

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.681/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000213335-20
Impugnação: 40.010136227-73
Impugnante: Açoforte - Comércio de Materiais de Construção Ltda
IE: 261385764.00-00
Proc. S. Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS". Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. O Fisco, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa” e/ou “Bancos”, constatou o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. A Impugnante não trouxe aos autos apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar todo o levantamento procedido pelo Fisco. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes 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”.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias tributáveis desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02, decorrentes das seguintes irregularidades:

1 – ingresso de recursos financeiros com origem não comprovada junto à conta “Caixa” código n.º 1.1.1.01.0001;

2 - ingresso de recursos financeiros com origem não comprovada junto à conta “Banco Bradesco S/A”, código n.º 1.1.1.02.0001.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas 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. 536/555, aos seguintes argumentos em síntese:

- de início cumpre salientar ser humanamente impossível cumprir o solicitado na intimação em 72 (setenta e duas) horas, principalmente se considerarmos que os lançamentos se deram há 04 (quatro) anos;
- apressadamente e sem tempo para maiores conferências, atendeu a intimação, prestando informações em 16 (dezesesseis) folhas;
- não satisfeita, a Fiscalização renovou seu pedido, apenas 22 (vinte e dois) dias depois, com novas exigências;
- mais uma vez atendeu a solicitação, prestando as informações em 27 (vinte e sete) folhas;
- ato contínuo, recebeu o Auto de Infração;
- o trabalho fiscal não descreve, não identifica, não demonstra e nem aponta nenhuma irregularidade específica de cada lançamento ou documento;
- o Ilustre Auditor Fiscal não aceitou a maioria das explicações prestadas, e, sem qualquer justificativa específica, simples e comodamente desconsiderou sua escrita, apresentando dois anexos com "demonstrativo de irregularidades";
- não existe, todavia, qualquer explicação ou apontamento da possível irregularidade;
- a desclassificação de uma escrita contábil só é cabível quando não existirem elementos concretos que permitam verificar a exatidão da escrituração ou dela não seja possível extrair os elementos necessários ao acompanhamento dos lançamentos das operações, o que não é o caso presente;
- desclassificar a escrita contábil para considerar como suprimento de caixa os débitos de caixa, bancos, empréstimos, transferências pelos mesmos valores lançados na própria escrita desclassificada, é pretensão absurda e ilegal. Estão aí formatadas as figuras da presunção ilegal e da arbitrariedade;
- a fiscalização acabou por considerar, pela forma que o trabalho foi desenvolvido, que o ingresso de um numerário viesse a ser dupla e até triplamente considerado sem origem, seja na Conta "Caixa", seja na Conta "Bancos";
- para fins didáticos e acadêmicos, recordemos que o débito na conta "Caixa", numa escrita contábil, representa todos os ingressos, entradas de dinheiro no caixa da empresa, já na conta "Bancos" de qualquer contabilidade, o débito representa todos os depósitos - ingressos - feitos na conta corrente no banco;
- da mesma forma, na conta aplicações financeiras, o débito representa o valor das aplicações feitas;
- os lançamentos contábeis são feitos segundo o sistema de partidas dobradas, no qual, a cada conta debitada uma outra conta será creditada e vice-versa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a base de cálculo da autuação é exatamente o total dos valores dos ingressos tidos como sem origem;
- a ocorrência de duplicidade de valores é de primário conhecimento contábil, motivo que o levantamento do caixa é único, feito após conciliação com a conta Banco. Os débitos na conta Banco tem origem, como regra maior, nos débitos da conta “Caixa” representados pelos ingressos (entradas de dinheiro), que são depositados, e formam os débitos na conta “Bancos”;
- inobstante todas as dificuldades, está promovendo uma auditoria por auditores externos e independente da sua escrita fiscal/contábil, relativamente ao exercício de 2010;
- todavia, em razão do volume de trabalho a ser realizado não foi possível terminá-la no prazo de apresentação da presente impugnação, mas os resultados preliminares, já apontam para a fragilidade do trabalho fiscal, de acordo com as considerações prévias dos auditores;
- requer-se, portanto, a concessão de prazo para aditamento desta impugnação em face da realização da auditoria ainda em andamento;
- cita decisões deste Conselho de Contribuintes;
- é indevida a exigência do ICMS, seja pela não ocorrência das irregularidades apontadas, seja porque exigido em duplicidade;
- em julho de 2010 teve contra si expedido o Auto de Infração nº 01.000166248-48, sendo uma das acusações fiscais “saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal” e, dentre os períodos objeto da autuação encontra-se o exercício de 2009;
- observe-se que a técnica fiscal utilizada para apontamento da saída sem documento fiscal naquela autuação foi presumir saída a mercadoria que não teve o seu documento de aquisição registrado;
- a prevalecer, *ad argumentandum*, a exigência agora formulada, estaria sendo tributada duas vezes. Uma pela técnica da saída presumida, e outra pela técnica do ingresso de recurso financeiro sem origem comprovada;
- por outro lado, há também duplicidade de exigência do ICMS, pois as mercadorias comercializadas estão, em sua totalidade, alcançadas pela substituição tributária;
- o ICMS, como se sabe, não incide em cascata, isto é, a parcela já tributada não sofre nova tributação, seja isto pela técnica da substituição tributária, seja pela dedução dos créditos das operações anteriores;
- no caso de adoção da substituição tributária para frente, situação em que o vendedor (normalmente fabricante) promove a retenção do ICMS até o consumidor final, não há mais imposto a ser exigido, ainda que o valor final da venda tenha sido maior do que o adotado para BC da ST;
- esta é a regra estampada no § 10 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, repetida pelo art. 21 do Anexo XV do RICMS/02;

- tem como atividade comercial a venda de produtos para construção e seu estabelecimento é um depósito de material de construção;
- toda a mercadoria objeto de seu comércio, voltado principalmente para a linha de ferragem/vergalhões, encontra-se alcançada e tributada pela substituição tributária para frente;
- é importante observar, que a acusação fiscal é saída sem documento fiscal, não havendo nenhum questionamento com relação às entradas;
- nesta linha de raciocínio não resta dúvida alguma ser indevida a exigência do ICMS pelas saídas, pois já recolhido, antecipadamente, por retenção, pelos fornecedores;
- não é outro o entendimento do Conselho de Contribuintes constantes de várias decisões de todas as suas câmaras;
- em face do Princípio da Eventualidade e, na remota hipótese de ser mantida a pretendida infração apontada, ainda assim, a penalidade aplicada não pode prevalecer no valor em que foi aplicada;
- levando-se em conta o Princípio da Proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade, de forma a não impor sanção desarrazoada ao contribuinte, impedindo-o de continuar a sua atividade econômica, não resta dúvida alguma que manter a penalidade no valor aplicado caracteriza confisco e, conseqüentemente, o encerramento da atividade comercial do contribuinte;
- cita o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional;
- considerando que o imposto da operação objeto da demanda já havia sido recolhido por ST por seus fornecedores, fica minimizada e atenuada a aplicação da penalidade, já que não existe interesse na arrecadação a ser preservado;
- requer-se, portanto, a aplicação do permissivo legal contemplado pelo art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75 para, se não cancelar, reduzir substancialmente o valor da penalidade em exame;

Ao final, pede a produção de prova pericial formulando os quesitos de fl. 554 e requer, em preliminar, a concessão de prazo para aditar sua impugnação, com apresentação do resultado da auditoria externa e, no mérito, o reconhecimento da improcedência do lançamento, ou, no mínimo, o reconhecimento da indevida exigência do ICMS, pois recolhido por ST, e a aplicação do permissivo legal.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 629/644, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- em observância ao disposto no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, o início da ação fiscal ocorreu com a emissão do Auto de Início de Ação Fiscal, por meio do qual a Autuada foi intimada à apresentação de documentos, no prazo de 72 (setenta e duas) horas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a escrituração e arquivamento dos documentos relativos à escrituração contábil e fiscal pela empresa, deve obedecer às normas constantes da legislação;

- posteriormente ao recebimento do AIAF, a empresa apresentou a documentação junto à Administração Fazendária de Formiga, 11 (onze) dias após o recebimento do AIAF, e não “*apressadamente e sem tempo para maiores conferências*”, como alega, inclusive pelo fato de que, conforme determina a legislação, após escriturada, em ordem cronológica, a documentação deveria estar arquivada de forma organizada, pelo prazo de 05 (cinco) anos, à disposição do Fisco;

- examinada toda a documentação apresentada, constatamos não existir outros documentos que pudessem servir de base para os registros contábeis, tendo sido elaborada planilha intitulada “Demonstrativo de Lançamentos Contábeis Referentes a Ingresso de Recursos Financeiros”, onde foram transcritos os lançamentos contábeis a serem esclarecidos, cujos lançamentos nas conta “Caixa” não coincidiam com os extratos bancários correspondentes e não possuíam documentos que fundamentassem tais registros;

- a empresa foi intimada a apresentar a documentação contábil comprobatória e que serviu de base para os lançamentos constantes da referida planilha, tendo protocolado documento encaminhando planilhas contendo os lançamentos objeto de questionamento, não apresentando qualquer documento comprobatório dos lançamentos objeto de questionamento, bem como, as microfilmagens dos cheques descontados e/ou compensados relacionados;

- recebidas as planilhas, procedemos à análise individualizada e pormenorizada das observações feitas relativamente aos lançamentos contábeis, considerando-as, quando possível, como suficientes ao entendimento e excluindo-os do conjunto de lançamentos considerados irregulares;

- a Autuada não apresentou a microfilmagem dos cheques solicitados, como também, nenhum documento comprobatório dos lançamentos questionados e considerados irregulares;

- a fim de que ficasse clara a intenção de garantir o direito à ampla defesa e ao contraditório, procedemos novamente à intimação da Autuada reiterando o questionamento sobre alguns lançamentos referentes a cheques, já que nas observações feitas anteriormente, não houve pronunciamento;

- em 16 de dezembro de 2013, a Autuada protocolizou documento encaminhando planilhas com todos os lançamentos objeto de questionamento pela citada intimação, com informações acerca de alguns lançamentos;

- em ambas as planilhas apresentadas em atendimento às intimações as explicações foram analisadas individualmente, e observadas as possibilidades legais, algumas foram consideradas como suficientes para fins de exclusão do rol de lançamentos contábeis irregulares;

- está clara a irregularidade apontada, ou seja, ausência de documentos em que a empresa se baseou para os lançamentos extraídos do livro Razão e relacionados nos Anexos I e II, ref. às contas “Caixa” e “Banco Bradesco S/A”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- uma vez não apresentada a documentação solicitada e nem explicadas as divergências demonstradas entre os lançamentos contábeis e os extratos bancários, para a grande maioria dos registros objeto de questionamento, ficou demonstrado que a Autuada efetivou ingressos de recursos financeiros, utilizando-se de valores correspondentes à saídas de numerário da conta “Bancos”, destinados a terceiros, conforme já explicitado anteriormente, exemplificando por meio dos lançamentos código 116, 300 e 321, de fls. 0001 e 0003 do livro Razão;

- aduz que a Impugnante dizer que não foi apontada a irregularidade de forma individualizada, é o mesmo que afirmar desconhecer ou compreender o inteiro teor das intimações, desde o início da ação fiscal;

- não é necessário ser profundo conhecedor das normas e técnicas contábeis, para compreender que os lançamentos e registros contábeis devem se basear em documentos, os quais, apesar da tolerância demonstrada pelo fisco que pacientemente aguardou, nunca foram apresentados, após as intimações para tal;

- os lançamentos contábeis feitos sem comprovação documental são fraudes cometidas com o intuito de maquiagem a verdadeira origem dos recursos financeiros, a fim de burlar o sistema tributário, que se traduz em crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso II da Lei Federal n.º 8.137/90;

- conforme a própria Autuada afirma, para apuração e conclusão dos trabalhos fiscais, demandou tempo, esforço e dedicação;

- os fatos contábeis ocorrem de forma individualizada e diária, devendo ser escriturados “fato a fato”, com correspondência, entre conta debitada e conta creditada;

- o Fisco não desclassificou a escrita contábil, pelo contrário, considerou a ocorrência do ingresso dos recursos financeiros, porém, pela falta de lastro documental, tais ingressos ocorreram sem comprovação de origem, o que, legalmente, presume-se saídas de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal;

- não houve neste levantamento fiscal contestação a valores, mas sim, questionamento quanto à documentação hábil para comprovar os ingressos de recursos financeiros nas contas mencionadas, de forma individualizada;

- no tocante à solicitação de concessão de aditamento à impugnação sob o argumento de existência de auditoria interna em andamento, há que se esclarecer que aditamento de impugnação ocorre somente nos termos do art. 120, §§ 1º e 2º do RPTA;

- ainda que as decisões constantes dos acórdãos mencionados pela Impugnante se referissem à mesma técnica fiscal adotada, desnecessário se faz qualquer comentário, haja vista que cada trabalho fiscal se desenvolve de forma diferente, inclusive no que se refere ao grau de dificuldades imposto pela empresa fiscalizada, como é o presente caso, em que a Autuada não apresentou as cópias dos cheques constantes das intimações, assim como, os documentos que revelam a origem dos recursos questionados nas contas “Caixa” e “Banco Bradesco S.A.”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há acusação no presente trabalho de saída desacobertada de documentação fiscal por apuração de saldo credor, e sim, por falta de comprovação de origem dos recursos financeiros;

- não se pode concordar com a argumentação de que a exigência do ICMS é indevida por já ter ocorrido a tributação através do Auto de Infração n.º 01.000166248-48, de julho de 2010, já que foi dada à Autuada, oportunidade de comprovar, por meio de documentos, a real operação e ela não o fez;

- ao que parece, é mais conveniente à Autuada ocultar as operações não revelando ao Fisco o seu “*modus operandi*”, que pode, inclusive, balizar outras ações fiscais de interesse da Fazenda Pública Estadual;

- quanto à alegação de duplicidade de tributação por possível comercialização de mercadorias tributadas na origem por ST, o Fisco apurou saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 194, § 3º do RICMS/02, o que não significa dizer, que a entrada se deu de forma legal e com pagamento do imposto na origem, por substituição tributária;

- no Anexo IV, constam várias demonstrações de ingressos financeiros por meio de transferências bancárias e TED, sem comprovação de origem;

- no tocante à reclamação relativa ao valor da penalidade isolada, cumpre ressaltar que a aplicação de penalidades tem como intuito a mudança de comportamento do contribuinte, ante à postura de, reincidentemente, inobservar a legislação tributária com a prática de infringências, com vistas a reduzir o montante do imposto a ser pago;

- cita autuações já sofridas pela Impugnante;

- são diversas as modalidades de infringências praticadas pela Defendente com vistas à sonegação fiscal, ficando clara a prática de infringências reincidentemente, nos termos do art. 53, § 6º da Lei n.º 6.763/75, o que demonstra que a Autuada não se intimida com a aplicação de penalidades, já que não muda o seu comportamento relativamente à observância da legislação tributária;

- a Defendente foi autuada pela inexistência de Emissor de Cupom Fiscal – ECF, devidamente autorizado no estabelecimento para acobertamento das operações de saídas de mercadorias, fator que impede a solicitada redução da multa isolada nos termos do § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75;

- no que concerne à realização de perícia, está clara a intenção da Impugnante em protelar os efeitos do presente Auto de Infração.

Ao final, pede a improcedência da impugnação apresentada e a manutenção integral do crédito tributário objeto de lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 649/650, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 652/662, incluindo a rerratificação do lançamento e juntada de documentos de fls. 663/716.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade do atendimento à diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, a Fiscalização reformulou o crédito tributário.

A Fiscalização demonstra, com base nas informações contidas na escrita fiscal da Impugnante, que as mercadorias por ela comercializadas são “vergalhões”, em torno de 95% (noventa e cinco por cento), mercadorias estas enquadradas no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Partindo da Margem de Valor Agregado (MVA) constante do subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja, 35% (trinta e cinco por cento), a Fiscalização apurou, mediante conclusão fiscal, que houve entradas desacobertas relativas às saídas desacobertas apuradas conforme análise da escrita contábil (recursos não comprovados na conta “Caixa”).

Assim, sobre o valor das entradas desacobertas foi aplicada a MVA de 35% (trinta e cinco por cento), resultando na base de cálculo do ICMS a recolher sobre saídas desacobertas de documentação fiscal, sobre o qual exigiu a alíquota de 12% (doze por cento) e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento).

Em relação à Multa Isolada foi mantida a mesma base de cálculo, ou seja, os valores apurados como saída desacoberta presumida em razão da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Regularmente intimada (fl. 721) a Impugnante retorna aos autos e adita sua manifestação anterior.

O Fisco também retorna aos autos, às fls. 734/748 pedindo a aprovação integral do feito fiscal considerando a reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 751/767, opina, em preliminar pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 652/662 e 718.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010, em face da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” e “Bancos”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/MG.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”.

Das Prefaciais Arguidas

Inicialmente cabe apreciar as questões postas pela Impugnante no sentido de buscar demonstrar a impropriedade de forma do presente lançamento.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN e sua formalização está determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Cumprido destacar que a ação fiscal teve início em 13 de junho de 2013, mediante emissão do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.00000531-61 (fls. 05/06), relativo ao período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2010, tendo sido solicitada a entrega dos livros contábeis Diário e Razão, documentação relativa à escrituração contábil e extratos bancários do período.

A Fiscalização intimou ainda a Impugnante, em 14 de outubro de 2013, a apresentar documentação comprobatória dos lançamentos contábeis efetuados na conta “Caixa” relativa ao exercício de 2010, e, em relação aos cheques compensados ou descontados, as respectivas microfílmagens (intimação de fls. 09/19).

Embora o prazo inicial tenha sido de 72 (setenta e duas horas), como alegou a Impugnante, foram entregues somente em 07 de novembro de 2013 planilhas com os lançamentos objeto da intimação supracitada, contendo na coluna “observações” algumas informações de forma resumida sobre os lançamentos questionados (fls. 58/73), sem contudo, apresentar qualquer documento comprobatório ou microfílmagens dos cheques.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após análise detalhada das planilhas, foram considerados regulares parte dos lançamentos. Em relação aqueles em que houve divergências entre as datas e históricos dos lançamentos constantes do livro Razão e dos extratos bancários, novamente a Fiscalização intimou a Impugnante a apresentar explicações bem como os documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis (intimação de fls. 20/55, de 27 de novembro de 2013).

Em resposta, a ora Impugnante, apresentou a planilha de fls. 74/101, novamente com explicações de parte dos lançamentos.

Cabe ressaltar que a Fiscalização não só oportunizou à Autuada a comprovação da regularidade dos seus lançamentos contábeis como também acatou parte das justificativas e esclarecimentos acerca desses.

Portanto, não procede o argumento de que o prazo para entrega dos documentos foi exíguo.

Também não houve desclassificação da escrita contábil da Defendente. Ao contrário, os valores dos recursos não comprovados foram extraídos de seus livros contábeis.

Não prospera a tese que houve uso de presunção ilegal e arbitrária, uma vez que o procedimento fiscal está amparado no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

Lei 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:

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

.....
§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/99) descreve a presunção de omissão de receita, em seu art. 281, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto n.º 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 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

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

No caso dos autos, a Impugnante efetuou lançamentos contábeis nas contas “Caixa” e “Bancos” que não refletem as operações constantes dos extratos bancários, tais como saídas de recursos da conta “Banco Bradesco S/A” destinados ao “Caixa” e vice-versa.

A Fiscalização, amparada nos dispositivos legais acima citados, presumiu que os recursos não comprovados seriam oriundos de receitas obtidas através de saídas de mercadorias tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Trata-se de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Impugnante. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

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

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

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO

PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

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

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

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

Assim sendo e, considerando-se que a Impugnante não trouxe aos autos comprovação do efetivo ingresso na conta "Caixa" ou equivalente dos recursos objeto da presente autuação, corretamente agiu a Fiscalização em lançar mão da presunção legal acima e em considerar esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertadas de documentação fiscal.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração, sendo que as questões fáticas serão tratadas no momento oportuno.

A Impugnante alega que o trabalho fiscal não descreve, não identifica, não demonstra e nem aponta nenhuma irregularidade específica de cada lançamento ou documento.

Aduz que a Fiscalização informa em seus anexos apenas "*de ingresso de recursos financeiros sem comprovação de origem*", sem qualquer explicação ou apontamento da possível irregularidade, se por inexistência de documento, se por divergência de data, se por histórico incompleto, se por falta de extrato bancário.

Contudo, não tem razão a Impugnante.

A apuração dos valores a serem exigidos está demonstrada nas planilhas Anexo III (Demonstrativo dos ingressos de recursos financeiros na conta "Caixa" origem não comprovada), de fls. 315/335, e Anexo IV (Demonstrativo dos ingressos de recursos financeiros na Conta "Bancos" origem não comprovada), de fls. 446/468.

Tais planilhas contêm as informações dos lançamentos constantes no livro Razão confrontadas com o histórico dos extratos bancários, demonstrando,

inequivocamente, que os lançamentos a débito do Caixa não correspondem à entrada de recursos oriundos da conta “Bancos”, mas sim de pagamentos de títulos, TEDs, cheques compensados, dentre outros.

Portanto, o lançamento fiscal atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena, notadamente ao disposto no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que trata dos elementos necessários à constituição do Auto de Infração:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

.....

Deste modo, devem ser afastadas as alegações de nulidade do lançamento.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos (fl. 554):

“1 - A escrituração da movimentação financeira da empresa foi realizada de acordo com as normas contábeis?

2 - A técnica utilizada pelo fisco, na realização do trabalho, pode levar a exigência em duplicidade de ICMS;

3 - O trabalho fiscal teve o cuidado de excluir da tributação as transferências bancárias, empréstimos, bem como a retirada de numerário de bancos para o caixa;

4 - Pela técnica utilizada pelo fisco as transferências bancárias, entre contas da Empresa, se não desconsiderar pelo fisco, pode ensejar a tributação em duplicidade ou mais?

5 - Existem valores relativos a simples transferências bancárias, empréstimos, retiradas de bancos para o caixa e de caixa para bancos incluídos nos Anexos III e IV tributadas pelo ICMS? Quais são estes valores?

6 - Qual critério usado para tributar os valores descritos no Anexo 111 do Auto de Infração "Demonstrativo dos Ingressos de Recursos Financeiros na conta "Caixa"”?

7 - Qual o critério usado para tributar os valores descritos no anexo IV, do Auto de Infração, "Demonstrativo dos Ingressos de Recursos Financeiros na Conta "Bancos"”?

8- Prestar outras informações que julgar importantes para esclarecimento do trabalho fiscal.”

Não obstante os quesitos formulados, o pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento

ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747 de 03 de março de 2008, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, alínea “a” do art. 142 do referido diploma legal.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010, em face da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” e “Bancos”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Constatou-se, por meio da análise fiscal contábil, que os lançamentos contábeis envolvendo as contas “Caixa” (11.101.0001) e “Banco Bradesco” (11.102.0001), não refletiam as operações constantes dos extratos bancários, como as saídas de recursos da conta “Banco Bradesco S/A” destinados ao “Caixa” e vice-versa.

A Impugnante foi intimada a apresentar as microfilmagens dos cheques, bem como a documentação comprobatória que serviu de base para os lançamentos contábeis, conforme intimação de fls. 08/19 e de fls. 20/55.

Em atendimento às citadas intimações apresentou a planilha “Demonstrativo de lançamentos contábeis ref. ingresso de recursos financeiros” (fls. 57/101), sem qualquer documento que pudesse sustentar os lançamentos contábeis questionados pela Fiscalização.

A partir das informações prestadas pela ora Impugnante, a Fiscalização elaborou as planilhas Anexo III (fls. 315/335) e Anexo IV (fls. 446/468), relacionando os ingressos de recursos financeiros nas contas Caixa e Bancos com origem não comprovada. O Demonstrativo do Crédito Tributário está acostado às fls. 528/529.

A Impugnante alega que a Fiscalização classificou “ingressos de recursos” como sem comprovação de origem mais de uma vez, gerando a duplicidade ou até a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

triplicidade de um mesmo valor, seja na conta “Caixa”, seja na conta “Bancos”, dando exemplos fictícios sem, contudo, apontar quais seriam tais lançamentos.

Afirma que a Fiscalização deveria ter feito a análise mais detida de forma a identificar cada lançamento contábil a débito na conta “Bancos” oriundos de lançamento a crédito na conta “Caixa”.

No entanto tais argumentos não se sustentam. Ou porque a Impugnante não demonstrou qualquer duplicidade dos lançamentos ou porque conforme demonstrado pela Fiscalização na manifestação fiscal, pelos exemplos de fls. 636/637, abaixo transcritos, as planilhas apresentadas pela Defendente foram detalhadamente analisadas, mediante confronto entre os lançamentos realizados nas contas Caixa e Bancos e os valores relacionados nos extratos bancários:

01- O lançamento código 116, às fls.339, em 04.01.2.010, a débito de “Caixa” – cod.1.1.1.01.0001, ou seja, entrada de recursos financeiros, no valor de R\$ 14.397,08 (quatorze mil e trezentos e noventa e sete reais e oito centavos), a crédito da conta Banco Santander S.A., código 1.1.1.02.0005, às fls. 515 dos autos, ou seja, saída de recursos financeiros desta;

Ao verificarmos o extrato bancário do Banco Santander S.A., referente ao período mencionado, conforme fls.201 dos autos, constatamos que o valor lançado refere-se à saída de recursos da conta Banco Santander S.A., porém, destinada a pagamento de títulos – Cobrança IB – via internet, cujo valor foi creditado diretamente na conta bancária da empresa credora, e não, destinado à conta “Caixa”, conforme lançamento contábil no livro Razão, às fls. 339 dos autos. Se houvesse, no mesmo dia e no mesmo valor, lançamento contábil, ou lançamentos contábeis, relativo à saída do citado recurso da conta “Caixa”, para tal fim, não estaria ocorrendo o “suprimento” indevido da conta “Caixa”, o que não ocorreu;

02- O lançamento código 300, às fls.003 do Livro Razão e às fls.341 dos autos, em 08.01.2.010, a débito da conta “Caixa” – cód. 1.1.1.01.0001, ou seja, ingresso de recursos financeiros, no valor de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) ref. “Vr.chegue p/ caixa”, e em contrapartida, a crédito da conta “Banco Bradesco S.A.” – cód. 1.1.1.02.0001, conforme fls.470 dos autos, ou seja, saída de recursos financeiros desta;

Ao verificarmos o extrato bancário do Banco Bradesco S.A., ref. ao mencionado período, às fls.120,

constatamos que o valor lançado refere-se a “cheque compensado” nº 271, ou seja, saída de recursos financeiros referente a pagamento feito a terceiros através do referido cheque, depositado em conta corrente e compensado nesta data, e não, destinado à Conta “Caixa”, conforme lançamento contábil constante do livro Razão, às fls.341, dos autos. Vale frisar que não há lançamento/s, na mesma data e totalizando o mesmo valor, a crédito de “Caixa”, e para tal fim, a fim de que não houvesse o suprimento indevido da conta “Caixa”;

03- O lançamento código 321, às fls.003 do livro Razão, e às fls. 341 dos autos, em 11.01.2.010, a débito da conta “Caixa” – cod.1.1.1.01.0001, ou seja, ingresso de recursos financeiros, no valor de R\$ 5.600,00, ref. “transferência nesta data conf. Extrato”, e em contrapartida, a crédito da conta “Banco Bradesco S.A.” – cód.1.1.1.02.0001, conf. Fls. 470 dos autos, ou seja, saída de recurso financeiros desta;

Em verificação ao extrato bancário do Banco Bradesco S.A., referente ao período mencionado, conf.fls.120, constatamos que o valor lançado refere-se a TED-Transferência Eletrônica de valores entre bancos, em pagamento ao Sr.Jaime Leonel Sobrinho (p/transação comercial realizada), ou seja, transferência de recursos financeiros diretamente à outra conta corrente bancária, do Sr. Jaime, e não, destinada à conta “Caixa”, conforme registro contábil constante do livro Razão, às fls.341 dos autos. Ressaltamos, também, que não há lançamento/s contábil/s, no mesmo dia e totalizando a referida importância, a crédito da conta “Caixa” e para tal fim, de forma a não configurar o suprimento indevido de “Caixa”.

Diante da ausência de provas em contrário não resta qualquer dúvida quanto à comprovação de que os valores lançados pela Impugnante como entrada de recursos no Caixa tratava-se na verdade de operações de saídas de recursos dos bancos para pagamentos de títulos, cheques compensados e transferências eletrônicas (TED) para outras contas bancárias.

Os cheques liquidados por compensação bancária, necessariamente, são creditados em outra conta bancária. Desse modo, caso o contribuinte transite com tais cheques pela conta “Caixa”, necessário se faz que imediatamente contabilize-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa”, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O mesmo ocorre com o TED, pois se trata de transferência entre contas bancárias, inexistindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via TED para o caixa da empresa.

Ainda assim, se o contabilista transitou o TED pela conta “Caixa”, deveria na mesma data lançar o mesmo valor, a crédito da conta “Caixa” e a débito do destinatário, seja ele fornecedor ou até mesmo outra conta bancária da própria empresa.

Quanto aos recursos contabilizados no “Caixa” oriundos de débitos automáticos, pagamentos de títulos e outros pagamentos, por sua natureza, não se prestam ao suprimento do caixa, uma vez que são valores destinados ao pagamento de despesas efetuadas diretamente na conta bancária da empresa. Do mesmo modo, caso transitassem pela conta “Caixa”, deveria ter-se efetuado o lançamento a crédito da conta “Caixa” e a débito da despesa paga, na mesma data e valor.

Assim, afasta-se a possibilidade de saque de numerário para suprimento do caixa, visto que a Impugnante não efetuou, imediatamente os lançamentos correspondentes às despesas efetuadas com a data e valores equivalentes. Tal fato se comprova pelas cópias do livro Razão conta “Caixa” – 1.1.1.01.0001 (fls. 337/444), e cópia do livro Razão conta Banco Bradesco S/A – 1.1.1.02.0001 (fls. 470/504), no qual está claramente demonstrada a falta dos citados lançamentos a crédito da conta “Caixa”.

Noutra toada, a Impugnante afirma que, de acordo com auditoria externa em suas contas contábeis, ainda inacabada, esta já apontaria a fragilidade do trabalho fiscal, conforme considerações prévias dos auditores demonstradas no levantamento de fls. 587/617 (doc. 3 anexo).

Tal auditoria resumida pela Impugnante à fl. 541 como “Demonstrativo da Totalização de Entrada de Recursos Financeiros”, dá conta de que a diferença entre o faturamento total do ano de 2010 e a soma dos valores das entradas de recursos financeiros no Caixa e Bancos da Autuada seria no montante de R\$ 3.666.426,33 (três milhões seiscentos e sessenta e seis mil quatrocentos e vinte e seis reais e trinta e três centavos), enquanto o valor apurado pela Fiscalização foi R\$ 8.471.184,22 (oito milhões quatrocentos e setenta e um mil cento e oitenta e quatro reais e vinte e dois centavos).

No entanto, o trabalho fiscal trata da falta de comprovação da origem dos recursos contabilizados no Caixa e nos Bancos, que se sustenta na presunção de saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas de documentação fiscal.

Esclarece a Fiscalização que não houve no levantamento fiscal contestação a valores, mas sim, questionamento quanto à documentação hábil para comprovar os ingressos de recursos financeiros nas contas contábeis mencionadas, de forma individualizada. Ressalta que os valores já constavam do livro Razão.

A Impugnante não apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos recursos, embora tenha sido por diversas vezes intimada.

Poderia a Defendente ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *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.

Não cabe razão à Impugnante quanto à alegação de que o ICMS ora exigido estaria sendo cobrado em duplicidade em razão de já ter sido exigido no Auto de Infração n.º 01.000166248-48, tendo como uma das acusações fiscais a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Destaca a Impugnante que naquela autuação estaria incluído o período de 2009, e que consistia na presunção de saída sem documento fiscal com base na falta de registro do documento fiscal de aquisição. Aponta que como não se pode precisar quando se deu a saída sem documento fiscal, é razoável admitir, por exemplo, que a Nota Fiscal de entrada n.º 005.701 emitida pelo fornecedor em 10/12/09 tenha a sua mercadoria vendida no final de 2009 e início de 2010, tendo como consequência a entrada do numerário na Empresa (Caixa ou Banco) em 2010, período ora autuado.

Cabe registrar que à Impugnante foi oportunizado prazo para demonstrar por provas documentais quais operações se referiam aos recursos registrados no Caixa/Bancos da empresa. No entanto não o fez quando intimada, nem na impugnação, ou sequer em razão da abertura de prazo para manifestar-se sobre a reformulação do crédito tributário.

Como ela não demonstrou quais operações de vendas ora autuadas, se refere às entradas ocorridas no final de 2009, objeto daqueles autos, que poderiam estar sendo exigidas em duplicidade, não há como acatar tal argumento.

A Impugnante traz aos autos cópia do livro de Registro de Apuração de ICMS relativo ao exercício de 2010 (doc. 02), a fim de comprovar que as mercadorias por ela comercializadas são em sua totalidade, alcançadas pela substituição tributária no momento da entrada das mercadorias no seu estabelecimento, e que, portanto, tal fato também caracterizaria a exigência em duplicidade.

A Fiscalização rebate tal alegação dizendo que apurou saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 194, § 3º do RICMS/02, o que não significa dizer, que a entrada se deu de forma legal e com pagamento do imposto na origem, por substituição tributária. O fato de uma empresa comercializar produtos tributados por substituição tributária na origem, não significa que todas as operações de vendas praticadas pela mesma estão abrangidas pelo referido sistema de tributação, já que parte delas se dá de forma ilegal e sem documentação fiscal, conforme comprovado no presente trabalho.

Afirma que foram verificadas várias operações de pagamentos a terceiros (lançados indevidamente no Caixa), inclusive através de cheques compensados emitidos para pagamentos, como também, por meio de TED, configurando a existência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de “transações comerciais” irregulares, ou seja, pagamento por aquisições desacobertadas de documentação fiscal, às quais, conseqüentemente, dão origem a operações de comercialização de forma irregular, ou seja, desacobertadas de documentos fiscais, gerando ingresso de recursos financeiros sem comprovação documental.

Diante de tal fato a Assessoria do CC/MG determinou a realização de diligência para que a Fiscalização justificasse a cobrança do imposto no momento da saída à alíquota de 12% (doze por cento), conforme Demonstrativo do Crédito Tributário, acostado à fl. 528.

A Fiscalização esclarece que utilizou a citada alíquota para cálculo do imposto em vista do disposto no art. 43 e item 9 do Anexo IV do RICMS/02 que estabelece redução de base de cálculo para as operações com as mercadorias objeto da autuação, comercializadas pela Impugnante.

Mediante análise das vendas declaradas pela empresa (DAPI e arquivos eletrônicos) a Fiscalização elaborou os quadros de fls. 655/658, os quais demonstram que as operações realizadas pela Impugnante ocorreram com as mercadorias “vergalhões”, em torno de 95% (noventa e cinco por cento) do seu faturamento, mercadorias estas enquadradas no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assim, a fim de melhor demonstrar que as saídas desacobertadas se referem a mercadorias cujas entradas também ocorreram sem acobertamento fiscal e, ainda para desfazer o argumento de que houve recolhimento do ICMS na entrada, o que geraria duplicidade de exigência, a Fiscalização efetuou o procedimento técnico de conclusão fiscal, elaborado a partir da análise da escrita comercial do Contribuinte.

Tais procedimentos encontram respaldo na legislação tributária, conforme disposto nos incisos I e V do art. 194 do RICMS/02, *in verbis*:

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

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

.....

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

.....

A Fiscalização adotou o procedimento de conclusão fiscal para verificar se as entradas de mercadorias registradas pela Contribuinte eram suficientes para acobertar as saídas declaradas mais as saídas omitidas, apuradas por meio da escrita contábil da Autuada (recursos não comprovados na conta “Caixa”).

Para tanto se utilizou da seguinte fórmula contábil:

$$CMV = E_i + C - E_f$$

Sendo:

CMV = Custo da Mercadoria Vendida;

Ei = Estoque Inicial no valor de R\$ 887.251,86

C = Compras declaradas no valor de R\$ 10.426.094,85

Ef = Estoque Final no valor de R\$ 911.301,77

Considerou-se como Margem de Valor Agregado (MVA) para as mercadorias “vergalhões” o percentual de 35% (trinta e cinco por cento), estabelecido no subitem 18.1.48 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a margem de lucro apurada com base nas vendas e compras declaradas não pode ser adotada como parâmetro, por não representar a realidade da totalidade das operações praticadas pelo Contribuinte.

Assim, a apuração efetivada pela Fiscalização adotando-se a referida MVA para a mercadoria vergalhão apresentou o seguinte resultado:

Vendas totais = Vendas declaradas + vendas desacobertadas (apuradas pela escrita contábil)

VT= 17.476.622,03

CMV= Vendas totais / 1,35

CMV = 17.476.622,03 / 1,35 = 12.945.645,94

Em seguida, levou-se o valor do CMV apurado relativo à totalidade das vendas (declaradas + omitidas) para a fórmula $CMV = Ei + C - Ef$ para se chegar ao valor das compras. Veja-se:

$CMV (12.945.645,94) = Ei (887.251,86) + Compras - Ef (911.301,77)$

$Compras = 12.945.645,94 - 887.251,86 + 911.301,77$

$Compras = 12.969.695,86$

Do valor apurado do total das entradas (compras), deduz-se o valor das entradas declaradas na DAPI, resultando na diferença relativa às entradas desacobertadas de documentação fiscal:

$12.969.695,86 - 10.426.094,85 = 2.543.601,01$

Sobre o valor de entradas desacobertadas aplicou-se o percentual de 35% (trinta e cinco por cento), apurando-se o valor de saídas desacobertadas no valor de R\$ 3.433.456,36 (três milhões quatrocentos e trinta e três mil quatrocentos e cinquenta e seis reais e trinta e seis centavos).

Assim, a Fiscalização reformulou o crédito tributário passando a exigir o ICMS sobre as saídas desacobertadas em relação as quais se comprovou que as entradas não foram acobertadas por documentação fiscal. Exigiu-se ainda a multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à multa isolada foi mantida a mesma base de cálculo, ou seja, os valores apurados como saída desacobertada presumida em razão da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Não tem razão a Impugnante quando alega que foram abandonadas as razões e os levantamentos fiscais que deram origem ao lançamento inicial, e que a acusação de entradas desacobertadas inexistia no Auto de Infração.

Verifica-se que não houve mudança na acusação fiscal, uma vez que, mediante a conclusão fiscal, técnica fiscal prevista no inciso V do art. 194 do RICMS/02, a Fiscalização apenas demonstra e comprova que as saídas desacobertadas apuradas pela análise da escrita contábil ocorreram também sem o acobertamento fiscal no momento das entradas.

A nova apuração promovida pelo Fisco, partindo dos “recursos não comprovados” escriturados como suprimento do caixa, apenas aperfeiçoa o lançamento inicial. Ademais, as alterações foram promovidas dentro do prazo decadencial que tem o Fisco para constituir o crédito tributário.

Ressalte-se que não houve inclusão de nova fundamentação legal como alega a Impugnante. Os dispositivos infringidos encontram-se relacionados no Auto de Infração (fl. 03), quais sejam, incisos VI, VII, IX e XIII da Lei n.º 6.763/75 e incisos III, X, XVII e XIX do RICMS/02.

Várias são as decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes respaldando a aplicação da conclusão fiscal, aliada à análise da escrita contábil, para a comprovação das saídas desacobertadas de documentação fiscal. Veja-se alguns exemplos:

ACÓRDÃO: 21.604/14/1ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000201921-32

ORIGEM: DFT/JUIZ DE FORA

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATOU-SE A ENTRADA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, MEDIANTE PROCEDIMENTO DE CONCLUSÃO FISCAL, CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E V DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO ART. 55, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. ENTRETANTO, DEVE-SE ADOTAR COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA O VALOR DAS ENTRADAS, SEM AGREGAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO

.....

TENDO EM VISTA QUE, SEGUNDO A DECLARAÇÃO ANUAL DO SIMPLES NACIONAL (DASN) DE FLS. 49/68, TODOS OS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA AUTUADA SÃO MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A FISCALIZAÇÃO EFETUOU O PROCEDIMENTO TÉCNICO DE CONCLUSÃO FISCAL PARA DETERMINAR A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, NO QUAL CONSTATOU A ENTRADA DESACOBERTADA DE MERCADORIAS.

TAL PROCEDIMENTO ENCONTRA RESPALDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME DISPOSTO NOS INCISOS I E V DO ART. 194 DO RICMS/02, *IN VERBIS*:

ART. 194 - PARA APURAÇÃO DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES REALIZADAS PELO SUJEITO PASSIVO, O FISCO PODERÁ UTILIZAR QUAISQUER PROCEDIMENTOS TÉCNICAMENTE IDÔNEOS, TAIS COMO:

I - ANÁLISE DA ESCRITA COMERCIAL E FISCAL E DE DOCUMENTOS FISCAIS E SUBSIDIÁRIOS;

.....

V - VERIFICAÇÃO FISCAL ANALÍTICA E CONCLUSÃO FISCAL;

.....

A FISCALIZAÇÃO ADOTOU O PROCEDIMENTO DE CONCLUSÃO FISCAL PARA VERIFICAR SE AS ENTRADAS REGISTRADAS PELA CONTRIBUINTE ERAM SUFICIENTES PARA ACOBERTAR AS SAÍDAS DECLARADAS MAIS AS SAÍDAS OMITIDAS, APURADAS POR MEIO DA RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO CAIXA.

PARA TANTO, UTILIZOU A SEGUINTE FÓRMULA CONTÁBIL: $CMV = Ei + C - Ef$

SENDO:

CMV = CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA;

Ei = ESTOQUE INICIAL;

C = COMPRAS;

Ef = ESTOQUE FINAL.

O RESULTADO DA EQUAÇÃO DETERMINOU O VALOR DE ENTRADAS DESACOBERTADAS.

A APURAÇÃO DO ICMS/ST SOBRE AS ENTRADAS DESACOBERTADAS DECORRE DA APURAÇÃO DO TOTAL DAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VENDAS DO PERÍODO (DECLARADAS NA DASN E AS OMITIDAS, APURADAS NA RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO CAIXA), CONFORME DEMONSTRADO NA PLANILHA DE FLS. 22.

.....
Corretas, portanto, as exigências do ICMS incidente sobre as operações, acrescido da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Não socorre à Defendente a alegação de que apesar da Fiscalização ter abandonado a acusação inicial, manteve a mesma base de cálculo da multa isolada.

Como já esclarecido os valores apurados como saídas desacobertas decorrente da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” foram mantidos para efeitos de cobrança da multa isolada, visto que a exigência da multa independe de a mercadoria ser tributada ou não por ICMS/ST, mas sim por “dar saída a mercadoria desacoberta de documento fiscal”, conforme estabelece o 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;

.....
Com relação ao pedido de aplicação do permissivo legal, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em face do óbice contido no § 5º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto, em relação parte da infração, além de a Impugnante ser reincidente no tocante ao total das exigências.

Também não se sustentam as alegações da Impugnante sobre os efeitos confiscatórios das penalidades aplicadas.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

Quanto ao prazo requerido pela Impugnante para juntada do laudo de auditoria, cumpre ressaltar que, dada a instrução processual, esse prazo acabou por lhe ser concedido tendo em vista a reabertura de prazo para aditamento da impugnação. Contudo, referido laudo não foi apresentado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 652/662 e 718. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Luciana Goulart Ferreira e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2015.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora