

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.989/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000180313-81
Impugnação: 40.010132996-11
Impugnante: Xabrão Confecções Ltda - ME
IE: 367452583.00-51
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR. Apurou o Fisco, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, acrescido de diferenças de saldos finais do exercício, aplicando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 194, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. No caso dos autos, no entanto, a exclusão de receita debitada na conta “Caixa”, em valores equivalentes aos ingressos nas contas Bancos, decorrentes dos créditos efetuados pelas operadoras de cartão de crédito, não se mostra líquido e certo. Infração não configurada. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas desacobertas de mercadorias, no período de 01/01/08 a 30/06/11, apuradas mediante roteiro contábil de recomposição da conta “Caixa”.

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, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 721/722, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 736/743.

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer, às fls. 748/763, opina, em preliminar, pela rejeição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela improcedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011.

Em sessão realizada em 15/05/13, presidida pelo Conselheiro José Luiz Drumond, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, deferiu-se o pedido de vista do processo, nos termos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portaria nº 04/01, formulado pelo Conselheiro José Luiz Drumond, marcando-se extrapauta para o dia 21/05/13.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator), Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que julgavam improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Citando a decisão proferida no PTA nº 01.000168670-74 (Acórdão nº 19.536/12/2ª), a Impugnante pleiteia a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o Fisco não cuidou de cumprir as determinações contidas no art. 28, inciso V da Lei Complementar nº 123/06, para fins de exclusão do estabelecimento do regime do Simples Nacional.

Sustenta a existência de ofensa aos “Princípios Constitucionais do Contraditório e Ampla Defesa”.

Cumprе salientar, desde agora, que o dispositivo mencionado pela Impugnante não possui nenhum inciso, sendo certo que o art. 28 assim dispõe:

Art. 28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

A eventual exclusão de ofício do Simples Nacional está regulamentada na Resolução nº 15 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), de 23/07/07, que assim trata a matéria:

Art. 2º - A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação da microempresa (ME) ou da empresa de pequeno porte (EPP) optante.

(...)

Art. 4º - A competência para excluir de ofício ME ou EPP do Simples Nacional é da RFB e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º - Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federativo que iniciar o processo de exclusão de ofício. (Alterado pela Resolução CGSN nº 46, de 18 de novembro de 2008).

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º - A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federativo que a promoveu, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro.

(...)

O caso dos autos, no entanto, não é de exclusão de ofício do regime tributário diferenciado, mas sim de aplicação da legislação, na parte em que afasta do regime de apuração as saídas desacobertadas de documentos fiscais.

Com efeito, o art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, afasta do regime do Simples Nacional a apuração do imposto na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal. A regra está assim posta:

Art. 13 - O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

(...)

§ 1º - O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

Em casos tais, compete ao Fisco verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, o montante do tributo e as respectivas penalidades, tudo nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Caso a Autoridade Fiscal opte por, além das exigências deste lançamento, recuperar o valor pago a menor na apuração do Simples Nacional, caberá a ela excluir de ofício a Contribuinte do sistema, retroativamente, quando então deverá cumprir, em outro lançamento, as determinações contidas na Resolução CGSN nº 15/07.

Assim, não se vislumbra no caso em exame qualquer ofensa aos “Princípios Constitucionais” citados pela Impugnante, não havendo cerceamento ao direito de ampla defesa.

Registre-se que o Auto de Infração foi precedido do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 04) e dos Termos de Intimações de fls. 2, 8, 10 e 12 dos autos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando o Fisco exigiu documentos e informações sobre as operações contábeis registradas pela Impugnante.

Pelo exposto, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Do Mérito

A autuação versa sobre saídas desacobertas de mercadorias, no período de 01/01/08 a 30/06/11, apuradas mediante roteiro contábil de recomposição da conta “Caixa”.

Na recomposição da conta “Caixa” o Fisco promoveu ajustes de modo a decotar valores lançados a débito e a crédito da conta “Caixa”, em decorrência da constatação dos seguintes fatos:

Ajuste de valores lançados a débito da conta “Caixa”

- 1) Ingresso de recursos provenientes de empréstimo bancário, em fevereiro de 2009, creditado diretamente em conta bancária.
- 2) Valores recebidos das operadoras de cartões de créditos, depositados diretamente nas contas correntes bancárias (HSBC e CEF).
- 3) Valores de saques e estornos de depósitos.

Ajuste de valores lançados a crédito da conta “Caixa”

- 1) Pagamentos de parcelas de empréstimos bancários, debitados diretamente nas contas correntes.
- 2) Valores relativos a depósitos efetuados e pagamentos recebidos diretamente nas contas correntes.
- 3) Aquisição de um automóvel, com pagamento à vista, não contabilizado.

A matéria em questão encontra-se posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

Lei nº 6.673/75:

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, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - (...)

§ 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.

RIR/05, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

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

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Art. 282 - Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

No caso dos autos, trata-se de estabelecimento inscrito no regime de tributação do Simples Nacional, sendo aplicável a ele todas as modalidades de presunção de receita admitidas para os demais contribuintes, nos termos do que dispõe o art. 34 da Lei Complementar nº 123/06, *in verbis*:

Art. 34 - Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Enquanto optante do Simples Nacional, obriga-se a Impugnante a registrar seus fatos contábeis, conforme dispõe o art. 3º da Resolução CGSN nº 10/07, da seguinte forma:

Art. 3º - As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

controles das operações e prestações por elas realizadas:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

(...)

§ 3º - A apresentação da escrituração contábil em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa.

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146 do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

Gilberto de Ulhôa Canto in 'Presunções no Direito Tributário', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Moacyr Amaral Santos, em 'Primeiras Linhas de Direito Processual Civil', leciona:

... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.

....

Paulo Celso B. Bonilha in "Da prova no Processo Administrativo Tributário", Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina

CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factumprobatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factumprobandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factumprobatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factumprobandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.’ Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral in ‘Processo Administrativo Fiscal’, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut in ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas ‘presumem.’

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A 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. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.

(...)

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

(...)

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Para respaldar o entendimento esposado, cumpre trazer à baila ementas de decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA
EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE O SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

(...)

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA -

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A AÇIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO AÇIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

(...)

ACÓRDÃO Nº 103-22835 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2006 – 3ª TURMA

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO CONCEDIDO – COMPROVAÇÃO - TENDO O FISCO EFETUADO A PROVA DA REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO NO MÊS DE JANEIRO/1998, PELO CONTRIBUINTE, CABE A ESTE, SE PRETENDE REFUTAR OU ALTERAR OS PRESSUPOSTOS EM QUE SE ASSENTOU O LANÇAMENTO, APRESENTAR PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. A COMPROVAÇÃO DE QUE O EMPRÉSTIMO NÃO OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão nº 18.969/10/2ª, com a seguinte ementa:

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NA CONTA "CAIXA" DA ORA IMPUGNANTE, FATO ESTE QUE AUTORIZA A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

Assim, em tese, pode-se legitimar as exigências fiscais lançadas no presente Auto de Infração, uma vez que a matéria se adequa ao arcabouço legal anteriormente transcrito.

No caso presente, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer argumentação quanto ao mérito do lançamento, alinhavando apenas as questões preliminares, enfrentadas alhures.

O Fisco destaca que a Autuada "inflava" a conta "Caixa" com valores originários de receitas de vendas debitadas na respectiva conta, mas que efetivamente ingressaram em contas bancárias.

Destaca, então, que em decorrência da glosa de tais ingressos, a conta "Caixa" passou a apresentar saldo credor, sendo aplicada ao caso a presunção posta na legislação tributária.

Cumpre ao Órgão Julgador, no entanto, promover a revisão do lançamento, a teor do que dispõe o art. 156 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 156. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, definindo expressamente os seus efeitos e determinando a intimação das partes.

Parágrafo único. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes do processo, às alegações das partes e à apreciação das provas.

Sabe-se que as disponibilidades correspondem aos valores de que a empresa pode lançar mão de forma imediata, e a conta "Caixa" se presta para tais registros, destinando-se à escrituração de numerário em moeda corrente nacional, que será utilizado para pagamento de pequenas despesas em dinheiro, devendo ser registrado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nesta conta, também, os eventuais recebimentos em dinheiro e os cheques recebidos e ainda não depositados, desde que pagáveis irrestrita e imediatamente.

Não menos certo, porém, que a conta “Caixa” tem sido utilizada de modo a comportar, simbolicamente, todos os ingressos e saídas de recursos. Nesses casos, transita pela conta as saídas para depósito e o retorno da conta “Bancos”, bem como os pagamentos realizados nas agências bancárias.

Quando assim ocorre, a contabilidade registra:

- a) todo o ingresso de receitas a débito da conta “Caixa”;
- b) a transferência, via depósito bancário, para a conta “Bancos”, com lançamento a crédito da conta “Caixa”;
- c) os pagamentos realizados diretamente pelo “Caixa”, a crédito da respectiva conta;
- d) os pagamentos realizados mediante quitação de boletos nas agências bancárias, também escriturados a crédito da conta “Caixa”;
- e) o retorno, por saque ou compensação de cheques, da conta bancária, a débito da conta “Caixa”.

Com tais lançamentos, ocorre uma neutralidade na conta “Caixa”, de modo que o confronto se efetiva entre as receitas e as despesas, sendo que as remessas de e para a conta “Bancos” não interferem no resultado final.

No caso dos autos, é possível constatar que a contabilidade não registra os fatos contábeis conforme a realização dos mesmos, permanecendo lançamentos simplificados ou incompletos.

Analisando a acusação fiscal frente aos registros contábeis e as planilhas de fls. 25/36, é possível extrair as seguintes observações:

Ajuste de valores lançados a débito da conta “Caixa”

- 1) Ingresso de recursos proveniente de empréstimo bancário, em fevereiro de 2009, creditado diretamente em conta bancária.
- 2) Valores recebidos das operadoras de cartões de créditos, depositados diretamente nas contas correntes bancárias (HSBC e CEF).
- 3) Valores de saques e estornos de depósitos.

Para o ajuste dos débitos, o Fisco excluiu da conta “Caixa” os valores equivalentes aos créditos bancários realizados pelas operadoras de cartão de crédito, os empréstimos contabilizados e acrescentou os valores de saques bancários e estornos de cheques depositados.

A equação pode ser apurada da seguinte forma:

Débito anterior (–) empréstimos (–) valores de cartão de crédito (+) saques (+) estornos = débito ajustado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em valores, como em 2008, por exemplo, a partir das planilhas de fls. 25 e 26, constata-se:

R\$ 509.394,72 (-) R\$ 348.231,14 (+) 32.879,75 (+) R\$ 5.406,00 = R\$ 199.449,33.

No tocante ao ingresso de recursos provenientes de empréstimo bancário, em fevereiro de 2009, creditado diretamente em conta bancária, apurou o Fisco o registro de uma parcela no valor de R\$ 100.000,00, a título de empréstimo obtido com a Caixa Econômica Federal, conforme escrituração às fls. 549, bem como o lançamento no extrato da conta CEF (fls. 312).

Nesse caso, até poderia tratar-se de transferência bancária da conta corrente para a conta “Caixa”, não havendo de se caracterizar como recursos não comprovados.

Mas, analisando os lançamentos de fls. 312, percebe-se que, em seguida ao registro do empréstimo, vários cheques foram compensados sem que os valores fossem contabilizados na conta “Caixa”, praticamente esgotando os recursos obtidos.

Dessa forma, diferentemente do PTA relativo ao exercício de 2007, ocorreu sim um registro em duplicidade de recursos.

Quanto aos valores creditados pelas operadoras de cartões de créditos, depositados diretamente nas contas correntes bancárias (HSBC e CEF) e os valores de saques e estornos de depósitos, cabem novas considerações.

Relativamente aos valores elencados pelo Fisco nesses itens, cumpre esclarecer que não se trata de ingressos na conta “Caixa”, como a princípio pode-se entender pela redação da irregularidade lançada pelo Fisco.

Na verdade, a Impugnante contabilizou as suas saídas mensais como vendas à vista, conforme se observa pelo quadro adiante, em relação ao exercício de 2008:

Mês	Faturamento declarado	Venda à vista Caixa	Depósitos (Ajuste dos créditos)	Recebimento via operadora de cartão
Janeiro	27.674,70	27.674,70	5.046,00	20.190,68
Fevereiro	26.374,10	26.374,10	1.589,00	16.902,70
Março	30.336,40	30.336,40	3.134,80	20.227,76
Abril	41.299,60	42.799,60	334,80	30.997,04
Mai	47.616,50	47.616,50	550,00	38.954,52
Junho	36.369,60	36.369,60	4.042,90	26.086,18
Julho	51.866,90	51.867,70	826,60	39.119,30
Agosto	38.094,95	38.094,95	4.420,00	20.700,18
Setembro	39.160,09	39.160,09	5.807,91	22.627,91
Outubro	47.302,60	47.302,60	0,00	35.701,97

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Novembro	42.663,90	42.633,90	200,00	32.823,80
Dezembro	61.628,70	61.628,70	1.909,00	43.899,10
Total	490.388,04	491.858,84	27.861,01	348.231,14

Partindo, então, das declarações apresentadas pelas operadoras de cartões de crédito, o Fisco elaborou as planilhas, de fls. 123/126, e promoveu o estorno dos lançamentos na conta “Caixa”, reduzindo os ingressos então contabilizados.

Com efeito, é possível visualizar algumas diferenças, quando comparados os valores recebidos mediante venda por cartão de crédito e os valores contabilizados na conta “Caixa” como vendas no mês, o que poderia induzir ao raciocínio de se tratar de ingresso de recursos em duplicidade.

Falta, entretanto, ao lançamento, a certeza quanto à efetiva irregularidade apontada pelo Fisco, uma vez que não se pode afirmar que os valores recebidos das operadoras correspondem aos negócios realizados nos respectivos meses de recebimento.

É de conhecimento de todos que as vendas mediante cartões de crédito se realizam com um único desembolso (à vista no cartão) ou em parcelas (três vezes no cartão, por exemplo).

Por outro lado, nem sempre a venda em um mês, ainda que na modalidade à vista no cartão, é reembolsada pela operadora no mesmo mês da aquisição da mercadoria, sendo mais provável que isso ocorra no mês subsequente.

Como a contabilidade das vendas ocorreu pelo regime de caixa, nem sempre há uma equivalência entre as operações do mês e os recebimentos decorrentes das vendas por cartão de crédito.

Assim, considerando que a Impugnante não contabilizou os recebimentos por cartão na conta “Caixa”, não cabe ao Fisco estornar tais valores da respectiva conta, por faltar-lhe a certeza de que todos os valores recebidos naquele mês, creditados nas contas bancárias, referem-se ao faturamento do período.

Quanto aos valores lançados nas planilhas a título de “saques” e “estornos”, tais valores também não compõem a conta “Caixa”.

Apurou o Fisco a existência dos saques e estornos registrados nos extratos das contas correntes (HSBC e CEF),

Com o entendimento de que os depósitos deveriam ter contrapartida credora na conta “Caixa”, (saindo de caixa para banco), o Fisco promoveu o ajuste na posição devedora, recuperando para a conta “Caixa” o valor creditado por ocasião da realização dos depósitos.

Quanto aos saques, é verdade que a ausência de ingressos decorrentes dos saques em contas bancárias, registrados na conta “Caixa”, permite o pagamento de obrigações não escrituradas, mas não é possível afirmar que isso tenha ocorrido em relação a todas as operações, pois tais valores podem ter sido utilizados para pagamentos devidamente contabilizados, que não foram analisados pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse caso, a recomposição (tal como nos ajustes a crédito dos pagamentos de empréstimos) é favorável à Impugnante, uma vez que aumenta a disponibilidade em Caixa.

Ajuste de valores lançados a crédito da conta “Caixa”

1) Pagamentos de parcelas de empréstimos bancários, debitados diretamente nas contas correntes.

2) Valores relativos a depósitos e pagamentos recebidos diretamente nas contas correntes.

3) Aquisição de veículo sem escrituração contábil do pagamento à vista.

Para o ajuste dos créditos, o Fisco excluiu da conta “Caixa” os lançamentos a crédito vinculados aos pagamentos de empréstimos e respectivos juros, uma vez que tais pagamentos foram debitados nas respectivas contas bancárias.

Por outro lado, acrescentou a crédito da conta “Caixa” os valores de depósitos efetuados nas contas correntes, ao entendimento de que tais depósitos referem-se às vendas contabilizadas a débito de Caixa.

Foram estornados, também, os valores relativos aos pagamentos de duplicatas efetivados diretamente nas contas bancárias.

No mês de abril de 2009, incluiu como lançamento credor o pagamento do veículo adquirido naquela ocasião, à vista, conforme nota fiscal de fls. 128.

No ano de 2009, a equação pode ser apurada da seguinte forma:

Crédito anterior (+) depósitos (+) veículo não escriturado (-) pagamento de empréstimos (-) pagamento de duplicatas = Crédito Ajustado.

Não obstante o entendimento de que a técnica adotada pelo Fisco carece de maior fundamentação, a situação mostra-se favorável para a Autuada, pois, ao reduzir a saída de recursos da conta “Caixa”, a dinâmica adotada no levantamento acaba por aumentar a disponibilidade de recursos na conta.

Diante de tal fato, não pode a Câmara de Julgamento alterar o levantamento do Fisco, em relação ao ajuste dos créditos, porquanto haveria um novo lançamento fiscal.

Dessa forma, as exigências deveriam recair apenas sobre a parcela de empréstimo no mês de fevereiro de 2009 e a falta de escrituração do pagamento do veículo, em abril do mesmo ano.

Nos demais períodos, não se estornando os valores oriundos das operadoras de cartão de crédito, a conta “Caixa” da Autuada retorna aos *status quo ante*, mantendo-se a posição devedora dos seus saldos.

Mas, também, quanto aos meses de fevereiro e abril, a redução do lançamento a débito da conta “Caixa” em fevereiro (R\$ 100.000,00) e o aumento do valor do crédito em abril (R\$ 51.900,00), não são operações que façam apurar saldo credor nos respectivos meses, respeitada a modalidade de apuração adotada no lançamento (recomposição da conta).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para os dois valores, seria diferente se a acusação fosse de ingresso de recursos sem origem.

Registre-se que a técnica fiscal que melhor se adequa ao caso é a análise conjunta das disponibilidades, quando o Fisco poderia realizar o confronto entre as despesas e receitas efetivas, escrituradas nas diversas contas.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 15/05/13. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 21 de maio de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

R