

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.684/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000190250-07
Impugnação: 40.010134254-39
Impugnante: Carla de Souza Ribeiro & Cia Ltda - EPP
IE: 699261199.00-07
Origem: DF/Ubá

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/12/08, face à existência saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento) pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 108/109 e aditamentos às fls. 120/121 e 123. A Fiscalização promove a reformulação do crédito tributário às fls. 132/136.

A Autuada retorna aos autos às fls. 141/143, contra a qual manifesta a Fiscalização às fls. 147/152.

Em Parecer de fls. 157/166, a Assessoria do CC/MG opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/12/08, face à existência saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento) pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, com fundamento no art. 150, § 4º e art. 156, inciso VII, todos do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, segundo o qual o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 25/03/13 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 22/05/13 (fl. 17), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de a Autuada ter promovido a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

A Fiscalização esclarece em seu relatório de fls. 19/23 dos autos que a metodologia adotada para a apuração da irregularidade consiste na análise das entradas e das saídas de Caixa, obtidas da escrituração do livro Caixa da Contribuinte, mediante procedimento contábil de “Demonstrativo de Fluxo de Caixa”.

Foram também consideradas na apuração as saídas bancárias, verificadas nas cópias de extratos bancários apresentadas pela Contribuinte e não escrituradas no livro Caixa e, ainda, as saídas adicionais, apuradas no Resultado de Auditoria da DAPI.

O trabalho consiste na recomposição do Caixa da Autuada, mediante a aplicação do Fluxo de Caixa (planilha de fls. 34), assim composto:

Entradas de Caixa = Saldo inicial do Caixa (informado pela Contribuinte - fls.38) + Saldo inicial das contas bancárias + Ingressos adicionais (empréstimos/financiamentos) + Receita Operacional (DAPI) – Devoluções de Vendas.

Saídas de Caixa= Total saídas escrituradas no livro Caixa + saídas de Caixa para Bancos escriturados no livro Caixa+ pagamentos/despesas realizados pelos Bancos (informados no extrato bancário).

O ajuste feito por meio do “Resultado de Auditoria da DAPI” consiste no confronto entre as compras realizadas no período com os valores pagos pelo Caixa a título de mercadorias, transporte, energia elétrica, comunicação e ativo permanente. A diferença foi lançada no mês de dezembro como ajuste, aumentando o valor do saldo credor da Conta Caixa.

Assim, a Fiscalização apurou o saldo devedor na conta Caixa, fato que autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviços tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. Tal matéria encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

O Decreto nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281 trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

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

(...)

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

RICMS/02

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

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.

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

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.(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(Destacou-se).

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. À Fiscalização cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor na conta "Caixa" ou equivalente.

No entanto, a Autuada em sua defesa se limita a arguir que a Fiscalização lançou em duplicidade os pagamentos efetuados a partir de abril de 2008 na apuração efetivada por meio da planilha denominada "Fluxo de Caixa".

Argui que como a Fiscalização considerou nas "entradas/DAPI" tudo aquilo que se comprou por meio de nota fiscal, não pode considerar o pagamento das duplicatas, contas de energia e água, etc., uma vez que a sua totalidade é feita via banco.

Conclui que houve lançamento em duplicidade de saída de caixa, nos meses em que foram lançados os valores de "despesas e pagamentos bancários" (abril de 2008 a dezembro de 2008), não ocorrendo, portanto, saída de mercadorias e serviços desacobertados de documentação fiscal.

A Fiscalização intimou o Sujeito Passivo a apresentar planilha contendo as informações referentes aos lançamentos realizados em duplicidade, conforme alegado na impugnação, e também a origem de valores lançados no extrato bancário relativos ao histórico "*transf entre agenc. Dinh.*" (intimação de fls. 116).

Respondeu a Impugnante que a duplicidade ocorre na totalidade dos lançamentos, não só pelo pagamento de duplicatas, mas, também, pelas próprias notas

fiscais. Elenca alguns documentos por amostragem, por entender que os dados apresentados refletem a totalidade dos demais.

Quanto às transferências entre agências, esclarece que tais transações referem-se a recebimento de clientes.

Em outra intimação, a Fiscalização solicitou à Autuada a apresentação das informações relativas à totalidade dos lançamentos em que alega que houve duplicidade de exigências, assim como em relação a todas as operações de “*transf entre agenc. Din*”. Solicitou, ainda, a apresentação das contas de energia elétrica referente aos meses de janeiro de 2008, março de 2008 e novembro de 2008, assim como o respectivo comprovante de pagamento.

No entanto, o Sujeito Passivo apresentou somente as contas de energia elétrica, alegando que já prestou as informações solicitadas, por amostragem, e que para responder a todos os itens necessitaria de um prazo de 06 (seis) meses visto que não possui controle interno.

Cabe melhor detalhar como se deu a apuração do saldo devedor na Conta Caixa.

A Fiscalização utilizou a técnica de apuração do Fluxo de Caixa, procedimento assim descrito no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – (aplicável a todas as sociedades) em seu Capítulo 1, tratando das demonstrações contábeis, nas quais se inclui o Demonstrativo de Fluxo de Caixa:

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. (FIPECAFI, 2010, p.5)

Está equivocado o entendimento da Impugnante que Caixa é um conceito específico e disponibilidade um conceito genérico, e que a Fiscalização estaria misturando, equivocadamente os valores de Caixa e bens numerários.

Destaque-se o conceito estabelecido no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, em seu Capítulo 3 sobre “Disponibilidades” e “Equivalente de caixa”:

A intitulação Disponibilidades, dada pela Lei nº 6.404, é usada para designar dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes, como cheques em mãos e em trânsito que representam recursos de livre movimentação para aplicação nas operações da empresa e para os quais não haja restrições para uso imediato.

Mas as normas internacionais trabalham muito mais com o conceito de Caixa e Equivalentes de Caixa, o que engloba, além das disponibilidades propriamente ditas, valores que possam ser convertidos, a curto prazo, em dinheiro, sem riscos. (2010, p.49)

(...)

Caixa:

Inclui dinheiro, bem como cheques em mãos, recebidos e ainda não depositários, pagáveis irrestrita e imediatamente. (2010, p.49) (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O citado Demonstrativo de Fluxo de Caixa considerou como “Entradas de Caixa”, assim entendidos os “suprimentos”, os valores declarados na DAPI como receita de vendas.

Registre-se que tais valores retirados da DAPI, estão lançados em sua escrita contábil no livro Caixa, acostado às fls. 37/61 dos autos como vendas à vista, uma vez que são registrados nas datas de emissão das notas fiscais.

Compõem os valores de “Saídas de Caixa”, os valores declarados pela Contribuinte no livro Caixa, somados a estes os valores de despesas pagas pelo banco (conta 24611-5), detalhados pela Fiscalização nas planilhas de fls. 25/33 dos autos e lançados no campo “Despesas e pagamentos bancários”.

Cabe destacar que os valores lançados como despesas e pagamentos bancários foram retirados do extrato bancário da citada conta corrente, sendo que estes não estão escriturados no livro Caixa.

Não condiz com a realidade dos autos a afirmação da Impugnante de que não houve saídas desacobertas em razão de que o saldo do livro Caixa seria saldo positivo ao final do exercício, uma vez que não foram registradas no livro Caixa todas as despesas realizadas, por meio da conta bancária.

Do mesmo modo não procede a afirmação de que todos os lançamentos apresentados no livro Caixa tem origem em documentos e quando ocorre o pagamento por meio de cheque, o lançamento entra no livro Caixa como entrada (cheque para o Caixa) e saída como “pgto. de duplicatas”, de modo que o movimento bancário entra e sai do caixa, sem alterá-lo.

Depreende-se da análise do livro Caixa que não foi registrada nenhuma entrada de recurso que não seja oriunda das notas fiscais de vendas. Assim, fica afastada a hipótese de lançamentos cruzados, no caso das despesas terem sido pagas com cheques.

Quanto ao argumento de que houve duplicidade entre os valores lançados como “entradas/DAPI” e os valores lançados como “Despesas e pagamentos bancários”, a Impugnante, embora intimada em duas oportunidades, não logrou comprovar sua alegação.

Para comprovar a alegação citou as Notas Fiscais de nºs 262072 e 194438, referentes a compras, que teriam sido consideradas pagas à vista no fluxo de caixa, quando na verdade foram pagas via banco, por meio de duplicatas conforme cheques nº 72 e 74, compensados em 04/04/08 e 03/04/08, nos valores de R\$ 12.342,01 e R\$ 12.080,51, respectivamente (pág. 07 do livro Caixa) acostado às fls. 43 dos autos.

No entanto tais valores não estão lançados em duplicidade como alega a Impugnante. Estes foram registrados no livro Caixa como saídas de caixa, portanto, não foram lançados como “Despesas e pagamentos bancários”, conforme se verifica na planilha movimento bancário relativo ao mês de abril de 2008 (fls. 25).

Quanto às notas fiscais de energia elétrica que foram lançadas em duplicidade em razão do pagamento por meio de conta bancária, a Fiscalização as excluiu na reformulação do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe esclarecer que os valores lançados no Fluxo de Caixa como “Entradas de DAPI”, compondo o item Auditoria da DAPI prestam-se apenas a promover o ajuste relativo à diferença obtida no confronto entre as compras realizadas no período com os valores pagos pelo Caixa a título de mercadorias, transporte, energia elétrica, comunicação e ativo permanente.

Verifica-se da análise do livro Caixa, no qual constam pagamentos de duplicatas que estas não se referem a valores lançados no extrato bancário, o que comprova que a diferença apurada do confronto entre os valores lançados como entradas na DAPI com os efetivamente pagos pelo Caixa, tratam-se de valores que foram pagos com recursos à margem da escrita contábil, portanto, sem origem comprovada.

Quanto às entradas no Banco com o histórico “*transf entre agenc. Dinh.*”, a Impugnante afirma se tratar de recebimento de clientes, citando por amostragem as notas fiscais nº 1608 de 11/04/08 no valor de R\$ 16.582,12, lançada na fls. 008 do livro Caixa em 16/04/08, Nota Fiscal nº1599 de 01/04/08 no valor de R\$ 17.198,17, lançada na fl. 008 do livro Caixa em 16/04/08 e Nota Fiscal nº 1606 de 11/04/08 no valor de R\$ 9.673,96, lançada na fls. 008 do livro Caixa.

Em relação aos demais lançamentos, a Impugnante não apresentou informações quanto à origem dos recursos.

De todo modo, a Fiscalização considerou todas as vendas realizadas com notas fiscais informadas na DAPI, sendo que todas também estão registradas no livro Caixa. Assim, se os recursos lançados no extrato bancário referem-se a vendas realizadas pela Contribuinte com notas fiscais, presume-se que todos já estão lançados como entradas de Caixa.

Estando demonstrado o resultado negativo do Caixa, mediante a comparação entre as receitas oriundas das operações de vendas com os valores dos desembolsos, correta a exigência fiscal de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, conforme Demonstrativo do crédito tributário reformulado às fls. 135/136 dos autos.

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pela Fiscalização, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Cabe destacar que a Multa Isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos do nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, constata conforme PTA nº 04.0002045495-18 quitado em 08/07/06.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências, legítimo se torna o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 132/136, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 28 de abril de 2015.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

D