

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.853/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000213525-83
Impugnação: 40.010136243-42
Impugnante: Churrascaria do Parente Ltda - ME
IE: 196219942.00-44
Proc. S. Passivo: Guaracy Rodrigues Calixto/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

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 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização que excluiu, da apuração efetuada, as notas fiscais cujos pagamentos foram lançados em duplicidade na recomposição da conta Caixa. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/02/09 a 31/12/13, constatadas mediante recomposição da conta Caixa, na qual se efetuou a glosa de valores referentes a empréstimos, cuja origem não foi comprovada, e inclusão de saídas de recursos para pagamentos de compras de mercadorias realizadas e não lançadas em tal conta contábil, apurando-se saldo credor no período e diferença de saldo nos finais dos exercícios, em conformidade com a presunção legal contida no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

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

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação fiscal - AIAF (fls. 02); Termo de intimação de fls. 03/04; Auto de Infração de fls. 05/08; Relatório Fiscal de fls. 09/12; Demonstrativo de conferência de lançamentos da conta Caixa (fls. 13/18); Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 19/24; cópia de notas fiscais não lançadas no livro Caixa (fls. 25/36); Consulta Declarações transmitidas (fls. 37/38); cópia conta Caixa do livro Razão (fls. 39/126); DASN - Declaração Anual do Simples Nacional (fls. 127/137); Termo de intimação do Auto de Infração (fls. 138/139).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 144/149 e requer a improcedência do lançamento.

A impugnação foi considerada intempestiva (fls. 233/234). Foi interposta Reclamação contra a negativa de seguimento da referida impugnação. Este Conselho de Contribuintes relevou a intempestividade da impugnação conforme Acórdão nº 21.444/14/3ª (fls. 273/275). Nessa ocasião, o PTA retornou à origem para que a Fiscalização manifestasse.

Da primeira reformulação do crédito tributário

Às fls. 278, a Fiscalização reformula o crédito tributário, acatando parcialmente as alegações defensórias.

Nessa ocasião, excluiu da apuração efetuada as notas fiscais cujos pagamentos foram lançados em duplicidade na recomposição da conta Caixa (desembolso de recursos). As notas fiscais lançadas em duplicidade são aquelas destacadas nos documentos de fls. 182/193.

São acostados os seguintes demonstrativos/documentos:

- Demonstrativo de conferência de lançamentos da conta Caixa, após a reformulação do crédito tributário (fls. 279/284);
- Demonstrativo notas fiscais não lançadas no livro Caixa reformulado (fls. 285);
- Relação de notas fiscais não lançadas no livro Caixa reformulado (fls. 286/294);
- Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 295/300;
- Consultas SICAF/SEF/MG Extinção/Exclusão por número de PTA (fls. 304/305);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 306/309).

É reaberto à Autuada novo prazo de 30 (trinta) dias para pagamento/impugnação do crédito tributário reformulado (fls. 310/311). A Autuada manifesta-se às fls. 312/317.

Colaciona aos autos os documentos de fls. 318/325 (relação contendo apontamentos de notas fiscais lançadas em duplicidade na conta Caixa, segundo alega a Impugnante).

Da segunda reformulação do crédito tributário

Às fls. 327, a Fiscalização reformula novamente o crédito tributário, acatando parcialmente as alegações defensórias.

Nessa ocasião, a Fiscalização excluiu da apuração efetuada as notas fiscais cujos pagamentos foram lançados em duplicidade na recomposição da conta Caixa

(desembolso de recursos). As notas fiscais lançadas em duplicidade, objeto de exclusão nessa oportunidade, estão destacadas nos documentos de fls. 318/325.

São acostados os seguintes demonstrativos/documentos:

- Relação de notas fiscais não lançadas no livro Caixa reformulado (fls. 328/343), contendo as justificativas para a exclusão ou não exclusão dos documentos fiscais da apuração efetuada;

- Demonstrativo de conferência de lançamentos da conta Caixa, após a reformulação do crédito tributário (fls. 279/284);

- Levantamento da conta Caixa (fls. 344/350);

- Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 350/355;

- Consultas SICAF/SEF/MG Extinção/Exclusão por número de PTA (fls. 356/359);

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 360/363).

É reaberto à Autuada novo prazo de 30 (trinta) dias para pagamento/impugnação do crédito tributário reformulado (fls. 364/365), que se manifesta às fls. 371/373 e colaciona aos autos os documentos de fls. 374/388 (relação contendo apontamentos de notas fiscais ainda lançadas em duplicidade na conta Caixa, segundo alega a Impugnante).

Da terceira reformulação do crédito tributário

Às fls. 390/391, a Fiscalização reformula novamente o crédito tributário, acatando parcialmente as alegações defensórias.

Nessa ocasião, a Fiscalização excluiu da apuração efetuada as notas fiscais cujos pagamentos foram lançados em duplicidade na recomposição da conta Caixa (desembolso de recursos). As notas fiscais lançadas em duplicidade, objeto de exclusão nessa oportunidade, encontram-se destacadas nos documentos de fls. 374/388.

Destaca a Fiscalização que as demais notas fiscais grafadas em amarelo no documento de fls. 374/388 não foram excluídas da apuração porque se encontram lançadas em mais de uma linha por se referirem a itens diversos. Destaca a Fiscalização que em cada linha há um CFOP e valor diferente das demais linhas, conforme se verifica no Anexo III – notas fiscais não excluídas.

São acostados os seguintes demonstrativos/documentos:

- Relação de notas fiscais excluídas da apuração (fls. 392/393);

- Relação de notas fiscais não lançadas no livro Caixa reformulado (fls. 328/343), contendo as justificativas para a exclusão ou não exclusão dos documentos fiscais da apuração efetuada;

- Demonstrativo de conferência de lançamentos da conta Caixa, após a reformulação do crédito tributário (fls. 394/407);

- Relação de notas fiscais não excluídas da apuração por estarem indicadas em duplicidade pela Defesa (fls. 408/411);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Amostragem de DANFES para fins de demonstração de que cada linha do referido documento corresponde a uma linha da planilha de notas fiscais, evidenciando a não duplicidade de notas fiscais na planilha (fls. 412/419);
- Levantamento da conta Caixa (fls. 420/425);
- Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 426/431;
- Demonstrativo do crédito tributário de fls. 432;
- Consultas SICAF/SEF/MG Extinção/Exclusão por número de PTA (fls. 433/434);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 435/438).

É reaberto à Autuada novo prazo de 30 (trinta) dias para pagamento/impugnação do crédito tributário reformulado (fls. 439/440). A Impugnante manifesta-se às fls. 442/444.

Nessa ocasião, não há mais alegação da Defesa de que existe notas fiscais lançadas em duplicidade.

Sustenta a Impugnante que refuta a maioria das notas fiscais e requer que a Fiscalização confira pelo menos 50% (cinquenta por cento) das notas fiscais para averiguar a autenticidade das assinaturas dos canhotos dos documentos fiscais utilizados para embasar o lançamento.

Menciona o art. 389, inciso II do Código Civil para dizer que incube o ônus da prova, quando se tratar de assinatura, à parte que produziu o documento. E que contesta a assinatura aposta nas notas fiscais e por isso necessário que se determine diligências complementares e suspensão do presente processo administrativo.

Menciona decisões judiciais que entende corroborar sua tese defensiva.

Requer a “prescrição” dos créditos tributários atingidos pelo lustro prescricional e que se determine diligência para se averiguar a autenticidade das assinaturas dos canhotos constantes dos documentos fiscais utilizados para embasar o lançamento.

Reitera os demais pedidos anteriores não acatados pela Fiscalização.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 446/458, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 460/484, opina, pela procedência parcial do lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 278, 327 e 390/391.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, inciso II do Regulamento do Processo e dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/02/09 a 31/12/13, constatadas mediante recomposição da conta Caixa, na qual se efetuou a glosa de valores referentes a empréstimos não comprovados e inclusão de saídas de recursos para pagamentos de compras de mercadorias realizadas e não lançadas em tal conta contábil, apurando-se saldo credor no período e diferença de saldo nos finais dos exercícios, em conformidade com a presunção legal contida no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e no art. 194, § 3º do RICMS/02.

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

As notas fiscais cujos desembolsos de recursos não foram lançados pela Autuada na conta Caixa do livro Razão de fls. 40/126 foram informadas ao Fisco pelos emitentes dos documentos fiscais, por meio dos arquivos eletrônicos de que trata o art. 10, Parte 1, Anexo VII do RICMS/02.

Destaca-se que a Fiscalização intimou a Autuada (fls. 03) para que ela apresentasse as notas fiscais não lançadas na conta Caixa, bem como comprovantes dos empréstimos lançados em tal conta contábil. Contudo, a Autuada não apresentou os referidos documentos a ela solicitados.

Após as 03 (três) reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização, as exigências fiscais remanescentes encontram-se demonstradas às fls. 426/432 e a recomposição da conta Caixa encontra-se às fls. 420/425.

A matéria em questão encontra-se 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.

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

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

RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

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;

(...)

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). (Grifou-se)

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

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

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se

retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexó causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

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

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

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

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factumprobatum", que leva à percepção do fato por provar ("factumprobandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

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

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

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

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

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

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

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

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

fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

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

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção.

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

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

(...)

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

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Pois bem, constata-se do demonstrativo de fls. 420/425 (Levantamento da Conta Caixa – exercícios 2009 a 2013), efetuado pela Fiscalização na terceira reformulação do crédito tributário, que a recomposição da conta “Caixa” deu-se por meio dos seguintes ajustes:

- **coluna débito:** exclusão de valores referentes a entradas de recursos (empréstimos) lançados na conta Caixa cuja origem não foi comprovada;

- **coluna crédito:** inclusão de valores referentes a pagamentos de aquisições de mercadorias cujas notas fiscais não foram lançadas em tal conta contábil.

O valor das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal corresponde à soma dos saldos credores apurados e, em relação ao final do exercício, às diferenças de saldos.

Verifica-se que as saídas desacobertas totalizam exatamente os valores dos recursos glosados mais aqueles incluídos no levantamento da conta Caixa.

Conveniente destacar que o saldo credor de Caixa, conta contábil de natureza devedora, é um fato impossível matematicamente, não sendo defensável em hipótese alguma. Parte-se de um fato líquido e certo, não presumido (necessidade de haver receitas no valor mínimo do saldo credor). A presunção legal é de que há saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal. Nesse caso, como há dúvidas quanto à extensão dos efeitos (valor), interpreta-se favoravelmente ao contribuinte no que se refere à base de cálculo (valor igual ao saldo credor) sobre o qual incidirá o tributo e as penalidades cabíveis.

Nesse sentido, são as decisões judiciais sobre o tema. Cita-se, a propósito, a seguinte:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO

OCORREU A SAÍDA DAS MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

Lado outro, é premissa básica na recomposição da conta “Caixa” que os saldos de caixa inventariados, no final do exercício, por ocasião do balanço, são reais.

Nesse contexto, a “Diferença de Saldos” deriva do fato de que, se havia saldo credor na conta “Caixa” no final do exercício autuado, então não poderia haver numerário em caixa em 31 de dezembro do exercício autuado. Porém, caso o contribuinte declare a existência de numerário, na referida data, que corresponde ao saldo inicial do dia 01 de janeiro do ano seguinte, este recurso é também considerado como não comprovado.

Registra-se que durante a recomposição da conta “Caixa” tem-se 03 possíveis resultados ao final de cada exercício autuado:

1) **Saldo Escritural (Razão) > saldo da recomposição** e esse resultando em saldo credor de caixa. **Tributa-se toda a diferença.** Por exemplo: saldo escritural = R\$ 100.000,00 e saldo da recomposição credor em R\$ 40.000,00. Tributa-se o total de R\$ 140.000,00, ou seja, R\$ 40.000,00 por ocorrência de saldo credor na conta “Caixa” e R\$ 100.000,00 por existência de recursos não comprovados nessa conta.

2) **Saldo Escritural (Razão) > saldo da recomposição** e esse resultando em saldo devedor. **Tributa-se a diferença.** A título de exemplo: saldo escritural = R\$ 100.000,00 e saldo da recomposição = R\$ 40.000,00. Considerando que o saldo inventariado pelo contribuinte é real, então, se a recomposição resultou em R\$ 40.000,00, os R\$ 60.000,00 que complementam o saldo de balanço só pode ter origem em recursos extracontábeis, salvo prova em contrário.

3) **Saldo Escritural (Razão) < saldo da recomposição.** Não existe presunção legal na norma tributária Estadual ou Federal que possibilite essa tributação. A título de exemplo: saldo escritural = R\$ 100.000,00 e saldo da recomposição = R\$ 120.000,00. Tal fato ocorre, por exemplo, quando se realoca receitas e despesas, antecipadas e postergadas, respectivamente. Nesse caso, tributam-se os saldos credores anteriores a dezembro e na realocação de receitas em meses futuros pode ser encontrada essa anomalia. Se o contribuinte declara que tem um saldo menor que o da recomposição, então, não há que falar em recursos sem origem comprovada.

Menciona-se que ao se considerar a cobrança da omissão de receita pelo método da recomposição da conta “Caixa”, com o estorno do suprimento cuja origem não foi comprovada ou lançamento de despesa não escriturada, o valor monetário das receitas omitidas será a soma dos saldos credores apurados, acrescida, no final do exercício ou no último mês objeto da recomposição, da diferença de saldos (recomposto e reconstituído).

Importante ressaltar que a presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02 não se restringe à constatação de saldos credores, atingindo qualquer recurso não comprovado existente na conta “Caixa” ou equivalente. Examine-se:

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

Várias decisões deste Conselho de Contribuintes corroboram o entendimento acima externado. Cita-se, por exemplo, a seguinte:

ACÓRDÃO:20.671/12/1ª

(...)

1.2.3. DARECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA DA CONTA GRÁFICA:

APÓS A GLOSA DOS VALORES RELATIVOS AOS “CHEQUES COMPENSADOS” E AO “EMPRÉSTIMO DE TERCEIROS NÃO COMPROVADO”, O FISCO EFETUOU A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA “CAIXA” DA EMPRESA E APUROU OS SALDOS CREDORES (E DIFERENÇA DE SALDO) INDICADOS ÀS FLS. 50/51, NOS TERMOS DOS QUADROS ABAIXO:

CONTA CAIXA - CÓPIA FIEL - 2007						CONTA CAIXA - EXPRESSÃO REAL - 2007						
Periodo	Débitos	Créditos	Saldo Anterior	Saldo	D/C	Periodo	Débitos	Créditos	Débitos Glosados (fls. 42/43)	Saldo Anterior	Saldo	D/C
jan-07	127.023,37	102.995,10	61.981,50	86.009,77	D	jan-07	127.023,37	102.995,10		61.981,50	86.009,77	D
fev-07	351.800,23	352.187,54	86.009,77	85.622,46	D	fev-07	351.800,23	352.187,54		86.009,77	85.622,46	D
mar-07	224.546,24	221.199,63	85.622,46	88.969,07	D	mar-07	224.546,24	221.199,63		85.622,46	88.969,07	D
abr-07	8.762,95	9.733,98	88.969,07	87.998,04	D	abr-07	8.762,95	9.733,98		88.969,07	87.998,04	D
mai-07	95.619,88	97.505,83	87.998,04	86.112,09	D	mai-07	95.619,88	97.505,83	932,25	87.998,04	85.179,84	D
jun-07	72.825,63	79.392,86	86.112,09	79.544,86	D	jun-07	72.825,63	79.392,86		85.179,84	78.612,61	D
jul-07	307.824,10	312.387,05	79.544,86	74.981,91	D	jul-07	307.824,10	312.387,05		78.612,61	74.049,66	D
ago-07	233.894,78	233.094,79	74.981,91	75.781,90	D	ago-07	233.894,78	233.094,79	271,70	74.049,66	74.577,95	D
set-07	327.732,58	319.678,53	75.781,90	83.835,95	D	set-07	327.732,58	319.678,53		85.179,84	82.632,00	D
out-07	572.246,59	557.470,85	83.835,95	98.611,69	D	out-07	572.246,59	557.470,85	268.058,10	82.632,00	-170.650,36	C
nov-07	84.206,12	97.755,02	98.611,69	85.062,79	D	nov-07	84.206,12	97.755,02	30.825,15	0,00	-44.374,05	C
dez-07	420.949,23	373.100,41	85.062,79	132.911,61	D	dez-07	420.949,23	373.100,41	127.995,00	0,00	-80.146,18	C
							2.827.431,70	2.756.501,59	428.082,20			
Total Relativo aos Saldos Credores:										295.170,59		
Diferença de Saldo - Dezembro de 2007:										132.911,61		
Total Global:										428.082,20		

CONTA CAIXA - CÓPIA FIEL - 2008						CONTA CAIXA - EXPRESSÃO REAL - 2008						
Periodo	Débitos	Créditos	Saldo Anterior	Saldo	D/C	Periodo	Débitos	Créditos	Débitos Glosados (fls. 43/49)	Saldo Anterior	Saldo	D/C
jan-08	205.655,63	177.169,55	132.911,61	161.397,69	D	jan-08	205.655,63	177.169,55	39.515,60	132.911,61	121.882,09	D
fev-08	291.625,06	131.995,68	161.397,69	321.027,07	D	fev-08	291.625,06	131.995,68	121.315,80	121.882,09	160.195,67	D
mar-08	425.987,87	241.121,50	321.027,07	505.893,44	D	mar-08	425.987,87	241.121,50	192.123,00	160.195,67	152.939,04	D
abr-08	370.545,46	712.780,27	505.893,44	163.658,63	D	abr-08	370.545,46	712.780,27	71.751,00	152.939,04	-261.046,77	C
mai-08	127.845,71	66.849,94	163.658,63	224.654,40	D	mai-08	127.845,71	66.849,94	6.954,00	0,00	54.041,77	D
jun-08	432.178,25	304.285,21	224.654,40	352.547,44	D	jun-08	432.178,25	304.285,21	41.774,50	54.041,77	140.160,31	D
jul-08	333.674,71	19.149,21	352.547,44	667.072,94	D	jul-08	333.674,71	19.149,21	54.691,00	140.160,31	399.994,81	D
ago-08	269.170,70	219.258,87	667.072,94	716.984,77	D	ago-08	269.170,70	219.258,87	10.527,00	399.994,81	439.379,64	D
set-08	195.078,44	277.437,55	716.984,77	634.625,66	D	set-08	195.078,44	277.437,55	20.338,00	439.379,64	336.682,53	D
out-08	159.966,87	151.064,14	634.625,66	643.528,39	D	out-08	159.966,87	151.064,14	8.348,00	336.682,53	337.237,26	D
nov-08	58.923,14	23.756,36	643.528,39	678.695,17	D	nov-08	58.923,14	23.756,36	6.766,00	337.237,26	365.638,04	D
dez-08	361.459,02	246.145,51	678.695,17	794.008,68	D	dez-08	361.459,02	246.145,51	12.729,00	365.638,04	468.222,55	D
							3.232.110,86	2.571.013,79	586.832,90			
Total Relativo aos Saldos Credores:										261.046,77		
Diferença de Saldo - Dezembro de 2008:										325.786,13		
Total Global:										586.832,90		

RESSALTE-SE QUE O FISCO **NÃO** TRIBUTOU OS VALORES MENSAIS APURADOS, O QUE PODERIA FAZER, MAS SOMENTE OS TOTAIS DEMONSTRADOS NOS QUADROS ACIMA, RELATIVOS AO FINAL DE CADA EXERCÍCIO (2007 E 2008), TENDO APURADO AS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEGUINTE QUANTIAS, A TÍTULO DE “DÉBITOS” DE ICMS (VER FLS. 50/51):

- 2007: BASE DE CÁLCULO - R\$ 428.082,20 / ALÍQUOTA - 18% / ICMS: R\$77.054,80;

- 2008: BASE DE CÁLCULO - R\$ 586.832,90 / ALÍQUOTA - 18% / ICMS: R\$ 105.629,92.

EM RELAÇÃO AOS VALORES ACIMA, FOI UTILIZADA A EXPRESSÃO “DÉBITOS” DE ICMS PORQUE TAIS VALORES FORAM INCLuíDOS COMO DÉBITOS ADICIONAIS DO IMPOSTO PARA FINS DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DA EMPRESA (FLS. 52/54), UMA VEZ QUE ESTA POSSUÍA SALDOS CREDORES ACUMULADOS NOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008.

À FL. 1.472, AIMPUGNANTE MANIFESTA SUA DISCORDÂNCIA QUANTO À BASE DE CÁLCULO RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 2007, AFIRMANDO QUE O FISCO “DEVERIA TER TRIBUTADO O SALDO CREDOR DO CAIXA EXISTENTE NO PERÍODO (R\$ 295.170,59) E NÃO A SOMA DAS OPERAÇÕES POR ELE EXCLUÍDAS (R\$ 428.082,20)”, OU SEJA, SEGUNDO SUA VISÃO, O FISCO TERIA QUE UTILIZAR COMO BASE DE CÁLCULO, APENAS E SOMENTE, O SALDO CREDOR DO CAIXA EXISTENTE NO FINAL DO EXERCÍCIO, E NÃO A SOMA DAS OPERAÇÕES EXCLUÍDAS.

OCORRE, ENTRETANTO, QUE A BASE DE CÁLCULO ADOTADA PELO FISCO REFERE-SE AO MONTANTE DOS SALDOS CREDORES LEVANTADOS (R\$ 295.170,59) ACRESCIDO DA “DIFERENÇA DE SALDO” APURADA EM DEZEMBRO DE 2007 (R\$ 132.911,61), QUE RESULTOU NO VALOR TOTAL DE R\$ 428.082,20 (R\$ 428.082,20 = R\$ 295.170,59 + R\$ 132.911,61), CONFORME JÁ DEMONSTRADO NO QUADRO ACIMA.

A “DIFERENÇA DE SALDO” DERIVA DO FATO DE QUE, SE HAVIA SALDO CREDOR NA CONTA “CAIXA” NO FINAL DO EXERCÍCIO, ENTÃO NÃO PODERIA HAVER NUMERÁRIO EM CAIXA EM 31/12/07, PORÉM, COMO O CONTRIBUINTE DECLAROU A EXISTÊNCIA DE R\$ 132.911,61 NA REFERIDA DATA, QUE CORRESPONDE AO SALDO INICIAL DO DIA 01/01/08, ESTE RECURSO É TAMBÉM CONSIDERADO COMO NÃO COMPROVADO.

COMO BEM RESUME O FISCO, “TENDO SIDO APURADO SALDO CREDOR APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA, OS RECURSOS DECLARADOS E LEVANTADOS ATRAVÉS DE CONTAGEM FÍSICA – FINANCEIRA, POR OCASIÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL, SÓ PODE TER ORIGEM EM OMISSÃO DE RECEITAS”.

EMBORA ESTEJA BASTANTE CLARO, CABE DESTACAR QUE A BASE DE CÁLCULO ADOTADA PELO FISCO COINCIDE COM O MONTANTE DOS RECURSOS NÃO COMPROVADOS, QUE PODERIAM SER TRIBUTADOS DE FORMA DIRETA, PELOS VALORES MENSAIS APURADOS, SEM RECOMPOSIÇÃO DA CONTA “CAIXA”, POIS A PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 194, § 3º DO RICMS/02 NÃO SE RESTRINGE À CONSTATAÇÃO DE

SALDOS CREDORES, ATINGINDO QUALQUER RECURSO NÃO COMPROVADO EXISTENTE NA REFERIDA CONTA OU EQUIVALENTE, VERBIS:

§ 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. (GRIFOU-SE)

ASSIM, A METODOLOGIA UTILIZADA PELO FISCO FOI BENÉFICA AO CONTRIBUINTE, NO QUE DIZ RESPEITO AO MARCO INICIAL PARA FINS DE COBRANÇA DOS JUROS MORATÓRIOS, UMA VEZ QUE LEVOU À RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA SOMENTE OS MONTANTES GLOBAIS APURADOS NO FINAL DOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008 (*"DÉBITOS E ICMS"*), QUANDO PODERIA TER TRIBUTADO, DE FORMA DIRETA (*SEM RECOMPOSIÇÃO DA CONTA "CAIXA"*), OS VALORES MENSIS DOS RECURSOS NÃO COMPROVADOS. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Conveniente destacar que nas peças de defesa a Autuada não anexou aos autos comprovação de que não houve a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal apurada pela Fiscalização por meio da recomposição da conta Caixa.

Destaca-se que as declarações de imposto de renda dos sócios anexadas aos autos (fls. 198/207 e 216/228), ainda que pudessem atestar a capacidade financeira deles para fazer aportes financeiros à empresa autuada, não comprovam o repasse à Autuada dos valores lançados a título de empréstimos na conta Caixa.

Vale dizer que a legislação fiscal admite o suprimento de caixa por sócio da empresa, sendo, todavia, necessário que se apresente o efetivo comprovante do empréstimo, com a apresentação do contrato, se for o caso, da efetiva transferência de valores, além de ter os sócios capacidade econômica para realizar o negócio, e, inexistindo esses documentos, como no caso dos autos, incide a regra contida no art. 194, § 3º do RICMS/02, presumindo-se a saída de mercadoria sem emitir a devida nota fiscal.

Nesse diapasão, convém destacar que os lançamentos contábeis devem se basear em documentos concretos passíveis de verificação, o que não ocorreu no presente caso. Assim, verifica-se que tais valores foram contabilizados como empréstimos, mas se referem a ingressos decorrentes da comercialização de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, nos termos da legislação mencionada.

Corroboram esse entendimento acerca da comprovação dos empréstimos supostamente efetuados pelos sócios, várias decisões deste Conselho de Contribuintes, de outros Conselhos Administrativos, bem como decisões judiciais, dentre as quais se destacam as seguintes:

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, AI SIM NÃO PRECISA O FISCO PROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

ACÓRDÃO: 20.154/13/2ª (CC/MG)

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA". **CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA "CAIXA", O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º, PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.**

(...)

RESSALTE-SE QUE A FISCALIZAÇÃO INTIMOU A AUTUADA PARA QUE ELA APRESENTASSE A DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DO EFETIVO INGRESSO DOS NUMERÁRIOS NA CONTA "CAIXA" SOB A RUBRICA DE EMPRÉSTIMOS (LANÇAMENTOS A DÉBITO NO LIVRO CAIXA "EMPRÉSTIMO FEITO JUNTO AO SÓCIO"), CONFORME DOCUMENTOS DE FLS. 09, 14, 17 E 20.

EM RESPOSTA, A AUTUADA APRESENTOU OS CONTRATOS DE MÚTUO DE FLS. 11/12, 15/16 E 18/19 DOS AUTOS. 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 ENTRE O SÓCIO E A SOCIEDADE 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.

DESSA FORMA, NÃO COMPROVADA A ORIGEM E A EFETIVIDADE DA ENTREGA DO NUMERÁRIO À EMPRESA, PRESUMEM-SE QUE TAIS RECURSOS ORIGINARAM EM RECEITAS OMITIDAS E MANTIDAS À MARGEM DA CONTABILIDADE, OS QUAIS, QUANDO NECESSÁRIO, RETORNAM AO CAIXA DA EMPRESA POR MEIO DO ARTIFÍCIO CONTÁBIL DE ESCRITURÁ-LOS COMO SUPRIMENTOS DE SÓCIOS, AO MESMO TEMPO EM QUE “LEGÍTIMA” OBRIGAÇÕES DA EMPRESA PARA COM OS SÓCIOS SUPRIDORES.

NÃO TENDO A IMPUGNANTE APRESENTADO PROVA DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS QUE SUPOSTAMENTE TRANSFERIRAM-SE DO PATRIMÔNIO DO SÓCIO PARA O SEU PATRIMÔNIO 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 À FISCALIZAÇÃO DESCONSIDERAR OS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS, CONFORME PRESCREVE O ART. 194, § 3º DO RICMS/02.

(...)

OBSERVE-SE QUE A PRESUNÇÃO LEGAL DO ART. 194, § 3º DO RICMS/02 PREVÊ, EXPRESSAMENTE, COMO HIPÓTESE DE PRESUNÇÃO DE SAÍDA DESACOBERTADA O “RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA “CAIXA”.

CUMPRE REGISTRAR QUE DE FATO NÃO EXISTIRAM TAIS EMPRÉSTIMOS, POIS É ESSA A ACUSAÇÃO FISCAL. A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA, NO CASO DOS AUTOS, DECORRE DA PREMISSA DE QUE TAIS VALORES FORAM CONTABILIZADOS COMO EMPRÉSTIMOS, MAS SE REFEREM A INGRESSOS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS FISCAIS.

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU A FISCALIZAÇÃO EM LANÇAR MÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL ACIMA E EM CONSIDERAR TAIS RUBRICAS COMO SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. (GRIFOU-SE).

EMBARGOS À EXECUÇÃO - CDA - PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ NÃO ELIDIDA PELO DEVEDOR EMBARGANTE - AUSÊNCIA DE PROVA HÁBIL E IDÔNEA OU COINCIDENTE EM DATAS E VALORES COM OS EMPRÉSTIMOS FEITOS À EMBARGANTE - OMISSÃO DE RECEITA - SENTENÇA REFORMADA EM REEXAME. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.00.325756-5/000, RELATOR(A): DES.(A) JOSÉ FRANCISCO BUENO , 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 20/03/2003, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 29/04/2003)

APELAÇÃO CÍVEL 1.0145.11.013157-3/001

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO - ICMS - DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA - EMPRÉSTIMO REALIZADO POR SÓCIO E INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL - NÃO COMPROVAÇÃO - ÔNUS PROBATÓRIO DO EMBARGANTE - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - RECURSO NÃO PROVIDO.

- NÃO SE HÁ FALAR EM DECADÊNCIA QUANDO A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DOS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

- **É ÔNUS DO EMBARGANTE DEMONSTRAR QUE O INGRESSO DE RECURSOS NO PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA REFERE-SE A EMPRÉSTIMO REALIZADO POR SÓCIO E INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL.**

- **AUSENTE REFERIDA PROVA, DEVE PREVALECER A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, CONFORME APURADO PELA FAZENDA PÚBLICA.**

- RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0145.11.013157-3/001, RELATOR(A): DES.(A) LUÍS CARLOS GAMBOGI, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/04/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/04/2014)

(...)

IN CASU, O EMBARGANTE ALEGA QUE OS CRÉDITOS QUE INGRESSARAM NO PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA DECORREM DE EMPRÉSTIMO REALIZADO POR SÓCIO E INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL.

(...)

CONTUDO, ANALISANDO O CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS, EM ESPECIAL, A PERÍCIA DE FLS. 120/140, VÊ-SE QUE NÃO LOGROU ÊXITO A EMBARGANTE EM DEMONSTRAR SUAS ALEGAÇÕES, CONFORME LHE IMPÕE O ART. 333, I, DO CPC.

ART. 333. O ÔNUS DA PROVA INCUMBE:

I - AO AUTOR, QUANTO AO FATO CONSTITUTIVO DO SEU DIREITO;
(...)

ISSO PORQUE OS DOCUMENTOS DE FLS. 99/108, QUE CONSISTEM NO LEVANTAMENTO DE CAIXA DA EMPRESA E NAS DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA DOS SÓCIOS, NÃO SÃO APTOS PARA ATESTAREM O EFETIVO INGRESSO NO CAIXA DA EMPRESA DOS ALEGADOS EMPRÉSTIMOS E INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL.

EM VERDADE, CABIA À EMPRESA APRESENTAR DOCUMENTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE EVIDENCIASSE A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA QUE ORA DEFENDE, O QUE NÃO CUIDOU DE FAZER.

ASSIM, AUSENTE PROVA DAS ALEGAÇÕES DA EMBARGANTE, DEVE PREVALECER A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, CONFORME APURADO PELA FAZENDA PÚBLICA.

(...) (GRIFOU-SE).

Por fim, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal em comento por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da não ocorrência da acusação posta. 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.

As discussões travadas nos presentes autos acerca da exclusão da Autuada do regime de tributação previsto na Lei Complementar nº 123/06 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte) pela Receita Federal do Brasil e posterior inclusão dela no referido regime, durante o período autuado, não interferem na apuração efetuada pela Fiscalização.

Acresça-se que se aplicam à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissões de receita previstas nas legislações de regência dos impostos incluídos no referido regime. Confira-se:

Seção X

Da Omissão de Receita

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

Ressalta-se, também, que às operações desacobertadas de documento fiscal não se aplicam ao contribuinte optante pelo Simples Nacional, as regras constantes em tal regime, nos termos do disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06:

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

(...)

§1º recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

Registra-se que nas peças de defesa apresentadas pela Impugnante, além da alegação de lançamento de pagamentos de aquisições de mercadorias em duplicidade, o que foi devidamente sanado pela Fiscalização nas 03 (três) reformulações do crédito tributário efetuadas, não sendo mais objeto de discussão no aditamento à impugnação de fls. 442/444, sustenta a Defesa que:

- não adquiriu a quantidade de mercadorias conforme sustentado pela Fiscalização (notas fiscais não escrituradas), por se tratar de um bar/lanchonete de pequeno porte localizado em uma área rural;

- os fornecedores utilizam dados das empresas legalizadas para promoverem remessas de mercadorias para estabelecimentos comerciais não inscritos, o que seria identificado por uma fiscalização noturna;

- jamais fez tantas compras em um mesmo dia;

- há nas empresas fornecedoras arquivos contendo canhotos de recebimento das mercadorias, nos quais constam assinatura do proprietário (comprador) ou de um preposto, sendo que a conferência desses documentos iria sanar quaisquer dúvidas de que há fraude praticada pelos fornecedores;

- é vítima nessa situação e requer fiscalização nos estabelecimentos das empresas fornecedoras. Diz que com essa fiscalização seria constatado que não há aposição de sua assinatura nos canhotos dos documentos fiscais;

- as exigências fiscais são sustentadas pela Fiscalização com base em presunções e erros de terceiros;

- há divergências entre os valores constantes dos levantamentos efetuados pela Fiscalização com o Auto de Infração;

- o levantamento efetuado pela Fiscalização está incompleto e não confirma a suposta infração. Alega que há insegurança quanto à denominação do produto ou quanto ao agrupamento de produtos diversos;

- em razão da substituição tributária, o ICMS deve ser recolhido pelo emissor da nota fiscal e não pelo comprador da mercadoria, conforme dispositivos legais que menciona. E que a maioria das mercadorias constantes dos documentos fiscais teve o pagamento do imposto na “fonte” pelo revendedor;

- o fato de a Fiscalização mencionar que nas DASN's, em todo o período autuado, constam vendas de mercadorias sem ST, implica na duplicidade da exigência do imposto ora exigido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São citados dispositivos legais constantes do Anexo X do RICMS/02 (Simples Minas), os quais foram revogados a partir de 1º/07/07, com intuito de corroborar o entendimento da Defesa.

Apresenta a Impugnante, ainda, os seguintes questionamentos:

- *“quando se registra uma empresa, obriga-se a declarar o valor do capital inicial, e se este valor é da empresa ou dos sócios que injetam dinheiro na referida empresa. Isso também não seria insuficiência de saldo de caixa. E quando ocorre o contrário, os sócios descapitalizam a empresa e a deixam no vermelho”*.

Alega que as multas e juros exigidos são superiores aos valores previstos em lei.

A Impugnante refuta a ocorrência da maioria das operações retratadas nas notas fiscais e requer que a Fiscalização confira pelo menos 50% (cinquenta por cento) das notas fiscais para averiguar a autenticidade das assinaturas apostas nos canhotos dos referidos documentos fiscais utilizados para embasar o lançamento.

Menciona a Impugnante o art. 389, inciso II do Código Civil para dizer que incube o ônus da prova, em se tratando da referida assinatura aposta nos canhotos dos documentos fiscais, à parte que produziu o documento.

Requer a “prescrição” dos créditos tributários e que se determine diligência para se averiguar a autenticidade das assinaturas aposta nos canhotos constantes dos documentos fiscais utilizados para embasar o lançamento.

Transcreve, a Impugnante, decisões judiciais que entende corroborar suas teses defensivas.

Primeiramente, cabe destacar que o prazo prescricional previsto no art. 174, do CTN, só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (art. 151, inciso III do CTN), o qual se encontra em curso. Portanto, equivoca-se a Impugnante ao alegar a ocorrência de “prescrição” do crédito tributário.

Vale dizer que consoante o STJ, o Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, incisos I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, inciso III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174). (RE 95.365/MG, rel. Ministro Décio Miranda, in DJ 03.12.81).

Com efeito, registra-se que também não se constata a decadência do direito de a Fiscalização constituir o presente crédito tributário, nos termos do disposto no art. 173, inciso I do CTN, pois os fatos geradores autuados compreenderam o período de 01/04/09 a 31/12/13 e a Autuada foi cientificada da lavratura do Auto de Infração em 28/04/14 (fls. 140).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acresça-se que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º, deixa clara a sua inaplicabilidade na ocorrência de dolo, como se constata nos presentes autos.

Também não socorre a Autuada a menção aos dispositivos legais constantes do Anexo X do RICMS/02 (Simples Minas), pois os dispositivos constantes desse Anexo foram revogados a partir de 1º/07/07, período anterior ao autuado.

No tocante à alegação de que o ICMS relativo às mercadorias, cujas saídas ocorreram sem documentação fiscal, foi recolhido em operação anterior, vale relembrar que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal apuradas nos presentes autos decorreram da apuração de saldo credor na conta Caixa e da diferença de saldos nos finais de exercícios, conforme recomposição da conta Caixa.

Nesses casos, não se sabe qual a mercadoria saiu desacoberta de documentação fiscal.

Lado outro, menciona-se que a Autuada não especificou e comprovou, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizaram sem acobertamento fiscal.

Nota-se que a Fiscalização adotou para apuração do ICMS, ora exigido, o percentual de 8,4% (oito vírgula quatro por cento), nos termos do disposto no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (redução de base de cálculo prevista para o fornecimento de alimentação, exceto bebidas).

Ressalta-se, ainda, que nas DASNs transmitidas pela Autuada nos exercícios de 2010 e 2011 consta que as saídas de mercadorias por ela realizadas com acobertamento fiscal foram de “revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação”.

Dessa forma, em relação às mercadorias cujas saídas ocorreram sem acobertamento fiscal, não merece reforma o procedimento efetuado pela Fiscalização em exigir o ICMS com a aplicação do multiplicador opcional no percentual de 8,4% (oito vírgula quatro por cento) sobre a base de cálculo, tendo em vista a atividade comercial desenvolvida pela Autuada (CNAE 5611-2/01 restaurante e similares).

Quanto aos argumentos da Impugnante de que há divergências entre os valores constantes dos levantamentos efetuados pela Fiscalização com o Auto de Infração, vale destacar que os lançamentos de pagamentos em duplicidade foram objeto de exclusão nas reformulações do crédito tributário efetuadas e não houve mais apontamentos da Autuada nesse sentido (*vide* aditamento à impugnação de fls. 442/444).

Também são equivocados os argumentos da Defesa de que o levantamento efetuado pela Fiscalização está incompleto, que ele não confirma a suposta infração e que há insegurança quanto à denominação do produto, pois, além de não serem apontados tais supostos erros, verifica-se que a recomposição da conta Caixa foi corretamente efetuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repita-se que o valor das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal corresponde à soma dos saldos credores apurados e, em relação ao final do exercício, às diferenças de saldos.

Outrossim, constata-se que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal totalizam exatamente os valores dos recursos glosados mais aqueles incluídos no levantamento da conta Caixa.

Ademais, no trabalho fiscal não houve qualquer agrupamento de produtos, como tangenciado pela Defesa.

Noutro viés, alega a Defesa que não ocorreu a maioria das operações retratadas nas notas fiscais e que a Fiscalização deveria conferir pelo menos 50% (cinquenta por cento) das notas fiscais para averiguar a autenticidade das assinaturas apostas nos canhotos dos referidos documentos fiscais utilizados para embasar o lançamento.

Contudo, tais alegações não elidem as exigências fiscais. Isso porque, tratando-se os emitentes das notas fiscais, cujo pagamento foi objeto de inclusão na recomposição da conta Caixa (pagamentos de notas fiscais não lançadas no livro Caixa), de fornecedores habituais da empresa autuada, como se verifica do simples cotejo entre as informações acerca dos fornecedores lançados no livro Caixa da empresa (fls. 39/126) e as informações constantes da relação de notas fiscais não escrituradas (fls. 25/36), caberia à Impugnante buscar junto a seus fornecedores, repita-se, habituais, explicação sobre a suposta utilização indevida de seus dados fiscais, como por ela tangenciado.

Ademais, a Impugnante na condição de “vítima” de esquema engendrado pelos seus fornecedores, os quais, conforme ela alega, utilizaram de seus dados cadastrais para emissão de documentos fiscais para terceiros, deveria ter se socorrido ao Poder Judiciário para que esse tomasse as providências cabíveis, o que não ocorreu conforme se depreende das peças impugnatórias e documentos por ela juntados aos autos.

Repita-se que as notas fiscais cujos desembolsos de recursos não foram lançados pela Autuada na conta Caixa do livro Razão de fls. 40/126 foram informadas ao Fisco pelos emitentes dos documentos fiscais, por meio dos arquivos eletrônicos de que trata o art. 10, Parte 1, Anexo VII do RICMS/02.

Por certo, no caso dos autos está-se diante de uma presunção relativa, o que possibilita ao contribuinte apresentação de prova em contrário. Entretanto, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer elemento que pudesse afastar a sua aplicação, limitando-se a considerá-la insubsistente, tendo em vista a alegação de que as operações retratadas nos documentos fiscais relacionados no presente lançamento não ocorreram, mas sem, no entanto, como já exposto, apresentar provas nesse sentido.

Acresça-se que não foram apresentadas provas de que as notas fiscais objeto do lançamento foram corretamente escrituradas no livro Caixa, única circunstância capaz de alterar o levantamento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às elucubrações da Defesa acerca de suprimento indevido por meio de integralização de capital social e posterior resgate de valores monetários pelos sócios, destaca-se que tal matéria é estranha aos presentes autos e por isso não será contemplado nesta sentada.

Dessa forma, corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Art. 55 (...)

(...)

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:

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; (...)

Alega a Impugnante que as multas e juros exigidos são superiores aos valores previstos em lei.

Contudo, as multas cominadas foram de revalidação e isolada, as quais se encontram devidamente previstas na Lei nº 6.763/75 e corretamente aplicadas nos presentes autos. E, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA), é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo.

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 preveem tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (REsp nº 879.844), nos termos do que dispõe o art. 543-C do Código de Processo Civil, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

Por fim, no tocante ao cancelamento ou redução das penalidades, matéria tangenciada pela Defesa, verifica-se que o permissivo legal, previsto no art.53, § 3º da Lei nº 6.763/75, não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 278, 327 e 390/391. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Cindy Andrade Moraes e Bernardo Motta Moreira.

Sala das Sessões, 29 de setembro de 2015.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

D

CC/MG