações foram realizadas acompanhadas da competente documentação fiscal e devidamente recolhido o imposto incidente no momento correto.

Na tentativa de vincular os cheques emitidos para suprimento de caixa com os respectivos recebimentos dos clientes e com as notas fiscais de saída, a Impugnante elabora planilhas onde especifica data do recebimento, número do documento, data e valor da nota fiscal, histórico do livro diário e números das folhas dos livros Diários e Registro de Saídas.

No entanto, da análise das planilhas acostadas pela Impugnante verifica-se que as informações trazidas têm natureza meramente protelatória, pois relacionam as notas fiscais de saída com os recebimentos dos clientes via transferência bancária, mas não vincula os cheques compensados que supriram o caixa, com os respectivos pagamentos.

[...]

Não obstante, o esforço da Impugnante, os documentos anexados não têm o condão de elidir o feito fiscal, pois não foram suficientes para esclarecer a efetiva vinculação entre os cheques, os respectivos pagamentos e a escrituração contábil.

Quanto à alegação de que o fisco não utilizou provas diretas e procedimentos inequívocos para realizar o lançamento fiscal, transferindo indevidamente todo o ônus probatório para a Impugnante, ressaltamos que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de

prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

Por outro lado, a utilização de presunção pelo fisco não inibe a apresentação de provas por parte da Autuada a fim de refutar a presunção fiscal, demonstrando o contrário do fato presumido.

Assim, quando a imputação fiscal é de saídas desacobertas e contiverem os autos provas de procedimento do contribuinte que induza a tal conclusão, cabe a este comprovar inequivocamente o contrário, sob pena de considerar-se provada a irregularidade. Esta, a inteligência da norma processual contida no art. 136 do RPTA/MG, a seguir reproduzido, que, em matéria de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, inverte o ônus da prova, ficando esta a cargo do sujeito passivo. Confira-se:

[...]

Portanto, a Impugnante não se desincumbiu do seu ônus probatório, pois deixou de anexar aos autos documentos hábeis a comprovar a vinculação dos cheques compensados que supriram o caixa, com os respectivos pagamentos.

Quanto ao artigo 112 do Código Tributário Nacional, o mesmo não se aplica no presente caso, pois a infração descrita no Auto de Infração encontra-se perfeitamente caracterizada, ou seja, o trabalho fiscal não deixou quaisquer dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

...”

Portanto, corretamente agiu o Fisco em considerar os valores relativos aos cheques compensados como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

Lei 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. (Grifou-se)

RICMS/02

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 desacobertas de documento fiscal. (Grifou-se)

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º, do RICMS/02, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta caixa", pois o dispositivo autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

Ora, se o beneficiário do cheque não é o próprio contribuinte emitente e sim terceira pessoa, fato comprovado pelos microfimes dos cheques acostados às fls. 5.492/7.985, o recurso dele proveniente não ingressa no "Caixa".

Se a conta "Caixa" fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta, deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta, coincidentes em datas e valores. É exatamente este segundo lançamento, a débito de uma conta de obrigação (*Passivo ou Despesa*) e a crédito da conta "Caixa" (*Ativo*), ou a sua falta, que foi questionado.

As presunções legais *juris tantum*, ao contrário do alegado pela Impugnante, têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, *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 desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Correta, portanto, a exigência do crédito tributário demonstrado à fl. 75, constituído pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, II, "a" da Lei nº. 6.763/75, *verbis*.

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se)

A multa isolada anteriormente citada adéqua-se perfeitamente ao caso em tela, por se tratar de presunção legal, não elidida, de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

No que se refere à necessidade de recomposição da conta gráfica, tal procedimento se impõe somente nas hipóteses em que há estorno de créditos, implicando o surgimento de débitos nos períodos em que o estorno se verificar ou a redução de saldo credor, irregularidades estas não presentes no caso dos autos.

Corroborando o entendimento acima o Parecer DOET/STL nº. 045/2001, segundo o qual “*excetua-se da VFA, vale dizer, da possibilidade de o contribuinte poder abater eventuais débitos apurados, com os respectivos créditos ou com saldos credores da conta gráfica, os procedimentos levados a efeito pela fiscalização no qual se apure as irregularidades cometidas pelo contribuinte com base em outros elementos que não aqueles informados ou postos à disposição pelo contribuinte em sua escrita regular. Como exemplos, citamos o LOFD (aberto ou fechado), o "caixa-dois", o levantamento do passivo e outros roteiros*”. (Grifou-se)

Observe-se que na conta corrente fiscal (*conta gráfica – fls. 552 e 556*) do Sujeito Passivo os créditos a que ele tinha direito já foram compensados com os débitos relativos às suas operações regularmente escrituradas.

Como o caso em questão se refere a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, não há que se falar em nova compensação dos créditos escriturados com os débitos apurados relativos à irregularidade em questão (*débitos não declarados*).

Para apuração da base de cálculo do ICMS, o Fisco até lançou mão de metodologia mais favorável à Autuada, pois **não** tributou os valores mensais apurados (fls. 43/70 e 72/73), mas somente os totais demonstrados nos quadros abaixo, relativos às “Diferenças de Saldo” levantadas ao final de cada exercício (2008 e 2009), após a recomposição da conta “Caixa”, onde promoveu a glosa dos “Débitos” relativos aos cheques compensados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTA CAIXA - CÓPIA FIEL - 2008						CONTA CAIXA - EXPRESSÃO REAL - ESTORNO CHEQUES COMPENSADOS - 2008						
MÊS	DÉBITOS	CRÉDITOS	SALDO ANTERIOR	SALDO	D/C	MÊS	DÉBITOS	CRÉDITOS	ESTORNO DE DÉBITOS	SALDO ANTERIOR	SALDO	D/C
jan-08	419.467,13	2.083.921,46	4.206.859,91	2.542.405,58	D	jan-08	419.467,13	2.083.921,46	194.221,89	4.206.859,91	2.348.183,69	D
fev-08	465.950,71	373.761,62	2.542.405,58	2.634.594,67	D	fev-08	465.950,71	373.761,62	172.526,55	2.348.183,69	2.267.846,23	D
mar-08	899.700,63	529.055,12	2.634.594,67	3.005.240,18	D	mar-08	899.700,63	529.055,12	279.354,40	2.267.846,23	2.359.137,34	D
abr-08	1.842.229,53	361.322,08	3.005.240,18	4.486.147,63	D	abr-08	1.842.229,53	361.322,08	480.598,27	2.359.137,34	3.359.446,52	D
mai-08	3.063.968,91	232.425,47	4.486.147,63	7.317.691,07	D	mai-08	3.063.968,91	232.425,47	1.237.046,35	3.359.446,52	4.953.943,61	D
jun-08	985.296,36	716.385,35	7.317.691,07	7.586.602,08	D	jun-08	985.296,36	716.385,35	577.545,67	4.953.943,61	4.645.308,95	D
jul-08	680.155,77	1.018.336,50	7.586.602,08	7.248.421,35	D	jul-08	680.155,77	1.018.336,50	232.506,13	4.645.308,95	4.074.622,09	D
ago-08	578.276,12	240.272,85	7.248.421,35	7.586.424,62	D	ago-08	578.276,12	240.272,85	355.165,44	4.074.622,09	4.057.459,92	D
set-08	304.650,23	1.259.645,47	7.586.424,62	6.631.429,38	D	set-08	304.650,23	1.259.645,47	180.441,35	4.057.459,92	2.922.023,33	D
out-08	339.760,85	434.367,97	6.631.429,38	6.536.822,26	D	out-08	339.760,85	434.367,97	305.002,85	2.922.023,33	2.522.413,36	D
nov-08	589.617,52	1.693.390,88	6.536.822,26	5.433.048,90	D	nov-08	589.617,52	1.693.390,88	162.057,48	2.522.413,36	1.256.582,52	D
dez-08	200.086,27	1.022.201,75	5.433.048,90	4.610.933,42	D	dez-08	200.086,27	1.022.201,75	183.531,26	1.256.582,52	250.935,78	D
4.359.997,64												
DIFERENÇA DE SALDO - DEZEMBRO/2008 (R\$ 4.610.933,42 - R\$ 250.935,78): → 4.359.997,64												

CONTA CAIXA - CÓPIA FIEL - 2009						CONTA CAIXA - EXPRESSÃO REAL - ESTORNO CHEQUES COMPENSADOS - 2009						
MÊS	DÉBITOS	CRÉDITOS	SALDO ANTERIOR	SALDO	D/C	MÊS	DÉBITOS	CRÉDITOS	ESTORNO DE DÉBITOS	SALDO ANTERIOR	SALDO	D/C
jan-09	171.686,92	434.769,25	4.610.933,42	4.347.851,09	D	jan-09	171.686,92	434.769,25	137.725,12	4.610.933,42	4.210.125,97	D
fev-09	20.001,08	10.968,80	4.347.851,09	4.356.883,37	D	fev-09	20.001,08	10.968,80	18.316,24	4.210.125,97	4.200.842,01	D
mar-09	13.699,94	658.800,28	4.356.883,37	3.711.783,03	D	mar-09	13.699,94	658.800,28	4.461,09	4.200.842,01	3.551.280,58	D
abr-09	7.500,00	625.666,61	3.711.783,03	3.093.616,42	D	abr-09	7.500,00	625.666,61	3.000,00	3.551.280,58	2.930.113,97	D
mai-09	10.611,65	64.299,43	3.093.616,42	3.039.928,64	D	mai-09	10.611,65	64.299,43	0,00	2.930.113,97	2.876.426,19	D
jun-09	278.916,13	393.136,09	3.039.928,64	2.925.708,68	D	jun-09	278.916,13	393.136,09	3.030,00	2.876.426,19	2.759.176,23	D
jul-09	190.332,31	207.345,96	2.925.708,68	2.908.695,03	D	jul-09	190.332,31	207.345,96	0,00	2.759.176,23	2.742.162,58	D
ago-09	113.538,40	149.907,34	2.908.695,03	2.872.326,09	D	ago-09	113.538,40	149.907,34	0,00	2.742.162,58	2.705.793,64	D
set-09	1.146,00	6.665,18	2.872.326,09	2.866.806,91	D	set-09	1.146,00	6.665,18	1.146,00	2.705.793,64	2.699.128,46	D
out-09	82.765,91	238.347,79	2.866.806,91	2.711.225,03	D	out-09	82.765,91	238.347,79	20.057,00	2.699.128,46	2.523.489,58	D
nov-09	7.296,41	955.152,18	2.711.225,03	1.763.369,26	D	nov-09	7.296,41	955.152,18	3.500,00	2.523.489,58	1.572.133,81	D
dez-09	107.102,69	108.334,27	1.763.369,26	1.762.137,68	D	dez-09	107.102,69	108.334,27	7.875,76	1.572.133,81	1.563.026,47	D
199.111,21												
DIFERENÇA DE SALDO - DEZEMBRO/2009 (R\$ 1.762.137,68 - R\$ 1.563.026,47): → 199.111,21												

Embora esteja claro, cabe destacar que a base de cálculo adotada pelo Fisco **coincide** com o **montante dos cheques compensados e autuados**, apurado por meio da diferença entre o saldo final da conta “Caixa” originalmente escriturado e (2008 e 2009), e o saldo retificado, após a glosa dos débitos relativos aos cheques em questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como afirmado anteriormente, a metodologia utilizada pelo Fisco foi benéfica ao Contribuinte, no que diz respeito ao marco inicial para fins de cobrança dos juros moratórios, uma vez que tributou somente os montantes globais apurados no final dos exercícios de 2008 e 2009, quando poderia ter tributado, de forma direta (*sem recomposição da conta "Caixa"*), os valores mensais dos cheques compensados.

Na fase de debates, foi discutida a falta de razoabilidade do comportamento contábil-fiscal da Autuada no trato das despesas incorridas. Destaca-se que no setor de carvão vegetal, muitas vezes são verificadas evidências de aquisições desacobertas de documento fiscal até com o uso de notas fiscais falsas ou inidôneas, portanto, em tese haveria razoáveis motivos para justificar este comportamento.

Em face do exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, pertinente a procedência do lançamento.

Sala das Sessões, 16 de maio de 2012.

**Marco Túlio da Silva
Conselheiro**