

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.921/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158981-03
Impugnação: 40.010123623-28
Impugnante: Casa Fidelis Ltda
IE: 074074973.00-02
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA. Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, constatadas mediante a apuração de saldos credores na conta “Caixa” da empresa autuada (“Caixa Geral”), provenientes da glosa de recursos caracterizados como omissão de receitas. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise da peça defensiva. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e respectiva multa de revalidação. No tocante à Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº 6763/75, deve a mesma ser adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, constatadas mediante a apuração de saldos credores na conta “Caixa” da empresa autuada (“Caixa Geral” – “Disponibilidades”), provenientes da glosa de recursos caracterizados como omissão de receitas.

O Fisco subdividiu as irregularidades constatadas da seguinte forma:

- 1) suprimento de caixa com cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária, que não possuem vinculação com a finalidade de pagamento a que se destinaram;
- 2) depósitos de numerários no banco CREDESP originários de vendas de mercadorias realizadas com cartão cabal e ticket alimentação, cuja contrapartida contábil foi lançada indevidamente a crédito da conta “cheques a cobrar”;
- 3) recebimento de numerários a título de cobrança bancária no Banco CREDESP, cuja contrapartida foi registrada indevidamente a crédito da conta “cheques a cobrar”;
- 4) suprimento de caixa, em 02/01/03, a título de empréstimo do BDMG, sem comprovação de sua efetivação;

5) falta de contabilização de pagamentos na conta caixa.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS devido, apurado após a recomposição da conta “Caixa”, acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada, esta prevista no artigo 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de seu representante legal, impugnação às fls. 1.769/1.813, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 5.820/5.834.

Na oportunidade, o Fisco acatou parcialmente as razões da defesa e retificou o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 5.835/5.955.

Após ser regularmente cientificada sobre a retificação efetuada (fls. 5.956/5.957), a Impugnante adita sua impugnação às fls. 5.960/6.006, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 6.014/6.016.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 6.020/6.022, que resulta nas manifestações da Impugnante e do Fisco às fls. 6.025/6.034 e 6.037/6.040, respectivamente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls.6043/6061, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do 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.

1. Das Preliminares:

1.1. Arguição de Nulidade do AI – Lavratura após Expirado o Prazo do AIAF:

A Impugnante relata que *“a fiscalização foi iniciada no dia 01 de fevereiro de 2008, mediante emissão do AIAF nº 10.080000118-05 de 01/02/2008 e concluída em 24 de setembro de 2008, com a ciência do Auto de Infração em epígrafe”*.

Argumenta que se passaram 237 (duzentos e trinte e sete) dias *“sem que o AIAF fosse prorrogado e o contribuinte tivesse ciência formal de sua prorrogação”*.

Salienta que *“o prazo previsto no RPTA/08, de duração da fiscalização é de 90 dias, podendo ser prorrogado por mais 90 dias, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização”*.

Reconhece que, tendo o trabalho abrangido os exercícios de 2003 a 2007, envolvendo todos os estabelecimentos da empresa, gerando um volume exorbitante de livros e documentos, não haveria dúvida alguma de que *“se tratou de feito de grande extensão e alta complexidade, requisitos suficientes para a prorrogação automática”*.

Afirma, entretanto, que o prazo para a conclusão dos trabalhos (237 dias) extrapolou o limite de 180 dias estabelecido pela legislação, ou seja, o Fisco teria ultrapassado o prazo legal máximo fixado para conclusão da fiscalização em 57 dias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que o Fisco teria descumprido “*requisito essencial da legislação tributária, caracterizado pela notificação do Auto de Infração depois de expirado o prazo de validade do AIAF correspondente, mesmo considerando-se a sua prorrogação pela complexidade e volume do trabalho*”.

Aduz que o Fisco, embora descumprindo os prazos legais, não devolveu à empresa o direito de efetuar denúncia espontânea, uma vez que reteve consigo a totalidade dos documentos e livros fiscais anteriormente remetidos.

Diante disso, entende a Impugnante que teria ficado visivelmente caracterizado o cerceamento de seu direito de defesa e de proceder autodenúncia, que seriam elementos suficientes para pleitear a nulidade do Auto de Infração.

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, tais argumentos não acarretam a nulidade do Auto de Infração, por expressa previsão legal contida no art. 70, § 4º do RPTA/MG, *verbis*:

“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.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.” (G.N.)

Como bem salienta o Fisco, o dispositivo legal acima transcrito em momento algum atribui à fiscalização a devolução *ex-officio*, ao Sujeito Passivo, do direito à denúncia espontânea, após esgotado o prazo máximo de validade do AIAF (180 - cento e oitenta dias).

Em outras palavras, é o próprio dispositivo legal que concede ao Sujeito Passivo o direito à denúncia espontânea, ressaltando que, se o mesmo não for exercido, a lavratura do Auto de Infração independe de formalização de novo início de ação fiscal.

Da mesma forma, a alegação da Impugnante de que teve o seu direito de defesa cerceado, pelo fato do Fisco ter retido “*consigo a totalidade dos documentos e livros fiscais anteriormente remetidos*” é também improcedente, face aos seguintes argumentos:

1) A Impugnante tinha plena ciência de quais eram os lançamentos contábeis que estavam sob investigação fiscal, conforme demonstram as intimações n.ºs “01” e “02”, acostadas às fls. 167 e 213, que solicitavam a documentação comprobatória da origem dos recursos investigados, a qual, entretanto, não foi apresentada, gerando, por consequência, o presente lançamento;

2) Às fls. 1.808, a própria Impugnante afirma: “É prudente salientar que os livros diários estão contidos neste trabalho, mas foram apresentados tempestivamente ao fisco, tanto no formato impresso, devidamente encadernado e registrado na JUCEMG, como em meio eletrônico, através de arquivos magnéticos”.

3) Portanto, a Impugnante tinha em seu poder os arquivos magnéticos relativos a todos os seus livros contábeis e, como os documentos comprobatórios da origem dos recursos não foram entregues ao Fisco, os mesmos, se existirem, estão na posse da empresa autuada, não podendo esta alegar cerceamento de defesa;

4) Além disso, em nenhum momento a Impugnante solicitou formalmente a devolução de sua documentação, demonstrando que não teve nenhuma intenção de utilizar o seu direito à denúncia espontânea.

1.2. Arguição de Nulidade do AI - Motivação - Elementos Insuficientes:

Segundo a Impugnante, “*outro grande motivo que justifica a nulidade do Auto de Infração é o fato de o mesmo ter sido constituído a partir de elementos insuficientes para sua motivação*”.

No seu entender, o Fisco “*relacionou elementos que destoam profundamente da legislação que estabelece os critérios essenciais para a realização do roteiro caixa*”, salientando que “*a única irregularidade identificada pela autoridade fazendária resume-se no fato de que o ‘contribuinte não comprovou mediante documentação a origem dos recursos utilizados em suas operações’, ou seja, o fiscal não constatou nenhuma omissão real de receita na contabilidade*”.

No entanto, a argumentação da Impugnante se confunde com o mérito da presente lide e no mérito será tratada.

De toda forma, deve-se destacar, desde já, que ao contrário do alegado pela Autuada, se esta não comprovou mediante documentação a origem dos recursos utilizados em suas operações, obviamente que o caso se refere a uma presunção de omissão de receitas, salvo prova em contrário a ser produzida pela empresa investigada, prova esta não produzida nos autos.

1.3. Cerceamento de Defesa - Alíquota Média - Inexistência de Demonstrativo:

Narra a Impugnante que “*a apuração dos valores referentes ao imposto foi efetuada tomando-se por base de cálculo os supostos valores apurados pelo fisco como omissão de saídas. Sobre eles o senhor Auditor Fiscal aplicou a alíquota fixa de 7,05%*”.

Narra, ainda, que no rodapé da planilha do exercício de 2007 (fls. 19), consta a observação de que “foi adotada a alíquota média deste exercício em virtude de corresponder à menor alíquota média durante o período fiscalizado”.

No entanto, segundo sua afirmação, o Fisco não teria lhe enviado e nem faria parte dos autos o demonstrativo de tais valores referentes aos exercícios de 2003 a 2006.

Conclui, assim, que para os exercícios de 2003 a 2006 o trabalho deve ser anulado, diante do nítido cerceamento de defesa que lhe foi imputado.

Porém, ao contrário do alegado, às fls. 292/294 constam planilhas com o cálculo da alíquota média relativa a cada exercício objeto da presente autuação, assim apuradas: 2003 – 11,27%, 2004 – 11,38%, 2005 – 10,58%, 2006 – 7,40% e 2007 – 7,05%.

Portanto, rejeita-se a arguição da Impugnante, pois, ao contrário do alegado, os demonstrativos por ela questionados estão devidamente acostados aos autos.

2. Do Mérito:

2.1. Arguição de Decadência - Exercício de 2003:

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo ao período de 1º de janeiro a 24 de setembro de 2003, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

A decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2004, findando-se em 31/12/08. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 02/09/08 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 24/09/08 (fls. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

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

No presente caso, não houve pagamento integral do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Assim, não há que se falar em decadência em relação ao crédito tributário referente ao exercício de 2003.

2.2. Da Recomposição da Conta Caixa:

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, constatadas mediante a apuração de saldos credores na conta “Caixa” da empresa autuada (“*Caixa Geral*” – “*Disponibilidades*”), provenientes da glosa de recursos caracterizados como omissão de receitas.

A legislação em questão assim prescreve:

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

(...)

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

Efeitos de 1º/01/1998 a 06/08/2003

“§ 2º - Aplicam-se, subsidiariamente, aos contribuintes do ICMS, todas as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, desde que apuráveis com base nos livros e documentos que as pessoas jurídicas ou as firmas individuais estiverem obrigadas a manter.”

.....

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

(...)

§ 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.

Assim, não obstante a análise em separado de cada irregularidade, que será feita nos tópicos a seguir, deve-se ressaltar que todos os recursos que foram objeto da presente autuação foram lançados na recomposição da conta “Caixa” da empresa, o que equivale a dizer que as exigências fiscais recaem sobre os saldos credores apurados na recomposição efetuada e não sobre os valores relativos às omissões de receitas propriamente ditas, uma vez que as cinco irregularidades caracterizam omissão de receitas.

Acrescente-se que as exigências fiscais referem-se ao ICMS devido, apurado após a recomposição da conta “Caixa” (*saldos credores*), acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada, esta prevista no artigo 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75.

2.3. Irregularidade “1” - Caixa - Suprimento Indevido - Cheques Compensados:

Conforme demonstrado no quadro de fls. 96/144, a irregularidade refere-se à constatação da existência de lançamentos contábeis a débito da conta “Caixa” (*conta contábil nº. 1.1.1.01.0001*), relativos a cheques liquidados através do sistema de compensação bancária, sem lançamento da respectiva baixa (*a crédito da conta “Caixa”*), na mesma data e valor, relativo ao pagamento da obrigação quitada.

Os cheques compensados, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (*lançamentos a crédito dos valores referentes aos respectivos pagamentos*).

Ressalte-se que o Fisco, antes da lavratura do Auto de Infração, listou todos os lançamentos contábeis a débito da conta “Caixa”, relativos a cheques compensados (fls. 215/243), e intimou a empresa autuada (fl. 213 – 26/05/2008) a vincular os referidos cheques aos pagamentos através deles efetuados.

Em resposta datada de 10/06/2008 (fl. 246), a Impugnante informou, em síntese, que *“por questão de sistemática adotada na escrituração contábil, as obrigações liquidadas com a entrega de cheque ou dinheiro, são todas baixadas pelo ‘Caixa’. Assim, quando emite cheque para pagamento total ou parcial da obrigação assumida com o fornecedor, entra com o valor deste como débito da conta ‘Caixa’, em contrapartida ao crédito lançado na conta ‘Bancos’. No registro da liquidação da dívida, igual valor é lançado a crédito da conta ‘Caixa’ e, em contrapartida, lançado a débito da conta ‘Fornecedores’”*.

Informou, ainda, que *“cheques compensados, à vista da sistemática adotada pela empresa na contabilização de seus atos, não importam em ingressos efetivos de recursos no ‘Caixa’, pois registra as saídas em igual valor, via do crédito na conta ‘Caixa’ e débito na conta ‘Fornecedores’, efetivados para baixa da obrigação liquidada”*, ressaltando que estava entregando a documentação solicitada, apenas por amostragem (fls. 247/291), face à impossibilidade do atendimento integral da intimação no prazo estipulado pelo Fisco (*15 dias – fl. 213, posteriormente prorrogado por mais 30 dias - fl. 246*).

Posteriormente, mais precisamente em 14/07/08, ainda antes da lavratura do AI, tentando demonstrar a sua informação de que a conta “Caixa” era utilizada apenas de forma transitória no que toca aos cheques compensados, a Impugnante acostou aos autos nova amostragem de documentos (fls. 348/568).

Esses documentos foram minuciosamente analisados pelo Fisco, sendo autuados somente os lançamentos cujas respectivas baixas na conta “Caixa” não foram comprovadas.

Quando da apresentação de sua impugnação, a empresa autuada acostou aos autos nova documentação por amostragem (*fls. 1.825/5.236 – Anexos VI a XVII, do AI*).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após analisar essa nova documentação, o Fisco considerou como comprovada a baixa na conta “Caixa” dos cheques listados às fls. 5.875/5.881 e retificou o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 5.950.5955.

Assim, nos casos em que foi possível identificar a baixa dos valores debitados, mediante lançamentos a crédito da conta “Caixa” (*Conta nº. 1.1.1.01.0001*), em datas e valores idênticos, as quantias correspondentes aos respectivos cheques não foram objeto de qualquer exigência fiscal ou as respectivas exigências foram canceladas pelo Fisco.

Com relação aos demais cheques relacionados no quadro de fls. 5.835/5.874, as exigências fiscais foram integralmente mantidas, especialmente em função da não apresentação de suas cópias/microfilmagens ou por falta de vinculação precisa do pagamento através deles realizados, com a respectiva baixa na conta “Caixa”.

Na tentativa de sanar qualquer dúvida sobre o assunto, a Assessoria do CC/MG exarou o interlocutório de fls. 6.020/6.022, concedendo à Impugnante novo prazo de 60 (sessenta) dias, para comprovação inequívoca da baixa dos recursos da conta “Caixa”, nos seguintes termos:

“...

1. Quanto aos cheques compensados:

1.1. Acostar aos autos microfilmagem dos cheques listados na planilha de fls. 5.835/5.874, excetuadas as cópias já anexadas à impugnação;

1.2. Nos moldes dos documentos de fls. 5.069/5.236 (*Demonstrativo de Vinculação de Cheques Liquidados com a Finalidade de Pagamento a que se Destinaram*), favor vincular os cheques acima citados com os respectivos lançamentos contábeis, anexando aos autos os documentos fiscais correspondentes.

...”

No entanto, a Impugnante se mostrou inerte e não apresentou a documentação solicitada, limitando-se a afirmar, em síntese, que *“em decorrência, por nossa parte, da ausência de controles detalhados de nossos processos financeiros, onde durante o período fiscalizado adotávamos metodologias tradicionais para os controles de pagamentos a fornecedores, não oferecendo à contabilidade elementos para um histórico mais detalhado das operações, mas que, no entanto, fornecem elementos essenciais para registrarem as atividades da empresa de forma real e legal, bem como em decorrência do grande volume de informações solicitadas e por coincidir com as obrigações operacionais e contábeis de encerramento do exercício de 2009, não conseguimos de forma minuciosa atender ao solicitado no item 1.1 e 1.2.”*. (G.N.)

Assim, com relação aos cheques listados no quadro de fls. 5.835/5.874, a Impugnante não trouxe aos autos provas hábeis e idôneas que pudessem ilidir a acusação fiscal.

Em resumo, constatou-se que os referidos cheques foram lançados como suprimento do “Caixa” da empresa, inexistindo registros das saídas correspondentes.

Este procedimento acabou acarretando a majoração indevida do saldo da conta “Caixa”, uma vez que os recursos tiveram destino diferente do que consta na escrituração do Contribuinte.

Portanto, o “lançamento cruzado na conta Caixa” (*entradas e saídas transitórias de valores*) não restou comprovado, pois os cheques emitidos pela Impugnante, compensados por instituições bancárias, lançados a débito da conta “Caixa” como recursos, não tiveram seus correspondentes registros a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento dos respectivos gastos.

Importante relembrar que o caso dos autos se trata de uma presunção legal (*juris tantum*), que tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração, o que não ocorreu no caso dos autos.

Essa presunção está prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, conforme transcrição já efetuada.

Não comprovando a empresa o registro da saída de “Caixa” para o pagamento do gasto, é legítima a recomposição do saldo da conta “Caixa”, com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos que ficticiamente aumentaram o saldo da conta.

Aplica-se, portanto, ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747, de 03 de março de 2008 (*equivalente ao art. 110, da CLTA/MG*), *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.

Corroboram esse entendimento, as diversas decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre o assunto em análise, cujas ementas foram reproduzidas pela Assessoria do Conselho em seu parecer.

Portanto, no que toca aos cheques referentes ao crédito tributário remanescente, corretamente agiu o Fisco em glosar (excluir) da conta “Caixa” os valores a eles relativos.

2.4. Irregularidades “2” e “3” - Bancos (Caixa Geral) - Suprimento Indevido - Depósitos e Cobrança Bancária:

2.4.1. Esclarecimentos Iniciais:

Antes da análise das irregularidades propriamente ditas, serão prestados abaixo alguns esclarecimentos a elas relativos, para melhor compreensão da matéria.

Após analisar a escrita contábil da empresa autuada, o Fisco constatou que inúmeros depósitos bancários (*fls. 145/163*) foram contabilizados a débito da conta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contábil nº. “1.1.1.01.0005” (Banco Cresdesp) e a crédito da conta contábil nº. “1.1.2.02.0001” (Cheques a Cobrar), o mesmo acontecendo com os recebimentos relativos às cobranças bancárias (fls. 164/165).

Diante disso, o Fisco intimou a empresa autuada a comprovar (fl. 167 – *antes da lavratura do AI*), mediante documentação hábil, a origem dos recursos acima referenciados, uma vez que os lançamentos contábeis não tinham vinculação com os históricos contidos nos extratos da conta corrente bancária (*depósitos efetuados por terceiros ou não identificados*).

A resposta inicial da empresa teve o seguinte teor (fl. 244):

“...

I) Por questão de sistemática adotada na escrituração contábil, as operações de venda com cartão de crédito (Cabal) e ticket alimentação (Sodexo e TecBan) foram contabilizadas pelo valor da venda respectiva à cartão de crédito constante na ‘Redução Z’ como venda à vista, cujo valor foi lançado a débito da conta ‘Caixa’ e a crédito da conta ‘Receita de Vendas’. Contudo, os recebimentos se deram através de creditamentos na conta da empresa junto a ‘Cresdesp’, cujos valores, em contrapartida, foram contabilizados como se fossem provenientes do ‘Caixa’. Assim, o valor do débito lançado na conta ‘Caixa’ foi eliminado com o valor do crédito em idêntico valor, ficando na disponibilidade da empresa somente as importâncias creditadas na ‘Cresdesp’.

II) Pelo exposto, conclui-se que os lançamentos bancários constantes da Intimação nº 01, referentes aos históricos bancários abaixo, importam em ingressos efetivos dos recursos provenientes das vendas realizadas, liquidadas com a utilização de cartão de crédito e ticket alimentação:

DOC TED RECEBIDA BANCOOB

DEP ENTRE COOP BA

DEP COOPER DEC

DEP DINHEIRO – INTERCREDIS

CRED DEC ESPÉCIE

CRED DOC

CRED REPASSE COMÉRCIO CH ELETRÔNICO

CRED TED – STR

...” (G.N.)

Há que se destacar que inexistente qualquer exigência fiscal vinculada a lançamentos (créditos bancários) com o histórico “*Cred Repasse Comércio CH Eletrônico*”, o que pode ser verificado mediante simples visualização do quadro acostado às fls. 145/163.

Por outro lado, verifica-se da resposta do contribuinte que os recursos cuja origem estava sob investigação fiscal seriam provenientes das operações de venda com cartão de crédito (Cabal) e ticket alimentação (Sodexo e TecBan).

Foi em função dessa resposta, que o Fisco descreveu a irregularidade “2” como sendo “*Depósitos de numerários no banco CREDESP, conta contábil n.º 1.1.1.01.0005, relacionados na planilha 2, originários de vendas de mercadorias realizadas com cartão Cabal e ticket alimentação, cuja contrapartida contábil foi lançada indevidamente a crédito da conta número ‘1.1.2.02.0001 - Cheques a Cobrar’*”.

É por essa razão que o Fisco afirmou em sua manifestação que “*o fato do relatório fiscal do Auto de Infração em discussão constar que os valores lançados na Planilha 2 são originários de vendas de mercadorias realizadas com cartão cabal e ticket alimentação baseia-se na informação do próprio contribuinte, conforme se pode verificar no documento de fl. 244*”. (Grifos Originais)

Na verdade, o Fisco retratou na irregularidade “2” três informações distintas, quais sejam:

- (i) Existência de omissão de receitas relativas a depósitos bancários sem origem comprovada (*Intimação n.º 01 – fl. 167*);
- (ii) Incluiu no relatório a versão dada pela Autuada de que os depósitos seriam referentes às “*vendas de mercadorias realizadas com cartão Cabal e ticket alimentação*”;
- (iii) Que os referidos depósitos haviam sido contabilizados a débito da conta contábil n.º 1.1.1.01.0005 (Banco Credesp) e indevidamente a crédito da conta “*Cheques a Cobrar*”, lançamento indicador de omissão de receita, que será analisado nas linhas que se seguem.

Pela mesma razão contida no item “iii”, o Fisco relatou a irregularidade “3” como sendo “*recebimento de numerário a título de cobrança bancária, conforme extrato bancário da conta n.º 066-3, Banco Credep, Agência de Bom Despacho, conta contábil n.º 1.1.1.01.0005, cuja contrapartida foi registrada indevidamente a crédito da conta ‘1.1.02.02.0001 – Cheques a Cobrar’, cujos valores encontram-se relacionados na planilha 3*”.

Quanto à rubrica “Cheques a Cobrar”, como o próprio nome indica, não se trata de uma disponibilidade imediata, mas um direito a receber (*Ativo Circulante*) oriundo, por exemplo, de uma venda com cheque “pré-datado” ou de cheque recebido em pagamento e posteriormente devolvido pelo banco sacado (*Ex.: insuficiência de fundos*).

No caso de venda com cheque “pré-datado” ou de cheques devolvidos (*desconsiderando-se os lançamentos inerentes aos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas*), a contabilização seguiria os seguintes exemplos (*dados, operações, nomes de rubricas, etc., puramente hipotéticos*):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Venda com Cheque Pré-Datado	Conta Debitada	Conta Creditada	Histórico
No Ato da Venda	Cheques a Cobrar (ou a Receber ou a Apresentar) - Ativo Circulante	Receita de Vendas (Conta de Resultado)	Vendas conforme Notas Fiscais n.ºs. xxx.xxxx (ou Cupons Fiscais n.ºs. xxx.xxxx), recebidas com cheques "pré-datados" (dados dos cheques)
Depósito do cheque "pré-datado" no banco:	Bancos c/Movimento (Ativo Circulante)	Cheques a Cobrar (ou a Receber ou a Apresentar) - Ativo Circulante	Valor recebido relativos à apresentação dos cheques "pré-datados" (dados dos cheques).
Devolução de Cheque Recebido em Pagamento	Conta Debitada	Conta Creditada	Histórico
No Ato da Devolução	Cheques a Cobrar (ou a Receber ou a Apresentar) - Ativo Circulante	Bancos c/Movimento (Ativo Circulante)	Valor Referente Devolução dos Cheques (dados dos cheques)
No Depósito do(s) Mesmo(s) Cheque(s)	Bancos c/Movimento (Ativo Circulante)	Cheques a Cobrar (ou a Receber ou a Apresentar) - Ativo Circulante	Reapresentação dos Cheques (dados dos cheques)

Conforme salientado acima, os débitos lançados na conta contábil "Bancos" (*entradas de recursos*) relativos a valores creditados em contas correntes bancárias vinculados a depósitos ou títulos em cobrança, se lançados a crédito de "Cheques a Cobrar" presumem omissão de receitas, se inexistentes os citados cheques, salvo prova em contrário a cargo do Sujeito Passivo.

Corroborando essa conclusão a seguinte decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

2ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 4838, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2004

“...

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. A manutenção no exigível de obrigações já pagas autoriza a presunção de receitas omitidas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. **OMISSÃO DE RECEITAS. CHEQUES A COBRAR. Os valores lançados no ativo, a título de cheques a cobrar, sem qualquer comprovação da origem ou de que foram devidamente oferecidos à tributação, indicam a presença de receitas omitidas.**

...” (G.N.)

De acordo com a impugnação apresentada, os lançamentos contábeis referentes às vendas de mercadorias com ticket alimentação e cartões de crédito deveriam ser os seguintes:

a) No ato da venda:

Débito: Outros Valores a Receber (*conta nº 1.1.2.02.0002*)

Crédito: Venda de Mercadorias

b) No recebimento da obrigação (creditamento da operadora via banco)

Débito: Bancos (*conta nº 1.1.1.01.0005 – CREDESP*)

Crédito: Outros Valores a Receber (*conta nº 1.1.2.02.0002*)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, segundo alegação da empresa, houve um equívoco na contabilização dessas vendas, sendo utilizada erroneamente como conta transitória a rubrica “1.1.2.02.0001 – Cheques a Cobrar”.

Em relação à cobrança bancária, o argumento foi no mesmo sentido, ou seja, segundo a empresa teria ocorrido um equívoco na contabilização das vendas a prazo, sendo utilizada erroneamente como conta transitória a rubrica “1.1.2.02.0001 – Cheques a Cobrar”, quando o correto seria a utilização da rubrica “1.1.2.01.0001 – Clientes”.

Na tentativa de sanar qualquer dúvida sobre o assunto, a Assessoria do Conselho exarou o interlocutório de fls. 6.020/6.022, concedendo à Impugnante novo prazo de 60 (sessenta) dias, para comprovação inequívoca de seus argumentos, nos seguintes termos:

“...

2.1. Anexar aos autos mídia eletrônica contendo os lançamentos contábeis a débito da conta “1.1.2.02.0001 – Cheques a Cobrar” e a crédito de “Venda de Mercadorias”, vinculados aos lançamentos indicados nas planilhas de fls. 5.237/5.808 (*Operações Realizadas com Cartão Cabal e Demonstrativo Analítico dos Valores de Operações com Cartão Cabal*);

(...)

3.1. Anexar aos autos cópias dos livros contábeis contendo os lançamentos a débito da conta “1.1.2.02.0001 – Cheques a Cobrar” e a crédito de “Venda de Mercadorias”, vinculados aos lançamentos indicados na planilha de fls. 164/165 (*Demonstrativo dos Valores Recebidos a Título de Cobrança Bancária*) e as respectivas notas fiscais de venda.

3.2. Para cada período objeto da autuação, informar quais seriam os saldos reais das contas “Cheques a Cobrar”, “Clientes” e “Outros Valores a Receber” nos balancetes de fls. 585/1.360, se fossem efetuados os estornos dos lançamentos incorretamente efetuados referentes aos itens “2.1” e “3.1”

...”

No entanto, também neste caso, a Impugnante se mostrou inerte e não apresentou a documentação solicitada.

Como bem salienta o Fisco, quanto ao subitem “2.1.”, do Interlocutório, a Impugnante se limitou a apresentar mídia eletrônica contendo planilha denominada “*Operações Realizadas com Cartão Cabal – Casa Fidelis Ltda.xls*”, que já havia sido anexado à sua impugnação na forma impressa, ou seja, a Impugnante deixou de cumprir o que efetivamente lhe fora solicitado, de modo a comprovar suas alegações quanto aos erros por ela alegados de contabilização das operações com cartão de crédito e ticket alimentação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que o Fisco, em data que antecedeu ao interlocutório, tentando verificar a veracidade das afirmações da Autuada de que as vendas com “Cartão Cabal” estavam devidamente comprovadas por cupons fiscais, já havia intimado a empresa autuada a apresentar (amostragem) as “*fitas detalhes referentes às vendas realizadas mediante emissão de cupom fiscal no mês de abril/2003 de todos os equipamentos que possuíam autorização para emissão de cupom fiscal neste período*” (fl. 5.817).

Entretanto, a Impugnante não atendeu à intimação, alegando que o período de abril de 2003 já estava atingido pela decadência e que, por este motivo, os documentos já haviam sido descartados.

Ora, ainda que o período de abril/2003 realmente estivesse fulminado pela decadência, poderia a Impugnante ter apresentado fitas detalhes de outros períodos para comprovar sua afirmação, mas assim como ocorreu no interlocutório, preferiu se restringir a alegar, mas sem comprovar, motivo pelo qual os itens “2.2” e “2.3” do interlocutório prescindem de qualquer tipo de análise, uma vez não apresentada a documentação solicitada no referido despacho.

Por oportuno, seguem abaixo exemplos de contabilização de operações similares ou idênticas às analisadas neste tópico (*dados, operações, nomes de rubricas, etc., puramente hipotéticos*):

Venda com Cartão de Crédito	Contas Debitadas	Conta Creditada	Histórico
No Ato da Venda	Contas a Receber (Cartão de Crédito) - Ex: R\$ 970,00	Receita de Vendas (Conta de Resultado) - Ex: R\$ 1.000,00	Vendas Conforme NFs nº xxx.xxx (Cupons Fiscais nº. xxx.xxx), recebidas via Cartão de Crédito (Nome Valor da Taxa de Administração Cobrada pela (Dados da Administradora)
No Ato do Recebimento da Administradora	Caixa ou Bancos Conta Movimento - Ex: R\$ 970,00	Contas a Receber (Cartão de Crédito) - EX: R\$ 970,00	Valor Recebido da Admnistradora de Cartão "X"
Venda com Ticket Alimentação	Conta Debitada	Conta Creditada	Histórico
No Ato da Venda	Contas a Receber (Ticket Alimentação) Despesas C/Vendas (Se houver Taxa da Administradora do Ticket)	Receita de Vendas (conta de Resultado)	Vendas Conforme NFs. Nº. Xxx.xxx (Cupons Fiscais nº xxx.xxxx), recebidas via Ticket Alimentação
No Ato do Recbimento do Ticket Alimentação	Caixa ou Bancos Conta Movimento	Contas a Receber (Ticket Alimentação)	Valor Recebimento no Mês Ref. Tickets Alimentação

Eram lançamentos como estes ou a eles similares, em função dos alegados erros, que a Impugnante deveria apresentar para comprovar suas afirmações, porém, assim não o fez.

Quanto aos subitens “3.1” e “3.2”, a Impugnante foi ainda mais sucinta, afirmando que não conseguiu atender, de forma minuciosa, ao que lhe foi solicitado, salientando que mantinha “*as mesmas alegações contidas no item 1, por constar nos autos toda documentação necessária à comprovação das operações financeiras*”.

Observe-se que através do item “3.2”, do interlocutório, foi solicitado à Impugnante que informasse, para cada período objeto da autuação, quais seriam os saldos reais das contas “Cheques a Cobrar”, “Clientes” e “Outros Valores a Receber” nos balancetes de fls. 585/1.360, se fossem efetuados os estornos dos lançamentos incorretamente efetuados referentes aos itens “2.1” e “3.1”, ou seja, se erros de contabilização efetivamente ocorreram como afirmado, a Impugnante poderia demonstrá-los e apontar os reais saldos das rubricas acima citadas, se os erros fossem retificados, porém tais demonstrativos não vieram aos autos.

Cabe destacar que, por se tratar de receita sem comprovação de sua origem, torna-se irrelevante em qual conta o numerário foi contabilizado. Assim, havendo o efetivo ingresso de receita, independentemente da nomenclatura da conta contábil, a prova única a ser produzida é a comprovação da emissão dos documentos fiscais relativos àquelas operações.

Neste caso, por se tratar de ingressos originários do Cartão Cabal, somente a juntada efetiva dos cupons fiscais emitidos, devidamente vinculados a essa operadora, seria a prova suficiente para ilidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, corretamente agiu o Fisco em considerar os valores analisados como receitas omitidas, excluindo-os da conta “Caixa”, quando de sua recomposição.

2.5. Irregularidade “4” - Conta “Caixa” - Suprimento Indevido - Empréstimo não Comprovado:

A irregularidade refere-se a suprimento indevido da conta “Caixa”, mediante lançamento a débito da referida conta, no dia 02/01/2003, de valor vinculado a empréstimo no valor de R\$ 173.123,87, supostamente concedido pelo BDMG, porém sem a comprovação documental.

Observe-se que através do item “1”, da Intimação nº 01 (fl. 167), que antecedeu a lavratura do Auto de Infração, o Fisco já havia solicitado a comprovação do efetivo ingresso do numerário na referida conta, mas não obteve nenhuma resposta (*ver fls. 244/245*).

Em sede de impugnação (fl. 1.812), a Impugnante alegou que não estaria obrigada a apresentar a documentação comprobatória do referido empréstimo, por entender que as exigências fiscais a ele relativas já estariam fulminadas pela decadência.

Resposta idêntica a Impugnante concedeu em relação ao item “4”, do interlocutório, quando esta Assessoria solicitou que fosse acostado aos autos prova plena e objetiva da efetividade do creditamento na conta “Bancos” e do ingresso na conta “Caixa”, em 02/01/2003, do valor relativo ao empréstimo obtido junto ao BDMG, no valor de R\$ 173.123,87, conforme fl. 6.033, *verbis*:

“Manifestamos em nossa impugnação contida nos autos, de que o referido lançamento encontra-se no período blindado pela ‘decadência’ do direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário”.

Assim, corretamente agiu o Fisco em considerar tal valor como receita omitida e em efetuar a glosa do referido valor quando da recomposição da conta “Caixa”, devendo-se ressaltar que as alegações quanto à decadência de parte do crédito tributário já foram refutadas anteriormente.

2.6. Irregularidade “5” - Conta “Caixa” - Pagamentos - Falta de Contabilização:

A irregularidade refere-se à falta de contabilização, a crédito da conta “Caixa” (Caixa Geral) dos pagamentos efetuados referentes às operações relacionadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no quadro acostado à fl. 166 (“*aquisição de um veículo Volkswagen Kombi*” – R\$ 8.500,00 - e “*débito Cemig conf. UC nº 83425-23-03-50000, NF RC/FR-031599*” – R\$ 18.824,72).

Tanto em sua impugnação, quanto na resposta dada ao interlocutório, a empresa limitou-se a alegar que os períodos relativos aos lançamentos acima (março e junho de 2003) já estariam atingidos pela decadência, argumento este que, conforme salientado acima, encontra-se analisado no início deste fundamentação.

Ressalte-se que, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 281, II do RIR/2005 (*Decreto 3.000/1999*) a falta de contabilização de pagamentos efetuados caracteriza-se como omissão de receitas.

Lei 6763/75

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

(...)

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

RIR/2005

“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*):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados.” (G.N.)

Saliente-se, entretanto, que o feito fiscal, no que toca à irregularidade em apreço, independe dessa presunção, pois o Fisco apenas lançou os pagamentos efetuados na recomposição da conta “Caixa”, ou seja, simplesmente lançou a crédito da conta “Caixa”, na recomposição efetuada, os valores referentes aos pagamentos efetuados e não contabilizados, nos períodos em que ocorreram (março e junho de 2003).

Correto, portanto, o procedimento fiscal.

Relativamente à Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº 6763/75, deve sofrer uma retificação em seu valor, adequando-o ao disposto no § 2º do citado dispositivo legal, com a redação dada pela Lei nº. 15.956/05, conforme adiante:

“§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.”

Com isso, o crédito tributário remanescente, em valor nominal, passará a ser aquele indicado no demonstrativo anexado ao parecer da Assessoria do Conselho de Contribuintes (fls. 6.061).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 5.835/5.952, devendo ainda ser adequada a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6.763/75 ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Roberto Nogueira Lima
Relator