

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.714/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003288333-11
Impugnação: 40.010156842-88, 40.010156843-69 (Coob.)
Impugnante: Bijouterias Fachineto Ltda
IE: 367346884.00-72
Davi Fachineto (Coob.)
CPF: 291.161.470-49
Proc. S. Passivo: José Roberto Fabre
Origem: DF/Ubá

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período 01/01/18 a 31/12/18, em face da existência de recursos não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovados na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02.

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

Foi incluído no polo passivo da autuação o sócio-administrador, 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.

Das Impugnações

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e pelo mesmo procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 4430/4432, e Termo de Extinção e Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 4427/4429, para alteração da planilha Anexo 6, em razão de erro no cálculo da diferença apontada entre o valor do cheque de 10/07/18 ($64.701,83 - 3.212,90 = 62.968,89$), sendo o correto: $64.701,83 - 3.212,90 = 61.488,93$.

Na oportunidade, o Fisco manifesta-se exclusivamente em relação ao argumento acatado.

Regularmente cientificados os Sujeitos Passivos sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da inicial que não foram objeto da reformulação do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta nos presentes autos, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer anexado aos autos, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/18 a 31/10/18. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 4427/4432.

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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de suposto abuso de poder por parte da Autoridade Administrativa.

Alegam que a Autoridade Administrativa teria estendido por longo período de tempo o procedimento fiscal exploratório, bem como indicado no Auto de Infração possível infringência de 37 normas regentes da matéria, o que teria dificultado o direito à defesa do Contribuinte.

Aduzem que a própria autuação – omissão de receita – no caso em exame, seria um abuso de poder, posto que o Fiscal entendeu que os cheques nominais à Autuada, sacados no caixa do banco, e direcionados à conta Caixa da Autuada, devidamente contabilizados, quando confrontados com os pagamentos efetuados na mesma data, se inferiores a estes, sua diferença foi entendida como valor sonegado, não obstante a comprovação contábil de que tal diferença permaneceu como saldo de caixa.

Sustentam, ainda, que a autuação por arbitramento de omissão de receita, como no caso em exame, seria abuso da autoridade fiscalizadora, por extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento. E que a autuação, baseada em meros indícios ou presunções comporta pelo menos prova em contrário.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Como exposto no Relatório Fiscal Complementar, mediante procedimento fiscal exploratório, o Contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativos contábeis (Livro Razão, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício – DRE e Plano de Contas), extratos bancários e documentos que lastreassem os lançamentos contábeis, realizados nas contas “Caixa” e “Bancos”, e, após encerramento da fase exploratória, foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal e lavrado o presente Auto de Infração, em face da constatação de recursos não comprovados na conta Caixa.

Insta destacar que está previsto no RPTA, em seus arts. 66 e 67, procedimentos fiscais auxiliares, que não caracterizam o início de ação fiscal (monitoramento, exploratório, cruzamento eletrônico de dados), por meio dos quais, constatada infração à legislação tributária, ensejará a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, procedimento este preparatório para o lançamento.

RPTA/08

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

No caso dos presentes autos, foram lavrados os termos de início e de encerramento do procedimento exploratório, conforme previsto no inciso III do art. 67 do RPTA, acima transcrito (págs. 6 e 10 do e-PTA), e, em face da constatação de infração à legislação tributária, foi lavrado o AIAF (pág. 04), conforme previsto nos arts. 69 e 70 do RPTA.

RPTA/08

Art. 69. **Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal,** observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(Destacou-se).

Conforme descrito no relatório fiscal complementar, durante o procedimento fiscal exploratório foi oportunizado ao contribuinte a apresentação de documentos e esclarecimentos relacionados aos lançamentos efetuados em sua escrita fiscal.

Ao contrário do alegado, não houve qualquer abuso de poder ou cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, tendo sido dado a ele a possibilidade de comprovar e esclarecer os indícios detectados pelo Fisco, bem como, os procedimentos adotados estavam em consonância com o Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, regulamentado nos arts. 66 e 67 do RPTA.

Consta do Relatório do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar que a atuação se fundamenta na presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em face da constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194 § 3º do RICMS/02.

Conforme se depreende dos dispositivos legais citados, 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.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovarem as suas alegações.

Verifica-se que as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. As planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário encontram-se anexadas aos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Induvidoso que os Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período 01/01/18 a 31/12/18, em face da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02.

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

Foi incluído no polo passivo da autuação o sócio-administrador, 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.

Ressalta-se que os Impugnantes requerem a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do RPTA:

RPTA/08

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos e demonstrativos, constante do grupo Provas do e-PTA:

- Cópias de extratos bancários (Anexo 1);
- Cópias de páginas do Livro Razão da conta “Caixa” (Anexo 2);
- Cópias de cheques e documentos (Anexo 3);
- Atendimentos às intimações (Anexos 4 e 5);
- Anexo 06 – Planilha contendo os cheques pagos lançados a débito da conta Caixa e os lançamentos de pagamentos, efetuados a crédito da conta Caixa, no mesmo dia do lançamento dos cheques, sendo considerada a diferença entre o débito e os créditos, como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem;
- Anexo 07 – Planilha contendo os cheques emitidos e compensados lançados a débito da conta Caixa sem os respectivos lançamentos de pagamentos, lançados a crédito da conta Caixa, no mesmo dia do lançamento dos cheques ou em dias anteriores, considerados como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem;
- Anexo 08 – Planilha contendo a consolidação dos dados referentes as diferenças apresentadas e discriminadas nas planilhas contidas nos anexos 06 e 07, a fim de subsidiar a apuração do crédito tributário;
- Anexo 09 – Planilha contendo a apuração da base de cálculo e do crédito tributário.

Inicialmente, os Impugnantes pleiteiam que seja extinto o crédito tributário relativo ao período de 01/01/18 a 31/10/18 por entenderem que estaria alcançado “*pela prescrição e a decadência, conforme preconizam o Artigo 156 do Código Tributário Nacional: Extinguem o crédito tributário: V - a prescrição e a decadência. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva*”.

Cumprе esclarecer que prazo prescricional (art. 174 do CTN) diz respeito à ação para a cobrança judicial do crédito tributário, cabendo, em âmbito administrativo, a análise quanto à existência de decadência do crédito tributário.

Portanto, em relação à decadência do direito de a Fiscalização de lançar, cumpre destacar que constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, como se segue:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2018, iniciou-se em 01/01/19, findando-se em 01/01/24, nos termos do inciso I do mencionado art. 173. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 26/10/23 e que a Autuada teve ciência em 03/11/23 (pág. 92) e o Coobrigado em 06/11/23 (pág. 93), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Salienta-se que, tratando os autos de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, conclui-se, também, pela inaplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN na análise de prazo decadencial, tendo em vista a caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que corresponde à ressalva contida ao final desse dispositivo:

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se).

Assim, por qualquer prisma que se analise a hipótese dos autos, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN para apuração do prazo decadencial.

Relata o Fisco que foi lavrado o presente Auto de Infração, em face da constatação de recursos não comprovados na conta Caixa, conforme detalhadamente descrito no Relatório Fiscal Complementar, anexo ao Auto de Infração.

Depreende-se do citado relatório que os valores considerados como recursos não comprovados na conta Caixa decorrem os seguintes lançamentos:

1 – lançamentos a débito da conta Caixa oriundos de cheques emitidos pela Autuada para pagamentos de diversas despesas, cujo histórico, constante dos extratos bancários, foram “DIV” (despesas diversas) e “DEP” (depósitos para terceiros), os quais não houve lançamento a crédito da conta Caixa, na mesma data e valor equivalente (relacionados na planilha Anexo 6);

2 – lançamentos a débito da conta Caixa de cheques compensados, os quais, por sua natureza não se prestam ao suprimento de Caixa, bem como não ocorreram

lançamentos, na mesma data e valor, a crédito da conta Caixa (lançamento cruzado), demonstrativo na planilha Anexo 7.

Alegam os Impugnantes que da leitura do extenso e complexo relatório elaborado pelo Fisco, se destaca que *“os cheques emitidos exclusivamente para pagamentos/depósitos para terceiros, não podem sensibilizar o saldo da conta Caixa, ou seja, os débitos referentes aos cheques devem ser iguais aos créditos relativos aos pagamentos”*.

Afirma a Defesa que, não necessariamente, estaria correta tal conclusão.

Anexa à impugnação a planilha de cheques que serviu de base para autuação (o que denomina prova 01), que, segundo alega, somados aos livros Diário e Razão (prova 02), comprovariam que a diferença havida entre o valor dos cheques e os pagamentos permaneceram na conta caixa; e como tal, a conciliação contábil se deu com as consequências inerentes, com a apuração e pagamento dos impostos como demonstraria o ajuste das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (prova 03).

Aduzem os Impugnantes que *“a omissão de receita é caracterizada, basicamente, pela falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, bem como a sua omissão com valor inferior ao da operação. A presunção de omissão de receita ora é atacável pela autuada na própria indicação na escrituração de saldo credor de Caixa. Não cabe a autuação com base em omissão de receitas quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão. Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica”*.

Entretanto, não cabe razão à Defesa, conforme se verá.

Trata a irregularidade apontada no Auto de Infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da presunção legal, fundamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado. *In verbis*:

Confira-se:

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

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;

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:

“§ 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 desacobertas de documento fiscal.”

(Grifou-se)

A legislação federal assim trata a omissão de receitas no Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9.580/18:

Decreto nº 9.580/18

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.

(Grifos acrescidos).

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 desacobertas de documento fiscal.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e a 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.

Assim sendo, 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.

No tocante aos valores apontados pelo Fisco como recursos sem comprovação de origem originados dos lançamentos relacionados na planilha, constante do Anexo 6, não merece prosperar o argumento de defesa de que a diferença havida entre o valor dos cheques e os pagamentos permaneceram na conta caixa.

Como bem pontuado pelo Fisco na Manifestação Fiscal, a afirmativa de que os cheques foram sacados exclusivamente para pagamentos se fundamenta nos históricos dos extratos bancários, nos quais consta que os cheques se destinavam apenas para “DEP” (depósitos) ou “DIV” – pagamentos diversos, sem fazer menção à “ESP”.

Aduz o Fisco que *“as informações constantes nos extratos bancários merecem confiabilidade, pois, conforme o art. 8º, III da Resolução 2878, de 26/07/2001, do Banco Central do Brasil, as Instituições Financeiras devem utilizar terminologia que possibilite, de forma clara e inequívoca, a identificação e o entendimento das operações realizadas por seus clientes”*.

Informa o Fisco que todos os lançamentos do extrato bancário, referentes aos cheques emitidos, que apresentavam no histórico a expressão “ESP”, referindo-se a “espécie”, tanto isolada como cumulativamente com “DIV/DEP”, não foram considerados na apuração do crédito tributário, em virtude da impossibilidade de apurar, do valor efetivamente sacado, aquele que foi aportado no Caixa.

Com razão o Fisco.

Conforme se verifica da referida planilha (págs. 74), os históricos constantes dos extratos bancários são “DIV”, “DEP” e “DEP/DIV”.

Verifica-se que tais expressões constantes dos extratos bancários, “DEP” se refere a depósito e “DIV” a diversos recebimentos, conforme exemplificado no anexo 01. Tais cheques são utilizados para pagamentos a terceiros ou para aporte de “Caixa”, ou seja, entrada de numerário no Caixa.

Portanto, não foram considerados no Anexo 6 valores cujo cheque emitido foi exclusivamente para aporte de “Caixa”, e no histórico do extrato bancário constava a expressão “cheque espécie”.

Nos casos em que o cheque era utilizado tanto para saque em espécie, quanto para depósito para terceiro ou para diversos recebimentos (que corresponde a diversos pagamentos), no histórico do extrato bancário constava as expressões “DEP/ESP”, “DIV/ESP” ou DEP/ESP/DIV”, conforme exemplificado no anexo 01 – págs. de nº 06, 14 e 22 do extrato bancário.

Assim sendo, foram analisados pelo Fisco os valores lançados nos extratos bancários como são “DIV”, “DEP” e “DEP/DIV”, estando demonstrado, na planilha Anexo 6, as conclusões fiscais e apurados os valores para os quais o Contribuinte não demonstrou a contabilização da respectiva despesa a crédito da conta Caixa, na mesma data e em valores equivalentes (em relação às diferenças).

Consta da referida planilha os valores dos cheques emitidos (entradas), os valores contabilizados com saídas, para os quais o Contribuinte apresentou documentos que lastreassem tais lançamentos (acatados pelo Fisco), a diferença não comprovada, a relação dos documentos enviados pelo Contribuinte e análise do Fisco para os documentos não acatados.

Por oportuno, traz-se os esclarecimentos do Fisco, acerca dos documentos apresentados pela Autuada, os quais não foram capazes de comprovar a origem dos recursos lançados como suprimentos de caixa:

- Para a identificação dos lançamentos de pagamentos escriturados a crédito da conta Caixa o Fisco solicitou e, posteriormente, intimou o contribuinte a apresentar os documentos correspondentes.

Nesse momento, com base nos dados da autenticação bancária dos documentos encaminhados pelo contribuinte (quando havia), foram identificadas quebras na sequência das autenticações bancárias, caracterizando o não encaminhamento de todos os documentos e/ou a não contabilização de todos os pagamentos efetuados.

- A Falta de documentos ou a falta de autenticação em documentos encaminhados, apesar da alegação de muitos deles não terem sido localizados pela autuada, conforme identificados no anexo 06 do AI,

comprometem a transparência e autenticidade dos registros efetuados pela impugnante, pesando contra os argumentos apresentados pela autuada.

Observa, ainda, o Fisco que o lançamento contábil dos cheques, sacados exclusivamente para pagamento de contas, quando utilizam a conta Caixa como “passagem”, assim devem ser escriturados:

1º lançamento:

Débito – Caixa (entrada no Caixa do dinheiro sacado)

Crédito – Bancos (origem dos recursos)

2º lançamento:

Débito – Diversos (Despesas e/ou Obrigações do Passivo)

Crédito – Caixa (saída dos recursos do Caixa)

Assim sendo, foram apurados pelo Fisco os valores de recursos sem origem comprovada, lançados na conta Caixa, da seguinte forma: quando os valores debitados no Caixa, referentes aos lançamentos de saque dos cheques emitidos exclusivamente para pagamentos, eram superiores aos valores creditados na conta Caixa (pagamentos), **essas diferenças positivas foram relacionadas na planilha (Anexo 06) e consideradas como entradas de recursos no Caixa (Disponível) sem comprovação de origem, uma vez que, esse ingresso no Caixa (diferença positiva entre os débitos e créditos) não poderia se referir aos saques dos cheques escriturados, pois estes foram emitidos exclusivamente para pagamentos.**

No tocante aos documentos apresentados em sede de impugnação (págs. 125/2261 e duplicado às págs. 2290/4426), quais sejam: 1) transcrição da planilha Anexo 6; 2) os livros Razão Analítico Individual e Diário do exercício de 2018 e 3) as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica; cabe esclarecer que estes não trazem novas informações que possam elidir a presunção fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, conforme se verifica da análise precedida pelo Fisco:

- Na prova 01, apresentada na impugnação pela autuada, que consiste em uma planilha onde foram relacionados os cheques, os respectivos pagamentos e as diferenças positivas diárias, decorrentes do confronto dos valores dos cheques e dos respectivos pagamentos, os impugnantes afirmam equivocadamente que:

a) Os cheques foram emitidos pela autuada e a ela favorecem, e os recursos de entrada na conta bancária são oriundos de vendas efetuadas, tributadas tempestivamente e devidamente escrituradas.

b) A diferença exigida pelo Fisco se caracteriza como dupla tributação, face a origem dos recursos questionados na conta Caixas serem de origem da conta bancária, decorrentes de vendas.

c) Foram emitidos no período (01/2018 a 12/2018) 135 cheques no montante de R\$ 4.036.821,01. Parcialmente, 15 cheques emitidos no valor de R\$ 642.572,52, o auditor fiscal desconsiderou equivocadamente, como demonstrado na nota explicativa nº 4, a importância de R\$ 271.171,37, exigindo crédito tributário no montante de R\$ 193.282,53.

d) No auto de infração a diferença apontada entre o valor do cheque de 10/07/2018 (R\$ 64.701,83) e o considerado pela fiscalização (R\$ 3.212,90) é R\$ 62.968,89 conf. pág. 1 do anexo 6 do relatório de autuação fiscal, enquanto correto é: R\$ 64.701,83 - R\$ 3.212,90 = R\$ 61.488,93, devendo o auto de infração ser objeto de retificação

- Salienta-se que os dados da planilha, apresentada pela impugnante na prova 01, foram extraídos da planilha contida no anexo 06 do Relatório do Auto de Infração.

- Registra-se ainda que o Fisco realmente não considerou todos os cheques emitidos pela autuada e sacados na conta corrente, conforme citado na letra “c” acima, **mas apenas os cheques onde os valores lançados a débito da conta Caixa eram superiores aos valores lançados a crédito no mesmo dia e, concomitantemente, no histórico do extrato bancário não havia a expressão “ESP” – espécie.**

- Ainda a respeito da alegação dos impugnantes, presente na letra “c” da Prova 01, de que o Fisco “...desconsiderou equivocadamente, como demonstrado na nota explicativa nº 4, a importância de R\$ 271.171,37”, esclarecemos que este valor foi corrigido para R\$ 269.691,41, após considerarmos os argumentos apresentados na letra “d” da Prova 01, porém, registra-se que o valor em questão se refere a diferença positiva entre o valor debitado na conta Caixa (entrada), referente aos cheques sacados, e os valores dos respectivos créditos referentes aos pagamentos (saídas), que foi considerado pelo Fisco como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem, pelas razões expostas no corpo desta Manifestação Fiscal.

(...) Destacou-se.

Insta esclarecer que o argumento acima listado no item “d”, foi acatado pelo Fisco, e corrigido o erro de cálculo (valor do cheque emitido – valor comprovado pelo Contribuinte).

Registre-se que os livros contábeis acostados pela Defesa apenas confirmam a correção da apuração realizada pelo Fisco.

Assim sendo, correta a análise fiscal, restando demonstrado na planilha Anexo 6, após reformulação do lançamento, as diferenças dos valores aportados no Caixa relativos a cheques emitidos para pagamento de despesas, os quais não restou demonstrado o lançamento a crédito da conta Caixa da respectiva despesa (chamado lançamento cruzado).

No tocante à planilha Anexo 7, que contém os lançamentos a débito da conta Caixa de cheques compensados, os Impugnantes não se manifestaram especificamente sobre eles.

Cabe registrar que não se verifica no caso em discussão transferências interbancárias entre contas correntes de mesma titularidade.

Em que pese o argumento da Defesa que diz que *“Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica”*, os Impugnantes não apontaram quais supostos lançamentos se referem a transferências interbancárias.

Pontua o Fisco que sobre os “cheques compensados”, as justificativas apresentadas pela Autuada foram: *“A contabilização de saída de Caixa ocorreu no ato dos depósitos na conta bancária e/ou recebimento de boletos – clientes”*.

É cediço que os cheques liquidados por compensação bancária, necessariamente, são creditados em outra conta bancária, o que significa dizer que foram utilizados para pagamentos de despesas. Ou seja, os cheques liquidados por meio de compensação bancária, por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, uma vez que está afastada a possibilidade de saque de numerário.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro, contabiliza-se os cheques a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Bancos” e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

Portanto, não há que se falar que “a contabilização de saída de Caixa ocorreu no ato dos depósitos na conta bancária”, como justificou a Autuada, já que os cheques não foram depositados na conta corrente do Contribuinte e sim pagos a terceiros, o que se encontra demonstrado na planilha Anexo 7, a qual contém uma coluna com as informações constantes nos versos dos cheques compensados (identificados os pagamentos de despesas).

Mais uma vez, registre-se que, não foram realizados pelo Contribuinte os lançamentos das despesas a crédito da conta Caixa e a débito das contas de despesas.

Assim sendo, para os “cheques compensados”, lançados a débito da conta Caixa, para as quais não foram identificados nem apresentados pela Autuada os lançamentos de crédito na conta Caixa, corretamente foi considerado pelo Fisco tais valores **como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem**.

Assim sendo, como os Impugnantes não apresentaram prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, a fim de comprovar a origem dos recursos contabilizados nas contas “Caixa”, aplica- o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA/08

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.

Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que, equivocadamente, os Impugnantes se referem à “*multa isolada na qual se baseou o douto Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais (quais sejam, artigo 54, inciso VI, artigo 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII da Lei 6.763/75*” dizendo que não se aplica ao caso vertente.

Entretanto, a Multa Isolada exigida é a prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, apenando a conduta de “dar saída à mercadoria desacobertada de documento fiscal”. *In verbis*:

Lei nº 6.763/75

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 efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

Alegam os Impugnantes que a aplicação da Multa de Revalidação (prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75) em detrimento da multa de mora, prevista no inciso I do mesmo art. 56 estaria em desacordo com a Lei nº 6.763/75 e com o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, bem como, com a legislação federal.

No entanto, por óbvio constata-se que os argumentos apresentados pela Defesa estão equivocados, pois o dispositivo mencionado é previsto para aplicação nos casos em que haja espontaneidade no recolhimento do imposto devido, o que não se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplica ao caso presente, uma vez que o ICMS está sendo exigido pelo Fisco exatamente por não ter sido espontaneamente recolhido pela Autuada.

Por outro lado, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 da referida lei. Ou seja, no caso do Auto de Infração sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Transcreve-se os dispositivos legais:

Lei nº 6.763/75

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

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.

Assim sendo, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (multa de revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida pela falta de recolhimento de ICMS tempestivo em dar saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal, decorrente de ação fiscal.

Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75 foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória por dar saída a mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Tampouco se vislumbra incertezas em relação aos fatos e nem à natureza ou gradação das penalidades do lançamento, razão pela qual não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

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, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Correta, também, a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da empresa autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

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.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

Induidoso, no caso, que o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da Autuada, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/18 a 31/10/18. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 4427/4432, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Indelécio José da Silva e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 20 de junho de 2024.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

D