

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.161/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000189667-89
Impugnação: 40.010133987-92
Impugnante: IS Jóias Ltda - EPP
IE: 001107448.00-23
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 novembro de 2009 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 utilizados para diversos pagamentos ou depósitos, sem os respectivos lançamentos de pagamentos/destinação dos recursos, conforme cópias de extratos bancários e dos livros razão e livros Diário;

b) empréstimos supostamente tomados de outra empresa (Marina Jóias)

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

Contudo, tendo o Fisco considerado que não foram apresentados quaisquer documentos que comprovassem a destinação dos recursos para justificar os lançamentos de cheques emitidos no caixa e, quanto aos contratos de mútuo, também não foram considerados como documentos comprobatórios da efetiva entrada de recursos referentes a empréstimos tomados, por não ser documentação hábil e idônea

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que comprovasse a origem do efetivo ingresso na conta Caixa foi lavrado o presente Auto de Infração.

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. 277/293 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 cheque e dos empréstimos;

- com efeito, 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;

- foi constituída, como filial, em 29 de setembro de 2009, sendo o seu contrato social – 2ª Alteração, registrado na JUCEMG em 1º de dezembro de 2009, mas somente iniciou as suas atividades e efetivamente funcionou a partir de 12 de dezembro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 2009, posto que teve concedida a autorização para a confecção de notas fiscais e alvará de localização e funcionamento poucos dias antes de tal data, sendo que a aquisição de mercadorias para a composição dos seus estoques se iniciou após a concessão de sua inscrição estadual;

- a Autoridade Fiscal entendeu que os valores relativos aos contratos de mútuos celebrados com a empresa Marina Jóias Ltda seriam, 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;

- ditos contratos foram celebrados em 30 de novembro de 2009 e 03 de janeiro de 2010, sendo que o auto de infração cobra o ICMS sobre seus valores, além das multas de revalidação e isolada;

- a Fiscalização presume a venda de mercadorias sem a emissão de notas fiscais em novembro de 2009, período em que sequer estava exercendo suas atividades e nem mesmo possuía funcionários ou estoque de mercadorias para que pudesse efetivar quaisquer vendas;

- se a loja não estava em funcionamento e não possuía estoques de mercadorias, não se poderia presumir a existência de vendas e muito menos nos valores apontados pela Fiscalização que superam em muitas vezes o valor das vendas da loja nos meses subsequentes;

- o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal não pode ser levado a efeito e nem se encontra inserido na previsão legal para essa espécie de levantamento, ante a particularidade do caso em exame, razão pela qual caberia ao Fisco demonstrar que ocorreu a venda de mercadorias no período e não simplesmente desconsiderar os empréstimos recebidos e considerar os valores ali lançados como venda de mercadorias;

- já sob esse primeiro aspecto devem ser excluídos os valores cobrados a título de ICMS por vendas sem a emissão de nota fiscal relativamente aos empréstimos;

- apresenta a cópia dos lançamentos contábeis da empresa Mariana Jóias Ltda., em que se, constata que a aludida empresa possuía lastro suficiente para realizar os empréstimos;

- todos os valores atinentes aos contratos de mútuo foram regularmente pagos, 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 da empresa que emprestou as quantias discutidas;

- a Autoridade Fiscal entende que os empréstimos recebidos não foram regulares e por esta razão conclui que houve venda de mercadorias sem a emissão da respectiva nota fiscal, mas, nos termos do Auto de Infração n.º 01.000189628-05, lavrado contra a empresa que concedeu os empréstimos, no caso a Marina Jóias Ltda.,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foram glosados todos os recebimentos ocorridos referentes aos empréstimos que haviam sido concedidos para a Impugnante, quando a fiscalização entendeu que os recebimentos em questão se caracterizariam também como vendas sem a emissão das respectivas notas fiscais;

- assim, o ICMS está sendo cobrado por duas vezes, sob a mesma argumentação e com arrimo nos mesmos documentos;

- quando se pretende cobrar ICMS sobre tais operações tanto na entrada do numerário no caixa da Impugnante quanto na entrada do pagamento de tal empréstimo no caixa da empresa que o realizou ao argumento de que nas operações estaria caracterizada a saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais, está-se diante do famigerado *bis in idem*;

- 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;

- no que tange à glosa dos suprimentos de caixa ao argumento de que os cheques teriam outras destinações, o trabalho fiscal não pode e nem deve prevalecer;

- chega-se à seguinte conclusão: não se pode considerar como vendas sem a emissão de notas fiscais suprimentos de caixa originários de cheques cujos valores se encontravam depositados nas contas bancárias da Impugnante e que são objeto das vendas realizadas pela empresa com origem nas notas fiscais emitidas;

- se a própria fiscalização fixa como origem do numerário glosado os valores que saíram das contas bancárias da empresa, data vênia, não pode chegar à conclusão de que tais valores decorrem de vendas sem a emissão das respectivas notas fiscais;

- a comprovação de saída sem notas fiscais mediante recomposição da conta caixa deve examinar o caixa como um todo para se apurar se houve a ocorrência de estouro de caixa e não simplesmente se entender que suprimentos de caixa com origem em cheques da própria empresa se prestariam para tal mister;

- o que permite a presunção de saída sem a emissão de nota fiscal é o estouro de caixa;

- e nem se diga, que os cheques teriam sido compensados pelos bancos ou depositados em contas ou ainda que eles se referem a diversos pagamentos e que isto teria o condão de modificar a lógica do raciocínio acima adotado, pois se os cheques foram lançados na contabilidade como suprimento de caixa, o fato de eles teriam sido compensados ou depositados, em nada modifica a questão, pois não se pode presumir a venda de mercadorias através de numerário constante da conta bancária e que tem sua origem em vendas comprovadas documentalmente;

- nos dias em que foram lançados os suprimentos derivados dos cheques glosados, existem diversos pagamentos que foram desconsiderados pela Fiscalização;

- 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das disposições contidas no 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 legal, 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;

- no caso vertente, 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, uma vez que somente nos casos de 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, é que se autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal;

- a segunda hipótese que permite a presunção legal adotada pela Fiscalização é a de existência de recursos não comprovados na conta Caixa ou equivalente, mas, nesta hipótese, é imperioso que a Autoridade Fiscal comprove e demonstre de forma efetiva que tais recursos foram auferidos sem a emissão de documentos fiscais e são objetos de glosa pelo Fisco, o que não ocorreu no caso;

- como última hipótese permissiva para a presunção legal, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes e, da mesma forma, esta situação não foi comprovada 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, posto que tal levantamento deveria ter sido elaborado examinando as entradas e saídas de numerários, confrontando-os com os lançamentos existentes nos livros fiscais a título de entrada e saída de mercadorias;

- o levantamento constante do presente feito contém vício insanável, quando se observa que os critérios legais acima referidos 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;

- este procedimento adotado pela autoridade fiscal não encontra amparo legal, pois o que a norma autoriza para os casos de presunção legal, é a efetiva existência de saldo credor na conta Caixa mediante a análise da escrituração da empresa e não apenas parte dela como está a ocorrer;

- salta aos olhos que a Autoridade Fiscal além de aplicar a presunção legal sem a presença dos elementos autorizados para tanto, inseridos no § 3º do art. 194 do RICMS, deixa de provar os fatos constitutivos do seu direito, sendo que a metodologia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotada gera graves equívocos de interpretação, que caracterizam *bis in idem*, suscitando, no mínimo, dúvidas nas conclusões de saídas desacobertadas imputadas;

- 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;

- 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;

- 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;

- realiza vendas tanto de mercadorias adquiridas sob a sistemática de débito e crédito, quanto pela sistemática da substituição tributária e, sendo assim, em relação às mercadorias sujeitas a substituição tributária, 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;

- diante de tais fundamentos, no mínimo, deve o trabalho fiscal ser reformulado para se excluir da tributação o ICMS e as respectivas multas de revalidação e isolada 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. 373/382, 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;

- 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 e, quanto aos empréstimos apresentou apenas recibos, sem apresentar a comprovação do efetivo recebimento dos valores, requisito essencial à legalidade do lançamento;

- 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;

- intimada por três vezes 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 (lançamentos a crédito dos respectivos pagamentos dos gastos), para que se opere a neutralidade da sistemática do lançamento cruzado na conta Caixa;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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; considerando 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;

- quanto ao recebimento de empréstimos concedidos a terceiros, 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 pelo contribuinte, com a demonstração da concomitância de dois pressupostos: comprovação da efetividade da entrega e comprovação da origem dos recursos;

- assim, o ônus da prova, também aqui, é da Impugnante e, não comprovada a origem e efetividade da entrega do numerário à empresa, presume-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade;

- 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 necessário 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;

- neste sentido 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 pela empresa Marina Jóias, visto que também as empresas IS Jóias e Stael Jóias não comprovaram com documentos idôneos a efetividade do ingresso de recursos no caixa através de empréstimo concedido pela Impugnante, não se tratando de um mesmo valor sendo tributado em duplicidade;

- na escrituração contábil da empresa não há separação entre matriz e filial e os valores encontram-se escriturados no livro Caixa, provando que na época já havia movimentação financeira na empresa, além do mais filial e matriz estavam escritas no mesmo endereço e por fim, a atividade mercantil independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída;

- cita os arts. 126 do Código Tributário Nacional e 136 do RPTA;

- não há nenhuma evidência que nas vendas consideradas neste trabalho como desacobertas de documentação fiscal, o imposto foi recolhido antecipadamente ou que 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;

- as planilhas apresentadas pela Impugnante demonstram apenas que a quantidade de 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 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;

- não é cabível a pretensão de exclusão da multa isolada por não ser aplicável ao presente trabalho.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG (fls. 391/405) opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, pela procedência 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 4.335/11.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de saídas desacobertadas de documento fiscal.

Consta do Auto de Infração que a ação fiscal foi iniciada com a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000003459.35, de 17 de outubro de 2012, quando o Fisco constatou, através de conferência do livro Razão, que a ora Impugnante, no período de 1º de novembro de 2009 a 31 de agosto de 2012, deixou de recolher ICMS, em razão de ter promovido saídas de mercadorias desacobertadas. A referida infração teria sido caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta Caixa, provenientes de lançamentos contábeis, que representaram:

a) cheques que foram utilizados para diversos pagamentos ou depósitos, sem os respectivos lançamentos de pagamentos/destinação dos recursos, conforme cópias de extratos bancários e dos livros razão e livros Diário;

b) empréstimos supostamente tomados de outra empresa (Marina Jóias)

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 tomou empréstimos de outra empresa, vindo, destes, a apresentar contratos de mútuo que foram desconsiderados pelo Fisco por não cumprirem com as formalidades legais, em especial, a do devido registro público. A Fiscalização considerou que o simples registro nos livros não bastava, sendo necessário que os ditos registros fossem comprovados por algum documento que, por si só, possa fazer prova plena.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000003459.35 e vias das intimações e respectivos AR (fls. 18/26);
- Termo de prorrogação do AIAF (fl. 27);
- Quadro I (fls. 05/08);
- Quadro II (fls. 09/11);
- Quadro III (fls. 12/13);
- 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 desacobertas 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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/2005, 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.

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-se 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:

“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 desacobertadas 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 desacobertadas de documentação fiscal, no período de novembro de 2009 a agosto de 2012, em face da constatação de recursos não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 debitados nos extratos bancários 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 à fl. 13 (Demonstrativo do Crédito Tributário).

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).

Alega a Impugnante que foi constituída como filial em 29 de setembro de 2009 e que registrou seu contrato social na JUCEMG em 1º de dezembro de 2009, mas só iniciou as suas atividades e efetivamente funcionou a partir de 12 de dezembro de 2009, posto que teve concedida a autorização para a confecção de notas fiscais e Alvará de Localização e Funcionamento poucos dias antes de tal data, conforme se constata à fl. 61 do livro Razão Analítico de n.º 01 e com a emissão do cupom fiscal de n.º 0002, no dia 12 de dezembro de 2009.

Afirma ainda a Impugnante que Fiscalização presume vendas sem a emissão de documentação fiscal em novembro de 2009, em razão dos empréstimos recebidos, período em que sequer estava exercendo suas atividades comerciais, nem mesmo possuía funcionários e estoques de mercadorias para que pudesse efetivar quaisquer vendas.

Reclama, então, a Impugnante que consta exigências fiscais relativas à presunção de vendas desacobertas em análise para fatos ocorridos anteriormente à entrada de atividade do estabelecimento autuado.

A Fiscalização manifesta-se sobre tal alegação com os seguintes argumentos: *"A argumentação de que o fisco presume vendas desacobertas em período anterior à entrada em atividade da Impugnante não pode ser considerada pois, na escrituração contábil da empresa não há separação entre matriz e filial e os valores encontram-se escriturados no livro caixa, provando que na época já havia movimentação financeira na empresa, além do mais filial e matriz estavam inscritas no*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo endereço e por fim, a atividade mercantil independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída."

Uma vez que o objeto da presunção legal de saída de mercadoria desacoberta é a ausência de comprovação da origem dos recursos ingressados na conta Caixa ou equivalente, sendo sua aplicação autorizada sempre que não apresentadas provas inequívocas dessa origem, nos termos do § 3º do art. 194 do RICMS/02, como se verifica nos presentes autos, devem ser convalidadas as exigências fiscais.

Assim, não há que se perquirir se estava o estabelecimento autuado regularmente constituído.

Isso porque, faticamente, a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de um determinado estabelecimento, por se tratar de operações paralelas não levadas a registro, independe da indicação exposta oficialmente na escrituração fiscal/contábil do contribuinte quanto a estar ou não em fase pré-operacional.

Ademais, a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, nos termos do art. 126, inciso III do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

.....
III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.
.....

Ressalte-se também que consta nos cadastros da SEF/MG e da Receita Federal que o estabelecimento matriz da Impugnante iniciou suas atividades regularmente em 30 de janeiro de 2009.

Frise-se, pela importância, que os fatos geradores autuados datam de junho de novembro de 2009 a agosto de 2012.

Outrossim, como bem mencionado pela Fiscalização, os estabelecimentos matriz e filial estavam inscritos no mesmo endereço.

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 A uto 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 miases 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. 81/111, 175/217 e 247/268.

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 na escrita contábil da Impugnante 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 ora Impugnante a apresentar justificativas dos lançamentos efetuados no livro Caixa (fl. 24).

A Defendente apresentou as justificativas de fls. 14/17, 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 sacados em dinheiro conforme extratos e serviram para suprir o caixa da empresa*", sem contudo apresentar comprovação do 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 a possibilidade 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

RIR/2005:

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, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):

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

A conclusão de que o caso tratado nos autos se refere a suprimento indevido da conta Caixa é corroborada pelo Acórdão CSRF/01-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, 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.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Impugnante para que ela 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. *Recebido de Marina Jóias ref. a empréstimo financeiro conforme contrato de mútuo* – cópia do livro Razão Analítico às fls. 29 e 37 e livro Diário às fls. 58 e 32).

Em resposta, a Impugnante apresentou os contratos de mútuo de fls. 34/35, entretanto, tais documentos, por si só, não comprovam a efetividade dos lançamentos contábeis e a origem dos recursos supridores de caixa.

Em princípio, tais empréstimos poderiam ser perfeitamente legais, desde que a transferência desses recursos fosse documentada, em obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal e aos princípios da contabilidade geralmente aceitos.

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 ilegais sempre que os elementos necessários à realização da transação - como a transferência dos recursos e a capacidade financeira do supridor - não forem devidamente comprovados.

Nesse sentido, a apresentação pela Impugnante de cópia de recibos constando o pagamento dos empréstimos contraídos (fls. 336/337), bem como o registro do empréstimo na escrita do suposto devedor não são capazes de comprovar que a origem dos recursos lançados no livro Razão na conta Caixa é proveniente de recebimento de empréstimos realizados junto a terceiros. A simples apresentação de recibos e a escrituração de tais rubricas, por si só, não comprovam origem, transferência e nem destino dos recursos.

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 Defendente apresentado prova da efetiva entrega dos recursos que supostamente se transferiram do patrimônio de outra empresa para o seu, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provas a serem produzidas devem atestar, 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 refere à alegação da Defesa de que no Auto de Infração n.º 01.000189628-05, cujo Sujeito Passivo é a empresa que concedeu os empréstimos, foram também glosados pelo Fisco todos os 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 desacobertada de documentação fiscal relativa a entrada de recursos na empresa que registrou a entrada de tais recursos.

A presunção de saída de mercadoria desacobertada, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 338/339, 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, fls. 338/351, extrai-se o seguinte comparativo:

Exercício	2009	2010	2011	2012
1 - total das entradas de mercadorias sujeitas à ST (R\$) CFOP 2403	21237,48	309771,22	198467,62	69441,98
2 - total das saídas acobertadas de mercadorias sujeitas à ST (R\$) CFOPs 5403 e 5405	52331,44	173414,43	526093,98	294322,51
3 - valor saídas desacobertadas (Auto de infração) (R\$)	350.000,00	463.936,64	437.050,00	296.771,94
4 - parcela das saídas desacobertadas que entende a Autuada serem sujeitas a ST (% às fls. 290)	42.700,00	185.574,66	103.187,51	30.270,74
(2+4)	95.031,44	358.989,09	629.281,49	324.593,25
Margem de Agregação (%)	447,47%	115,89%	317,07%	467,43%

Constata-se que, para que fosse possível que a parcela de mercadorias sujeitas à substituição tributária, adquirida com acobertamento fiscal, suportasse as vendas de mercadorias sujeitas à 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 desacoberta de documento fiscal deve ser aplicada a alíquota interna prevista para a operação.

Correta, portanto, a exigência do crédito tributário demonstrado à fl. 75, constituído pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, 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 desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

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.
.....

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 desacobertas 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cumprе 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**