

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.656/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001391855-16
Impugnação: 40.010150547-99
Impugnante: A Pastelaria do Deco Ltda
IE: 439035509.00-00
Coobrigados: Marcelo de Paula Malafaia
CPF: 605.485.096-20
Maria de Lourdes Lima Malafaia
CPF: 588.151.556-00
Proc. S. Passivo: Vinícius Rangel Viana Chein
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Os sócios administradores respondem pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

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. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida apenas a multa isolada em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Entretanto, deve-se, ainda, ajustar a base de cálculo da multa isolada das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ao valor das saídas desacobertas apuradas sem agregação de MVA.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor após recomposição do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”, do citado diploma legal, sendo exigida apenas a Multa Isolada sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal sujeitas ao regime de substituição tributária.

Foram incluídos, como Coobrigados, no polo passivo da obrigação tributária, os sócios administradores, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 69/77, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 105/112.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 117/125, opina pela procedência parcial do lançamento, para ajustar a base de cálculo da multa isolada relativa à parcela de mercadorias sujeitas ao regime de substituição, ao valor das saídas desacobertas sem agregação de MVA.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido 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 do CCMG 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, nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor após recomposição do 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”, do citado diploma legal, sendo exigida apenas a Multa Isolada sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal sujeitas ao regime de substituição tributária.

A Fiscalização efetuou o levantamento da conta Caixa, mediante o confronto das saídas de recursos devidamente escriturados no Caixa e as entradas de recursos oriundos das receitas declaradas no PGDAS, e/ou notas fiscais emitidas, resultando na existência de saldo credor na conta Caixa, conforme demonstrado no Anexo 03 – “Levantamento Conta CX” (fls. 26/35).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa o Fisco que o livro Caixa apresentado pela Autuada, em atendimento à intimação, não continha registro das receitas auferidas (anexo 06). Assim, os valores lançados no levantamento de Caixa, realizado pelo Fisco foram os informados nas Declarações de Apuração do Simples Nacional - DASN mensais transmitidas pelo Contribuinte (anexo 07), ou do somatório das notas fiscais de saída emitidas no período (anexo 05), considerando o maior valor apurado.

Assim, mediante o confronto das receitas de vendas com as despesas desembolsadas pela Autuada (compras, despesas contabilizadas no Caixa e despesas operacionais), apurou-se saldo credor ao final de cada exercício.

O Fisco adotou o entendimento de que as saídas desacobertadas deveriam seguir o mesmo padrão das entradas de mercadorias com nota fiscal. Assim, com base nas notas fiscais de entradas, apurou o percentual de mercadorias comercializadas sujeitas à tributação normal e sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme demonstrativo de fls. 38/45 (Memória de Cálculo – DCT).

Sobre a parcela de saídas desacobertadas de documentação fiscal tributadas normalmente aplicou-se a alíquota de 18% (dezoito por cento) para exigência do ICMS e Multa de Revalidação.

No tocante à parcela que se refere a saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exigiu apenas a multa isolada.

O saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto nº 3.000/99, alterado pelo Decreto nº 9.580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9580/18

Art. 293. 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;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

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

(Grifou-se)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da 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.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e às quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

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

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

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

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

Sobre a questão, 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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja a existência de recursos não comprovados na conta Caixa, bem como a manutenção no Passivo de obrigações pagas ou inexistentes.

Entretanto, a Defesa não apresentou qualquer documento ou contestou os valores apurados pelo Fisco, tendo se limitado a afirmar que os documentos não foram apresentados por inércia do responsável pela contabilidade.

Destaca o Fisco que a Lei Complementar nº 123/06, em seu art. 26 é expressa no sentido da escrituração do livro Caixa:

LC nº 123/06

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

(...)

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

Ressalta o Fisco que a Autuada “além de não cumprir com a obrigação de entregar ao Fisco, com a devida presteza a documentação fiscal/ contábil, ao fazê-lo: 1 - Não constava de seu livro-caixa as receitas auferidas em sua atividade mercantil; 2 - Não apresentou despesas contumazes de qualquer empreendimento, como água, luz e aluguel”.

Cabe destacar as normas relativas à escrituração contábil de empresas inscritas no “Simples Nacional”, como é o caso da Impugnante:

RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22 DE MAIO DE 2018

Art. 63. Observado o disposto no art. 64, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá adotar para os registros e controles das operações e prestações por ela realizadas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 26, §§ 2º, 4º, 4º-A, 4º-B, 4º-C, 10 e 11)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária.

(...)

RESOLUÇÃO CGSN Nº 94, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2011, revogada pela Resolução CGSN nº 140 de 22 de maio de 2018.

Art. 61. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá adotar para os registros e controles das operações e prestações por ela realizadas, observado o disposto no art. 61-A: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 26, §§ 2º, 4º, 4º-A, 4º-B, 4º-C, 10 e 11) (Redação dada pelo (a) Resolução CGSN nº 115, de 04 de setembro de 2014)

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;
(Grifou-se).

Diante disso, “*utilizou-se o Fisco das DASNs para apuração das receitas auferidas pela autuada (vendas) e o Auditor Eletrônico, aplicativo SEF/ MG, para apuração das entradas (compras)*”.

Relata o Fisco que para a valoração de outras despesas não lançadas utilizou-se do arbitramento, com fulcro no art. 53, inciso I do RICMS/02:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Observa-se do “levantamento conta CX” que o Fisco considerou como saídas de caixa a rubrica “despesas operacionais”, além das despesas declaradas pela Autuada em seu livro Caixa.

O Fisco lançou mão da 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)

Poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, estabelecido 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, em relação à base de cálculo da multa isolada relativa às saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, cabem as seguintes considerações.

Trata a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante a constatação de saldo credor na conta Caixa. O valor apurado para **saídas desacobertadas** foi rateado entre operações com mercadorias tributadas normalmente e operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

De acordo com o relatório fiscal, para a apuração da base de cálculo da multa isolada sobre as saídas desacobertadas de documentação fiscal sujeitas à substituição tributária, o Fisco aplicou sobre o valor de saída desacobertada a “**MVA Ajustada**” **representativa da maior parte das aquisições ST da Autuada, no caso, a MVA de refrigerantes 157,56%** (vide Anexo 04 – Memória de Cálculo e Anexo 05 – Notas Fiscais de Entrada (mídia de fls. 51)).

Por se tratar de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST no momento da entrada no estabelecimento da Autuada, e não tendo o Fisco demonstrado que as entradas se deram também desacobertadas, correta a exigência somente da multa isolada em relação às operações de saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à ST.

Entretanto, não há que se falar em apuração da base de cálculo da multa isolada com a inclusão da Margem de Valor Agregado Ajustada, uma vez que a base de cálculo deve corresponder ao valor da operação de saída, que, no presente caso, equivale à receita omitida objeto de autuação, caracterizada pela existência de saldo credor no Caixa.

Assim sendo, correta a exigência da Multa Isolada sobre as saídas desacobertadas de documentação fiscal prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, devendo-se ajustar a base de cálculo da multa isolada, relativa à parcela de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ao valor das saídas desacobertadas sem agregação de MVA.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Correta a inclusão dos sócios administradores como responsáveis coobrigados pelo crédito tributário ora discutido, com fulcro na previsão legal estabelecida no art. 135, inciso III, do CTN, e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6763/75. *In verbis*:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte; (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, para cancelamento ou redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante do item 3 do § 5º do mesmo dispositivo legal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para ajustar a base de cálculo da multa isolada relativa à parcela de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ao valor das saídas desacobertadas sem agregação de MVA, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Victor Tavares de Castro.

Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2021.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente

D