

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.160/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000189628-05
Impugnação: 40.010133989-54
Impugnante: Marina Jóias Ltda – EPP (Neo Comércio Ltda)
IE: 223497074.00-63
Proc. S. Passivo: Thiago Savoi Ponce/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS". Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais. O Fisco chegou a tal imputação a partir da conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa quando apurou o ingresso de recursos sem comprovação de origem. A presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal está autorizada pelo art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea "a". Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas desacobertas de documento fiscal, no período de 1º de fevereiro de 2008 a 31 de agosto de 2012.

Nos termos do Auto de Infração referida ocorrência foi caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta Caixa, provenientes de lançamentos contábeis, que representaram:

a) cheques que foram liquidados pelo banco no sistema de compensação, cheques utilizados para diversos pagamentos ou depósitos, sem os respectivos lançamentos de pagamentos/destinação dos recursos, conforme cópias de extratos bancários e dos livros Razão;

b) recebimentos de empréstimos que supostamente foram concedidos a outras empresas anteriormente.

A Autuada foi intimada a justificar os lançamentos listados em planilha lhe apresentadas e comprovar, com documentos idôneos, a destinação dos recursos.

Contudo, o Fisco considerou que não foram apresentados documentos que comprovassem a destinação dos recursos e que os cheques foram sacados no banco, contradizendo assim o que consta nos extratos bancários e, em relação aos empréstimos

concedidos, que os recibos de pagamento e contratos de mútuo apresentados não cumpriam com as formalidades legais, em especial, a do devido registro público.

Diante do exposto, lavrou o presente Auto de Infração para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 628/643 em síntese, aos argumentos seguintes:

- está sendo cobrado o ICMS incidente sobre as pseudo operações adotando-se como base de cálculo o valor de cada cheques e dos empréstimos;

- falta ao trabalho fiscal um elemento essencial para o desenvolvimento válido do feito, qual seja, a recomposição da conta Caixa, pois se a Autoridade Fiscal parte do pressuposto de que a conta Caixa possui valores lançados que não possuem a comprovação real do ingresso do numerário, obrigatoriamente deveria elaborar a recomposição do caixa e apurar se houve a ocorrência de estouro de caixa;

- somente após a recomposição da conta Caixa e apurando-se saldo credor em conta tipicamente devedora, estaria autorizada a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme o art. 194, inciso III, § 3º do RICMS;

- quando a Autoridade Fiscal conclui, de forma presumida, que os valores atinentes ao recebimento dos empréstimos concedidos derivam de venda sem a emissão de nota fiscal, deveria ter efetuado o levantamento da conta Caixa visando demonstrar a ocorrência de estouro de caixa, o mesmo ocorrendo com a glosa dos suprimentos de caixa relativos aos cheques sacados da conta da própria empresa e cuja origem dos recursos são vendas realizadas e devidamente contabilizadas;

- falta ao trabalho fiscal a demonstração da ocorrência de um possível estouro de caixa que poderia amparar a presunção de venda sem a devida emissão de nota fiscal, porquanto a glosa pura e simples dos valores lançados em sua escrita fiscal não faz presumir que houve venda sem a emissão de notas fiscais, até aos próprios valores dos empréstimos que não possuem correspondência com as vendas e também pelo fato de que os valores dos cheques glosados terem saído de sua própria conta;

- em preliminar, deve o Auto de Infração ser cancelado em face da sua nulidade, ante a falta da elaboração da recomposição da conta Caixa, elemento essencial para a sua validade;

- no mérito, sustenta que o trabalho efetuado consiste, unicamente, na alegação de que realizou a saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais;

- ao serem examinadas as planilhas que compõem a autuação constata-se que a Autoridade Fiscal presume que ocorreram saídas sem emissão de documentos fiscais partindo de premissa que não encontra respaldo jurídico;

- a Autoridade Fiscal entendeu que os valores relativos aos contratos de mútuos celebrados com as empresas IS Jóias Ltda, Stael Jóias Ltda e RRN Hotel

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ltda, seriam quando do recebimento dos valores emprestados, na verdade, vendas sem a emissão das respectivas notas fiscais, ante a falta de registro dos contratos no cartório de títulos e documentos para que os mesmos pudessem surtir efeitos perante terceiros;

- a Fiscalização presume a venda de mercadorias sem a emissão de notas fiscais nos meses em que os empréstimos foram pagos, apenas por não constar o registro dos contratos no cartório de título e documentos;

- caberia ao Fisco apresentar prova de que os recebimentos não ocorreram;

- pelas cópias dos lançamentos contábeis das empresas IS Jóias Ltda, Stael Jóias Ltda e RRN Hotel Ltda se constata que as aludidas empresas possuíam lastro suficiente para realizar os pagamentos dos empréstimos que lhes foram concedidos;

- todos os valores atinentes aos contratos de mútuo foram regularmente entregues nas respectivas datas de celebração, sendo que está sendo glosado o recebimento dos valores a eles relativos, nos exatos termos dos recibos de pagamento e dos registros contábeis de ambas as empresas envolvidas na transação;

- a legislação fiscal admite o suprimento de caixa mediante a comprovação do efetivo empréstimo e, no caso, o suprimento de caixa encontra-se devidamente comprovado ante a apresentação dos contratos de mútuo, dos comprovantes do recebimento dos valores (posto que os mútuos foram efetivados em dinheiro), dos lançamentos contábeis competentes na contabilidade de ambas as empresas, além da capacidade econômica das empresas que estavam quitando os empréstimos;

- assim, está comprovado o meio pelo qual os recursos recebidos se transferiram de seu patrimônio para o patrimônio das mutuantes e a recíproca nos pagamentos dos mesmos, sendo que toda essa documentação se constitui em prova plena, objetiva e inquestionável da realização das operações, ilidindo a acusação fiscal, com o que se afasta a aplicação ao caso do disposto no art. 136 do RPTA;

- nos termos dos Autos de Infração n.ºs. 01.000189735-30, lavrado contra a empresa Stael Jóias Ltda e 01.000189667-89, lavrado contra a empresa IS Jóias Ltda, que efetuaram o pagamento dos empréstimos, foram glosados todos os recebimentos ocorridos referentes aos empréstimos quando a Fiscalização entendeu que os recebimentos se caracterizariam também como vendas sem a emissão das notas fiscais;

- o ICMS está sendo cobrado por duas vezes, sob a mesma argumentação e com arrimo nos mesmos documentos, quais sejam, os contratos de mútuo, o que se caracteriza como *bis in idem*;

- quando os empréstimos foram concedidos possuía regular saldo de caixa para efetuá-los;

- quando se pretende cobrar ICMS sobre tais operações tanto na entrada do numerário em seu caixa quanto na entrada do empréstimo no caixa das empresas em que foram realizados os empréstimos, está-se diante do famigerado *bis in idem*, com a cobrança em duplicidade do tributo para uma mesma operação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tal distorção apenas deixa evidente que o trabalho fiscal está amparado em mera presunção, que evidentemente não pode gerar direitos, e por esta razão não pode prosperar a glosa dos empréstimos regularmente concedidos;
- quanto à glosa dos suprimentos de caixa ao argumento de que os cheques teriam outras destinações, o trabalho fiscal não pode prevalecer, pois, todos os cheques objeto da glosa se referem a valores que se encontram em suas contas bancárias;
- ao se examinar os respectivos livros fiscais, constata-se que todos os valores lançados nas contas e que se encontram demonstrados nos extratos bancários, tem a sua origem em vendas realizadas e devidamente acobertadas por notas fiscais;
- não existe nenhum centavo de diferença em tais contas bancárias, ou seja, todo o numerário ali existente possui lastro nas notas fiscais de venda de mercadorias;
- não se pode considerar como vendas sem a emissão de notas fiscais suprimentos de caixa originários de cheques cujos valores se encontravam depositados em suas contas bancárias e que são objeto das vendas realizadas com notas fiscais;
- se a própria Fiscalização fixa como origem do numerário glosado os valores que saíram de suas contas bancárias, *data vênia*, não pode chegar à conclusão de que tais valores decorrem de vendas sem a emissão das respectivas notas fiscais;
- se a Fiscalização entende que os cheques se destinaram a diversos pagamentos, a conclusão adotada está equivocada, porquanto se eles se referem a pagamentos, obviamente não podem se referir a vendas sem notas;
- o que permite a presunção de saída sem a emissão de nota fiscal é o estouro de caixa, que consiste em se pagar despesas sem lastro de numerário, o que não ocorre no caso vertente;
- nos dias em que foram lançados os suprimentos derivados dos cheques glosados, existem diversos pagamentos que foram totalmente desconsiderados pela Fiscalização e não existe norma legal que proíba o suprimento de caixa em valores superiores às despesas pagas naquele dia e que a diferença fique no caixa em espécie;
- a Autoridade Fiscal em momento algum demonstra que ocorreu ingresso de valores sem que ocorresse o registro ou que, existisse estouro de caixa, se socorrendo das disposições do art. 194 da Parte Geral do RICMS, para amparar o que ela mesma chama de presunção de saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais;
- por tal dispositivo, em princípio, o Fisco pode se utilizar da conta Caixa e das contas bancárias da empresa para elaborar levantamentos fiscais, mas a norma não autoriza a realização de levantamentos desvinculados da movimentação de entrada e saída de mercadorias, quer seja fisicamente ou com base em valores utilizando-se critérios diferentes para apurar receitas e despesas;
- a alegação de que o § 3º do art. 194, autoriza a presunção levada a efeito pela Fiscalização, *data vênia*, não encontra respaldo em sua própria redação;
- é imperioso que a Autoridade Fiscal demonstre, de forma inequívoca, por individualização dos documentos registrados, tanto como receita quanto aqueles lançados como despesas, a existência de saldo a descoberto no caixa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a segunda hipótese que permite a presunção legal adotada é a de existência de recursos não comprovados na conta Caixa ou equivalente e, nesta hipótese, para o enquadramento pretendido, é imperioso que a comprovação e demonstração de forma efetiva que tais recursos foram auferidos sem a emissão de documentos fiscais e, *in casu*, os valores que deram origem aos suprimentos são originários de sua conta bancária, cujos valores ali existentes se vinculam às vendas realizadas;

- como última hipótese permissiva para a presunção legal, tem-se a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes o que deve ser comprovado pelo Fisco com a apresentação de que a obrigação registrada já foi objeto de quitação, matéria esta que é inclusive alheia à hipótese aqui tratada;

- a Autoridade Fiscal conclui pela existência de saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e sem demonstrar a existência de saldo credor em sua conta Caixa, o que leva ao entendimento de que o seu trabalho não se sustenta;

- o levantamento realizado não possui os contornos normais para o exame da conta Caixa e contém vício insanável, quando se observa que os critérios legais não foram observados;

- a Autoridade Fiscal misturou na planilha elaborada valores sacados dos bancos (origem comprovada em vendas) como suprimento de caixa, com saída sem a emissão de notas fiscais, sem a comprovação de estouro de caixa, para em seguida presumir que eles dizem respeito à saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, gerando por conta própria um valor de ICMS a ser pago;

- somente se pode apurar saldo credor de caixa quando se realiza a recomposição integral da conta Caixa (entradas e saídas de numerário) e não apenas parte dele (saídas), como fez a Autoridade Fiscal;

- o trabalho fiscal, da maneira como se encontra está amparado em mera presunção, posto o que determina a hipótese é a comprovação real e efetiva de vendas sem a devida emissão de documento fiscal;

- é verdade que o Auto de Infração goza de presunção de legitimidade, porém não pode estar baseado simplesmente em presunção, destituído de elementos de prova que relacionam o fato à infringência capitulada;

- a presunção de legitimidade de que goza o Fisco, na autuação não é absoluta e nem mesmo inquestionável;

- o preceito contido no art. 136 do RPTA, é de aplicação, mas dentro de limites;

- a presunção deve ser provada, como doutrina que cita;

- certo é que a Autoridade Fiscal em momento algum demonstra que ocorreu ingresso de valores sem que ocorresse o registro ou que existisse estouro de caixa;

- resta incontroverso que o trabalho fiscal em comento está amparado em presunções não previstas na legislação tributária, o mesmo é nulo de pleno direito, por força dos termos do art. 18, inciso I do Decreto Estadual n.º 46.085/12, que regulamentou o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- mesmo que se pudesse fechar os olhos para a nulidade das exigências fiscais, a ausência de prova da conclusão fiscal converge para a existência de dúvida na ocorrência do fato gerador do tributo cobrado no mesmo, devendo assim ser o Auto de Infração cancelado, com base no inciso II do art. 112 do Código Tributário Nacional;

- dentro do princípio da eventualidade, urge ressaltar que realiza vendas tanto de mercadorias adquiridas sob a sistemática de débito e crédito, quanto pela sistemática da substituição tributária;

- se a Autoridade Fiscal entende que houve vendas de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e levando em consideração os percentuais destas vendas em relações às demais, obviamente não se poderia falar em nova tributação nas saídas e, por conseguinte, não há que se falar em nova tributação mesmo ao argumento de que as vendas foram sem a devida emissão de notas fiscais, pois o produto foi tributado na aquisição até o final da cadeia, ou seja, até a venda ao consumidor final;

- no mínimo, deve o trabalho fiscal ser reformulado para se excluir da tributação o ICMS e as respectivas multas relativas à proporcionalidade das mercadorias adquiridas pela sistemática da substituição tributária;

- o Fiscal desvirtua o seu trabalho ao afirmar no seu relatório e no Auto de Infração que teria havido saída de mercadoria sem a devida cobertura fiscal, pois esse tipo de levantamento apenas apura, na sua ótica, saldo credor na conta Caixa;

- desta forma, deve ser excluída da autuação a cobrança da multa isolada com arrimo no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75 que visa penalizar a conduta de saída e transportar mercadorias sem a devida cobertura fiscal.

Ao final, requer, preliminarmente, que a sua impugnação seja julgada procedente, ante a nulidade do Auto de Infração e, sucessivamente, que o Auto de Infração seja cancelado integralmente ou reformado para se excluir da autuação a proporcionalidade das vendas cujas aquisições se deram sob a sistemática da substituição tributária, além das multas incidentes sobre tais valores e a multa isolada.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 740/748, refuta as alegações da peça de defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- a Impugnante invoca o art. 194, inciso III, § 3º do RICMS/02 para sustentar a apelação de nulidade do Auto de Infração, mas, é justamente na presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, além de outras, que o trabalho fiscal se sustenta;

- o trabalho fiscal contém todos os requisitos necessários, pois atendeu na formalização da exigência do crédito tributário os elementos do art. 89 do RPTA;

- o trabalho fiscal foi desenvolvido com base nos livros, documentos e arquivos fiscais e contábeis da Autuada e os Quadros I e II elaborados para demonstração dos valores tributados e que integram o Auto de Infração contém as informações necessárias para caracterizar o suprimento indevido das contas Caixa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Autuada não logrou identificar os lançamentos de baixa na conta Caixa das obrigações pagas, cujos valores a suprimam, mesmo porque não há lançamentos correspondentes, uma vez que a conta Caixa foi exaustivamente analisada pelo Fisco para a realização do trabalho;

- a Autuada foi intimada diversas vezes a apresentar comprovação, através de documentos, dos lançamentos efetuados na conta Caixa, tanto em relação aos cheques como em relação ao recebimento de empréstimos e, no entanto não apresentou nenhum documento quanto à destinação dos cheques;

- o trabalho fiscal foi desenvolvido em obediência a disposições contidas na legislação tributária mineira e federal;

- o § 3º do inciso III do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, sustenta o trabalho;

- a Autuada realizou lançamentos de cheques compensados, cheques utilizados para diversos pagamentos ou pagamentos de terceiros e recebimentos de empréstimos concedidos sem a devida comprovação de sua origem/destinação e, intimada a comprovar com documentos idôneos os lançamentos, simplesmente omitiu-se, não apresentando nenhum documento, apenas os recibos dos empréstimos, que não comprovam a efetiva transferência dos recursos como requer a legislação;

- débitos bancários e 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 débitos e os cheques emitidos, para que se operasse a neutralidade da sistemática do lançamento cruzado;

- não se discute a compensação dos cheques emitidos ou os pagamentos realizados, mas a falta do correspondente lançamento de baixa na conta Caixa;

- considerando que para registro de cheques ou débito em conta corrente a favor de terceiros há contas próprias, crédito da conta Bancos e débito da conta da obrigação quitada e que, dessa forma, tais cheques ou débitos não transitam pelo caixa, o contribuinte que decidir, como confirmado pela Autuada, a levá-los primeiro a débito da conta Caixa, como recurso, deverá efetuar em seguida o correspondente registro a crédito dessa mesma conta, pela saída simbólica, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada;

- caso contrário, a falta do lançamento contábil imediato dos pagamentos efetuados, coincidentes em datas e valores, caracteriza-se como omissão de receita, nos termos do inciso II do art. 281 do RIR/05;

- em relação ao recebimento de empréstimos concedidos, a origem e o ingresso do numerário não comprovados constituem indícios de omissão de receitas, sendo legítima, neste caso, a presunção fiscal de omissão de receitas que pode ser elidida com a demonstração da concomitância de dois pressupostos: comprovação da efetividade da entrega e comprovação da origem dos recursos, cabendo o ônus da prova à Impugnante que dele não se desincumbiu;

- tais operações financeiras devem ser efetivadas mediante lançamentos contábeis lastreados por documentação idônea, devendo ser comprovado através de

depósitos, extratos bancários, ou outros meios de prova, sendo necessária a comprovação da origem dos recursos cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil e coincidente em datas e valores;

- não há que se falar em duplicidade de tributação pela cobrança de imposto sobre o valor do recebimento de empréstimos concedidos e não comprovada a entrada efetiva de recursos no caixa, no presente Auto de Infração e a cobrança de imposto sobre os supostos empréstimos concedidos a IS Jóias e a Stael Jóias, visto que também essas empresas não comprovaram com documentos idôneos a efetividade do ingresso de recursos no caixa através de empréstimo concedido pela Impugnante;

- cita o art. 136 do RPTA;

- quando a Impugnante alega que apresenta venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária e levantamento para demonstrar a proporcionalidade entre as vendas com e sem substituição tributária, está simplesmente demonstrando o recolhimento de substituição tributária referente às suas vendas regulares e acobertadas por documento fiscal idôneo, não havendo evidência que nas vendas consideradas neste trabalho como desacobertadas, o imposto tenha sido recolhido antecipadamente;

- como não há evidência de entradas regulares e recolhimento de imposto sobre elas com as exigências destes autos, não há que se falar em consideração da proporção alegada de vendas com ocorrência de substituição tributária;

- para corroborar ainda mais com este raciocínio, as planilhas apresentadas pela Impugnante demonstram apenas que as saídas regulares de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária está proporcional às suas entradas regulares, provando assim que mesmo realizando vendas com produtos sujeitos à substituição tributária, no presente trabalho, não há nenhuma prova que nas entradas que deram origem a saídas sem documentação fiscal, houve recolhimento antecipado de ICMS/ST;

- se forem inseridos nas planilhas apresentadas, que transcrevem a escrita fiscal, os valores deste Auto de Infração, não haverá entradas com incidência de substituição tributária suficientes para suportar as saídas supostamente sujeitas à substituição tributária, conforme alega a Impugnante;

- não é cabível a pretensão de exclusão da multa isolada por não ser aplicável ao presente trabalho, pois não se trata, aqui, apenas de presunção de saída de mercadoria desacobertada.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo às fls. 757/769 opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas desacobertadas de documento fiscal, no período de 1º de fevereiro de 2008 a 31 de agosto de 2012.

Nos termos do Auto de Infração, a referida ocorrência foi caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta Caixa, provenientes de lançamentos contábeis, que representaram:

a) cheques que foram liquidados pelo banco no sistema de compensação, cheques utilizados para diversos pagamentos ou depósitos, sem os respectivos lançamentos de pagamentos/destinação dos recursos, conforme cópias de extratos bancários e dos livros razão;

b) recebimentos de empréstimos que supostamente foram concedidos a outras empresas anteriormente.

A Impugnante foi intimada a justificar os lançamentos listados em planilhas e comprovar, com documentos idôneos, a destinação dos recursos, oportunidade em que preencheu a planilha e alegou, em síntese, tratar-se de cheques sacados no banco, contradizendo assim o que consta nos extratos bancários e a dizer que recebeu empréstimos concedidos anteriormente, vindo, destes, apresentar recibos de pagamento e contratos de mútuo, que foram desconsiderados pela Fiscalização por não cumprir as formalidades legais, em especial, a do devido registro público. Nesse sentido, o Fisco considerou que o simples registro nos livros não basta, sendo necessário que os ditos registros fossem comprovados por documento.

Diante destes fatos foi lavrado o presente Auto de Infração para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea "a".

Compõem o presente trabalho fiscal:

- o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000003460.10 e vias das intimações e respectivos AR (fls. 25/32);
- Quadro I (fls. 07/11);
- Quadro II (fls. 12/14);
- Quadro III (fls. 15/22);
- Quadro IV - Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 23);
- cópias dos livros Razão e Diário, cópias de extratos bancários e cópias de contratos particular de mútuo.

Da Preliminar

Sustenta a Impugnante que a falta ao trabalho fiscal um elemento essencial para o desenvolvimento válido do feito, qual seja, a recomposição da conta Caixa, pois somente após a recomposição da conta Caixa e apurando-se saldo credor em conta tipicamente devedora, estaria autorizada a presunção de saídas de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertadas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no art. 194, inciso III, § 3º do RICMS.

Por conseguinte, argui a Impugnante que faltaria ao trabalho fiscal a demonstração da ocorrência de um possível estouro de caixa que poderia amparar a presunção de venda sem a devida emissão de nota fiscal, porquanto a glosa pura e simples dos valores lançados em sua escrita fiscal não faria presumir que houve venda sem a devida emissão de notas fiscais, até aos próprios valores dos empréstimos que não possuem nenhuma correspondência com as vendas da empresa e também pelo fato de que os valores dos cheques glosados terem saído da conta da própria empresa.

Ressalte-se, por oportuno, que o lançamento em análise embasa-se na presunção de saída de mercadorias sem documento fiscal posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

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.

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 desacobertadas 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):

.....
II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 282 - Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-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).

§ 3º do Art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77;

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

.....
§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Observe-se que o art. 194, § 3º do RICMS/02, prevê expressamente como hipótese de presunção de saída desacobertada "recursos não comprovados na conta Caixa".

Assim, a simples constatação da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, por si só, já autoriza a presunção de saída de mercadorias ou prestação de serviços tributáveis e desacobertados de documento fiscal.

Cumpra destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, muito menos aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim se manifesta:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

No caso concreto, a Fiscalização partiu de lançamentos de valores e de empréstimos para concluir que tais valores referem-se a saídas desacobertas de mercadorias.

Não há dúvidas de que este fato constitui-se em uma presunção. Entretanto, tal presunção tem fundamentação nas disposições contidas no já citado art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, pela legislação estadual à qual este Conselho de Contribuintes está adstrito em sua apreciação do lançamento, contrariamente, ao que alega a Impugnante, é permitido que se tribute diretamente o recurso sem necessidade da recomposição da conta Caixa.

Pelo exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade do procedimento adotado pela Fiscalização para apuração das exigências em comento e passa-se à análise do mérito do lançamento.

Do Mérito

O mérito das exigências formalizadas no Auto de Infração ora analisado cinge-se à acusação de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de fevereiro de 2008 a agosto de 2012, em face da constatação de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção, como visto na análise da preliminar, autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei n.º 6.763/75.

Importa frisar, pela importância, que a irregularidade foi apurada em face da constatação de lançamentos contábeis efetuados a débito na conta Caixa, oriundos de valores que se encontram nas seguintes situações: cheques liquidados para diversos pagamentos, cheques compensados por meio do sistema de compensação bancária, cheque dep. em conta, cheque dep. esp. div., sem lançamento da respectiva baixa do documento pago e do favorecido; débito bancário referente a desconto de ordem de pagamento (descontos de ORPAG), transferências eletrônicas (TED) e pelo ingresso de recursos informados como recebimento de empréstimos financeiros concedidos, sem comprovação da efetiva entrada do recurso.

As exigências encontram-se relacionadas às fls. 23 (Demonstrativo do Crédito Tributário).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para efeito de cálculo do tributo, a Fiscalização adotou a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Registre-se que a Impugnante exerce a atividade de comércio varejista de artigos de joalheria, perfumes, sapatos, relógios e artigos para presente, etc. (conforme alterações contratuais anexadas aos autos).

Explica a Fiscalização que: *"o trabalho fiscal foi desenvolvido com base nos livros, documentos e arquivos fiscais e contábeis da Autuada. Os Quadros I, II de fls. 7 a 14 elaborados para demonstração dos valores tributados e que integram o Ato de Infração contêm as informações necessárias para caracterizar o suprimento indevido das contas "Caixa". Nos Quadros I e II há os dados do lançamento contábil e do histórico do extrato bancário e, a descrição do lançamento contábil referente aos recebimentos de empréstimos concedidos anteriormente a outras empresas.*

A Autuada não logrou identificar os lançamentos de baixa na conta "Caixa" das obrigações pagas, cujos miões a suprimam, mesmo porque não há lançamentos correspondentes, uma vez que a conta caixa foi exaustivamente analisada pelo fisco para a realização do trabalho. A Autuada foi intimada diversas vezes a apresentar comprovação, através de documentos, dos lançamentos efetuados na conta caixa, tanto em relação aos cheques como em relação ao recebimento de empréstimos (fls. 27 a 32) e, no entanto não apresentou nenhum documento quanto à destinação dos cheques. Quanto aos empréstimos apresentou apenas recibos, sem apresentar a comprovação".

Ressalte-se que a comprovação de que os referidos cheques foram liquidados pelo sistema de compensação bancária ou direcionados a pagamentos diversos ou depositados pode ser visualizada por meio das cópias dos extratos bancários acostadas às fls. 126/155, 258/304, 384/427, 496/545 e 587/612.

Os cheques compensados, assim como aqueles utilizados para pagamentos ou depósitos diversos 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).

Constata-se dos autos que em face da importância que as informações representavam para o desenvolvimento do trabalho fiscal, cuidou o Fisco de identificar na contabilidade da Impugnante 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 esclarecer os indícios apresentados por meio da contabilidade da empresa, a Fiscalização elaborou uma relação dos cheques compensados/liquidados e intimou a Defendente a apresentar justificativas dos lançamentos efetuados no livro Caixa (fl. 30).

Na oportunidade a ora Impugnante apresentou as justificativas de fls. 34/45, sendo que no tocante as rubricas autuadas informou que os *"cheques foram sacados em dinheiro conf. extratos e serviram para suprir o caixa da empresa"* ou que são *"valores*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sacados em dinheiro conforme extratos e serviram para suprir o caixa da empresa", sem contudo apresentar documentos para comprovar o alegado.

Compulsando os extratos bancários acostados aos autos, verifica-se que diversos cheques foram liquidados por meio de compensação bancária ou depositados, o que afastaria o principal argumento da Impugnante de saque de numerário para suprimento de caixa.

O que se exige da Impugnante é a comprovação dos lançamentos de baixa na conta Caixa dos valores relativos aos cheques compensados ou debitados na conta bancária (lançamentos a crédito da conta Caixa), mediante apresentação de documentação hábil e idônea, contendo indicação precisa da data e do valor da obrigação quitada, prova esta não produzida nos autos.

Conforme bem esclarece o Fisco, os débitos bancários e 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 débitos e os cheques emitidos (lançamentos a crédito dos respectivos pagamentos dos gastos), para que se opere a neutralidade da sistemática do lançamento cruzado na conta Caixa.

Importante destacar que em momento algum se discute a compensação dos cheques emitidos realizada, mas sim a falta do correspondente lançamento de baixa na conta Caixa.

De fato, considerando que para registro de cheques ou débito em conta corrente a favor de terceiros há contas próprias (crédito da conta Bancos e débito da conta da obrigação quitada), e que dessa forma, tais cheques ou débitos não transitam pelo caixa, caso o contribuinte decida a levá-los primeiro a débito da conta Caixa, como recurso, deverá efetuar em seguida o correspondente registro a crédito dessa mesma conta, pela saída simbólica, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada.

Agindo de modo diverso, a falta do lançamento contábil imediato dos pagamentos efetuados, coincidentes em datas e valores, caracteriza-se como omissão de receita.

Saliente-se que o art. 281, inciso II do RIR/05 (Decreto n.º 3.000/99), norma aplicada de forma subsidiária, nos termos do art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75, expressamente citado no Auto de Infração, caracteriza como omissão de receita a falta de escrituração de pagamentos efetuados. Confira-se:

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 n.º 1.598/77, art. 12, § 2º, e Lei n.º 9.430/96, art. 40):

.....

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A conclusão de que o caso tratado nos autos se refere a suprimento indevido da conta "Caixa" é corroborada pelo Acórdão CSRF/OI-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, cuja ementa possui o seguinte teor:

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)

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

Observe-se que o acórdão em questão faz menção à 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.

Vale registrar que o Fisco, em momento algum, questionou se a conta bancária da Impugnante possuía ou não aporte financeiro suficiente para cobrir todos os cheques objeto da autuação, muito pelo contrário, pois o feito fiscal baseou-se na escrita contábil e nos extratos bancários da Defendente, onde constam as liquidações dos cheques (se foram liquidados, então a conta Bancos possuía aporte financeiro suficiente).

Frise-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 citado dispositivo regulamentar autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta 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 que está sendo questionado, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (Passivo ou Despesa) e a crédito da conta Caixa (Ativo).

Traz-se à colação os fundamentos constantes no Acórdão n.º 20.606/12/3ª deste Conselho, dando escoreito desfecho a matéria semelhante a dos presentes autos:

IRREGULARIDADE DO ITEM 1.1 DO AI: CONTA "CAIXA" - RECURSOS NÃO COMPROVADOS

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NOS TERMOS DA PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 49, § 22 DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, § 32 DO RICMS/02, APURADAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MEDIANTE A CONSTATAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADO NA CONTA "CAIXA", TENDO COMO CONTRAPARTIDA A CONTA "BANCOS", REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS, CHEQUES LIQUIDADOS PELO SISTEMA DE COMPENSAÇÃO BANCÁRIA, LIQUIDADOS PARA PAGAMENTOS DIVERSOS OU UTILIZADOS PARA DEPÓSITOS DIVERSOS.

AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFEREM-SE AO ICMS, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE.

OS VALORES, OBJETO DA AUTUAÇÃO, LANÇADOS INDEVIDAMENTE A DÉBITO DA CONTA "CAIXA", SEM A RESPECTIVA BAIXA (CRÉDITO DA MESMA CONTA), NAS MESMAS DATAS E VALORES, ESTÁ ACOSTADA ÀS FLS. 117/132, SUBSTITUÍDO PELO DE FLS. 2.318/2.371, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

OS CHEQUES COMPENSADOS, ASSIM COMO AQUELES UTILIZADOS PARA PAGAMENTOS OU DEPÓSITOS DIVERSOS, BEM COMO OS VALORES REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS, 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).

Nos CASOS EM QUE FOI POSSÍVEL IDENTIFICAR A BAIXA DOS VALORES DEBITADOS, MEDIANTE LANÇAMENTOS A CRÉDITO DA CONTA "CAIXA", EM DATAS E VALORES IDÊNTICOS, AS QUANTIAS CORRESPONDENTES AOS RESPECTIVOS CHEQUES E TRANSFERÊNCIAS NÃO FORAM OBJETO DE QUALQUER EXIGÊNCIA FISCAL.

OS DEMAIS VALORES FORAM CONSIDERADOS COMO RECURSOS NÃO COMPROVADOS OU CARACTERIZADOS COMO SUPRIMENTOS INDEVIDOS DA CONTA "CAIXA", UMA VEZ QUE A IMPUGNANTE, APESAR DE INTIMADA, NÃO APRESENTOU A COMPROVAÇÃO DA BAIXA DOS RESPECTIVOS VALORES (CRÉDITO DA CONTA "CAIXA" E DÉBITO DA CONTA REPRESENTATIVA DO GASTO/DESPESA).

No CASO DO PRESENTE PROCESSO, OS CHEQUES COMPENSADOS, OS UTILIZADOS PARA PAGAMENTO OU DEPÓSITOS DIVERSOS, ASSIM COMO OS VALORES

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REFERENTES ÀS TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS, SUPRIRAM ARTIFICIALMENTE A CONTA "CAIXA", POIS, CONFORME JÁ RESSALTADO, NÃO REPRESENTAM INGRESSOS EFETIVOS DE RECURSOS. ALÉM DISSO, NÃO RESTOU CONFIGURADO O CHAMADO "LANÇAMENTO CRUZADO" NA CONTA "CAIXA", POIS OS VALORES EM QUESTÃO NÃO FORAM BAIXADOS DO CAIXA, MEDIANTE LANÇAMENTOS A CRÉDITO DA REFERIDA CONTA E A DÉBITO DA CONTA REPRESENTATIVA DO RESPECTIVO GASTO.

.....
ASSIM SENDO, OBSERVADAS AS RETIFICAÇÕES EFETUADAS PELO FISCO, O FEITO FISCAL AFIGURA-SE CORRETO, SENDO LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, ESTA ÚLTIMA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI Nº 6.763/75.

Com relação aos registros de entrada de recursos referentes a recebimentos de empréstimos concedidos, frise-se que a Fiscalização intimou a ora Impugnante para que apresentasse a documentação comprobatória do efetivo ingresso dos numerários na conta Caixa sob a rubrica de recebimento de empréstimos (lançamentos a débito na conta Caixa "*vr. Rec.parcela de empréstimo conforme contrato firmado*").

Em resposta, a Defendente apresentou os recibos de fls. 379/381 e os contratos de mútuo de fls. 382/383 e 674/687. Entretanto, tais documentos, por si só, não comprovam a efetividade dos lançamentos contábeis e a origem dos recursos supridores de caixa.

Em princípio, os recebimentos de empréstimos são perfeitamente legais, mas, para o caso dos autos, é necessário que a transferência desses recursos seja documentada e materialmente comprovada, em obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal e aos princípios da contabilidade geralmente aceitos.

Para fins fiscais, que ora interessa ao caso dos autos, é imprescindível que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores. No entanto, não se encontra acostada aos autos a documentação comprobatória da efetiva entrega dos recursos.

Vale ressaltar que os suprimentos do caixa serão legais sempre que os elementos necessários à realização da transação - como a transferência dos recursos e a capacidade financeira do supridor - forem devidamente comprovados.

Nesse sentido, a apresentação pela Impugnante de cópia de recibos constando o recebimento dos empréstimos concedidos e contratos de mútuo, bem como o registro do empréstimo na escrita do suposto devedor não são suficientes para comprovar que a origem dos recursos lançados no livro Razão na conta Caixa é proveniente de recebimento de empréstimos realizados. A apresentação de recibos e a escrituração de tais rubricas, por si só, não comprovam origem, transferência e nem destino dos recursos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, não comprovada a origem e a efetividade da entrega do numerário à Impugnante, presume-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade.

Ressalte-se que não tendo a Impugnante apresentado prova da efetiva entrega dos recursos que supostamente se transferiram do patrimônio de outra empresa para o patrimônio da Autuada, mediante depósitos, extratos bancários, ou outros meios de prova, bem como a comprovação da origem do numerário de forma inequívoca, restou caracterizada a omissão de receita por meio da saída desacobertada de documento fiscal, só restando ao Fisco desconsiderar os lançamentos contábeis, conforme prescreve o art. 194, § 3º do RICMS/02.

Como bem destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas atestem, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

No tocante ao aporte de recursos na conta Caixa referentes a débito bancário relativo a desconto de ordem de pagamento (descontos de ORPAG) e também transferências eletrônicas verifica-se também não restar comprovado que tais rubricas refiram-se a ingresso efetivo de recursos na conta Caixa.

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum*, ao contrário do afirmado pela Impugnante, tem 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, *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.

Imperioso ressaltar não ser absoluta a presunção legal de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, já que pode ser elidida por prova em contrário. Entretanto, frise-se, a Impugnante não se desincumbiu do seu ônus probatório, pois deixou de anexar aos autos documentos hábeis a comprovar a realização dos empréstimos lançados na conta Caixa para afastar a presunção de omissão de receita.

No que se tange à alegação da Defendente de que nos Autos de Infração n.ºs 01.000189735-70 e 01.000189667-89, lavrados contra as empresas que supostamente

contraíram os empréstimos, foram também glosados pelo Fisco todos recebimentos referentes aos empréstimos que haviam sido concedidos, tem-se que tal fato não invalida o lançamento em análise uma vez que a acusação em epígrafe é justamente que tais empréstimos não restaram comprovados, sendo, também, possível a utilização da presunção legal de saída desacoberta de documentação fiscal relativa a entrada de recursos na empresa que registrou a entrada de tais recursos.

A presunção de saída de mercadoria desacoberta, no caso dos autos, decorre da premissa de que tais valores foram contabilizados como recebimento de empréstimos, ou naqueles autos, como recebimento de empréstimo contraído, mas tais rubricas se referem a ingressos decorrentes da comercialização de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais.

Assim, corretamente agiu a Fiscalização em lançar mão da presunção legal já mencionada e em considerar tais rubricas como saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Concernente à alegação da Impugnante de que efetua vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme demonstrativos acostados às fls. 709/711, alega a Fiscalização:

“Quando alega que apresenta venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e apresenta levantamento para demonstrar a proporcionalidade entre vendas com e sem substituição tributária, está simplesmente demonstrando o recolhimento de ST referente às suas vendas regulares e acobertadas por documento fiscal idôneo. Não há nenhuma evidência que nas vendas consideradas neste trabalho como desacobertas de documentação fiscal, o imposto foi recolhido antecipadamente. Não há nenhuma evidência de que neste caso houve entradas regulares e recolhimento de imposto sobre elas. Portanto não há que se falar em reformulação do crédito tributário para retirada da proporção alegada de vendas com ocorrência de substituição tributária.”

Para corroborar ainda mais com o raciocínio do parágrafo anterior, temos que as planilhas apresentadas pela Impugnante (fls. 709 a 711) demonstram apenas que as saídas regulares de mercadorias sujeitas ao regime de tributação ST está proporcional às suas entradas regulares, provando assim que mesmo realizando vendas com produtos sujeitos à ST, no levantamento fiscal do presente trabalho, não há nenhuma prova que nas entradas que deram origem a saídas sem documentação fiscal, houve recolhimento antecipado de ICMS-ST. Note-se que se inserirmos nas planilhas apresentadas, que transcrevem a escrita fiscal, os valores deste auto de infração, não haverá entradas com incidência de ST suficientes para suportar as saídas supostamente sujeitas a ST, conforme alega a Impugnante.”

Da análise dos documentos juntados aos autos pela Defendente, fls. 709/729, extrai-se o seguinte comparativo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exercício	2008	2009	2010	2011	2012
1 - total das entradas de mercadorias sujeitas à ST (R\$) CFOP 2403	3847,18	290411,01	283688,7	127607,11	215707,85
2 - total das saídas acobertadas de mercadorias sujeitas à ST (R\$) CFOPs 5403 e 5405	1.389.302,54	982487,89	817635,12	233775,77	92538,9
3 - valor saídas desacobertadas (Auto de Infração) (R\$)	418.186,77	574.536,02	762.760,37	415.492,00	944.844,80
4 - valores das saídas desacobertadas que entende a Autuada ser sujeita a ST (% às fls. 640)	94.552,03	129.902,59	172.460,12	93.942,74	213.629,41
(2+4)	1.483.854,57	1.112.390,48	990.095,24	327.718,51	306.168,31
Margem de Agregação (%)	38569,93%	383,04%	349,01%	256,82%	141,94%

Constata-se que, para que fosse possível que a parcela de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, adquirida com acobertamento fiscal, suportasse as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (com e sem acobertamento fiscal), seria necessário que a Impugnante praticasse uma margem de agregação muito superior aquelas normalmente aplicáveis pelo comércio varejista.

Nesse sentido, vale mencionar que nas alterações do contrato social da Defendente, anexadas aos autos, consta a comercialização de perfume para o qual há previsão de Margem de Valor Agregado - MVA de 52,37% (cinquenta e dois inteiros e trinta e sete décimos por cento), conforme subitem 24.1.8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), cuja determinação baseia-se em pesquisa de preço no mercado varejista correspondente.

Dessa forma, conforme alegado pela Fiscalização, não há que se falar em qualquer adequação nas exigências de ICMS em análise.

Entende-se correta, também, a aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) no caso em exame, tendo em vista que o art. 195, § 2º, inciso V, alínea "b" do RICMS/02 prevê que no caso de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal deve ser aplicada a alíquota interna prevista para a operação.

Correta, portanto, a exigência do crédito tributário constituído pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

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.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como pode ser visto do texto acima transcrito a conduta descrita na norma sancionatória amolda-se perfeitamente ao caso presente, uma vez que a acusação fiscal é exatamente saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

No mesmo sentido, o entendimento manifestado por este Colendo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais sobre matéria de semelhante natureza, conforme Acórdão n.º 20.786/13/3ª, cuja ementa transcreve-se:

ACÓRDÃO: 20.786/13/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000174240-10

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA "CAIXA", O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º, PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO 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. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Cumpra registrar, finalmente, que a hipótese prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso dos autos, diante da inexistência de dúvidas no presente lançamento tributário.

Diante do exposto, 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 procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rogério Andrade Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 24 de setembro de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora