

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.462/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000211812-23
Impugnação: 40.010135844-05
Impugnante: Santa Fedocce Materiais de Construção Ltda - EPP
IE: 367648294.00-49
Proc. S. Passivo: Maria Terezinha de Carvalho Rocha/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se a entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, mediante procedimento de conclusão fiscal, considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I e V do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se adotar como base de cálculo da multa isolada o valor das entradas, sem agregação da margem de valor agregado - MVA.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR - Constatado, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora e diferença de saldo final de exercício, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas 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 pela Fiscalização. Exigências 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.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saldo credor na conta “Caixa” e diferença de saldo final de exercício, apurado após estorno de recursos não comprovados no livro Caixa, no período de 01/01/09 a 31/12/12. Presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02,

Em razão da maioria das vendas realizadas pela Contribuinte no período autuado tratar-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária, presumiu-se a entrada desacobertada de mercadorias mediante a utilização de procedimento tecnicamente idôneo de conclusão fiscal, previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uma vez que as compras existentes no período não comportam a existência dessas vendas.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

No mês de abril de 2011, foram identificadas saídas por tributação normal, tendo sido exigido ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 447/470, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 495/527.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 530 que resultou na reformulação do crédito tributário, conforme relatório de fls. 532/533. O crédito tributário reformulado está demonstrado nas planilhas de fls. 534/538 dos autos.

Regularmente cientificado da reformulação do crédito tributário, o Sujeito Passivo não se manifesta.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 546/561, opina em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pela Fiscalização às fls.534/538, devendo-se ainda adotar como base de cálculo da multa isolada o valor das entradas sem o acréscimo da MVA.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Autuada trata genericamente das preliminares citando o art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN) que trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e elenca diversos princípios constitucionais que garantem aos contribuintes o direito à ampla defesa e ao devido processo legal, sendo vedado ao Estado arrecadar tributos ou aplicar sanções senão com base em lei.

Argui que, de acordo com art. 142 do CTN, cabe à Autoridade Fiscal verificar a ocorrência do fato gerador do imposto e declará-la por meio do lançamento, devendo a situação fática ser esclarecida pela própria Autoridade Fiscal, completamente e de acordo com a verdade.

No entanto, a Impugnante não apontou quais foram as situações em que a Fiscalização descumpriu as determinações do art. 142 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que a constituição do crédito tributário efetivou-se na estrita observação do disposto no referido art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Instrui o presente Auto de Infração o Relatório Fiscal de fls. 61/65, no qual está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador, qual seja, a saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, presumida a partir da existência de saldo credor na conta “Caixa”.

Essa presunção está autorizada na Lei nº 6.763/75, em seu art. 49, § 2º, tendo sido o imposto exigido apurado com base em procedimento fiscal idôneo, no qual se constatou que a entrada das mercadorias para as quais houve saídas desacobertas de documentação fiscal também ocorreu sem documentação fiscal e, por consequência, sem o recolhimento do ICMS/ST.

A quantificação do imposto e das multas aplicáveis está demonstrada nas seguintes planilhas: Relação de débitos não comprovados (fls. 67/74), Recomposição do Livro Caixa (fls. 76/79), Levantamento das Saídas e Informações fiscais do DASN (fls. 81/84), Rateio das saídas sem nota fiscal por situação tributária (fls.86/89), Conclusão Fiscal (fls. 91/94) e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 96).

Desse modo, fica afastada qualquer hipótese de nulidade do lançamento por falta de justa causa e da identificação do fato gerador do ICMS.

O Sujeito Passivo foi intimado a apresentar a comprovação das movimentações contábeis registradas a débito do livro Caixa, mas não logrou fazê-lo.

Portanto, não há que se alegar qualquer hipótese de cerceamento de defesa atribuída à presunção de valores ou à inobservância do disposto no art. 142 do CTN pela Fiscalização.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saldo credor na conta “Caixa” e diferença de saldo final de exercício, apurado após estorno de recursos não comprovados no livro Caixa, no período de 01/01/09 a 31/12/12. Presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

Em razão da maioria das vendas realizadas pela Contribuinte no período autuado tratar-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária, presumiu-se a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada desacobertada de mercadorias mediante a utilização de procedimento tecnicamente idôneo de conclusão fiscal, previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02, uma vez que as compras existentes no período não comportam a existência dessas vendas.

Exige-se ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c/ § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se que no mês de abril de 2011, único período em que foram identificadas saídas por tributação normal, foi exigido ICMS proporcional às saídas desacobertadas, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Prevê a legislação de regência que a empresa enquadrada no regime simplificado e favorecido de tributação (Simples Nacional) deve manter o livro Caixa, no qual será escriturada toda a movimentação financeira e bancária do contribuinte, conforme determina o art. 3º da Resolução nº 10/07 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas:

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

(...)

§ 3º A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa. (Incluído pela Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008).

A irregularidade foi constatada mediante análise do livro Caixa, cópia de fls. 357/373, no qual se identificou lançamentos a débito da conta “Caixa”, consignando os seguintes históricos: “Empréstimo de sócio para cobrir o saldo do Caixa”, “Vlr. Saque n/Data”, “Vr. Venda mercadoria suj. Subst. Tributária NF (diversas)”, “Vr. Empréstimo aos sócios” e “Vr. empréstimos cf. contrato”, “Cheque”, “BB Débito”, “CEF Débito”, “Pgto. de Bloqto”, “Transferência *on line*”, “Pagamento de título”, “Transferência de Saldo” e outros débitos.

Conforme consta no relatório fiscal, intimado a apresentar comprovantes e documentos relativos aos lançamentos supra, o Sujeito Passivo apresentou alguns extratos bancários do Banco do Brasil e da Caixa Econômica Federal e demonstrativo de operação de empréstimo SISBB – Sistema de Informações do Banco do Brasil – Crédito Rural e Comercial – lançamento da variação na data de 30/08/13 a fim de justificar o lançamento relacionado ao “Vr. empréstimos cf. contrato”.

Após análise, a Fiscalização entendeu que os documentos apresentados não foram capazes de comprovar as entradas dos recursos no livro Caixa. Portanto, efetuou o estorno dos recursos não comprovados, indevidamente lançados, fazendo a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recomposição do livro Caixa, resultando em saldo credor da referida conta, bem como anulação do saldo final do exercício, conforme Anexo II – Recomposição do Livro Caixa (fls. 76/79).

Tendo em vista que, segundo a Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), no período autuado, com exceção do mês de abril de 2011, todos os produtos comercializados pela Autuada são mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a Fiscalização efetuou o procedimento técnico de conclusão fiscal para determinar a base de cálculo do ICMS/ST, no qual constatou a entrada desacobertada de mercadorias.

Tal procedimento encontra respaldo na legislação tributária, conforme disposto nos incisos I e V do art. 194 do RICMS/02, *in verbis*:

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;

(...)

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

(...)

A Fiscalização adotou o procedimento de conclusão fiscal para verificar se as entradas registradas pela Contribuinte eram suficientes para acobertar as saídas declaradas somadas às saídas omitidas, apuradas por meio da recomposição do livro Caixa.

Para tanto se utilizou da seguinte fórmula contábil: $CMV = E_i + C - E_f$

Sendo:

CMV = Custo da Mercadoria Vendida;

E_i = Estoque Inicial;

C = Compras;

E_f = Estoque Final.

O resultado da equação determinou o valor das entradas desacobertadas.

Registre-se que o CMV foi obtido pela equação $Vendas / (1 + Margem \text{ de Lucro})$. A Margem de Lucro utilizada pela Fiscalização foi a de 15% (quinze por cento).

A apuração do ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas decorre da apuração do total das vendas do período (declaradas na DASN+ vendas omitidas, apuradas na recomposição do livro Caixa), conforme demonstrado nas planilhas de fls. 91/94.

Depois de apurado o estoque final do exercício, confrontado com o estoque declarado pela Autuada, têm-se as entradas desacobertadas, sobre as quais a Fiscalização aplicou a Margem de Valor Agregado (MVA) informada pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte no PTA nº 05.000226714.99, referente à denúncia espontânea de entradas desacobertas no exercício de 2008.

A Assessoria do CC/MG, por meio de diligência, determinou que a Fiscalização esclarecesse a origem da margem de lucro utilizada para obter o custo das mercadorias vendidas (CMV) utilizado na conclusão fiscal.

Em atendimento à diligência, a Fiscalização resolve promover a alteração da margem de lucro mencionada às fls. 91/94 de 15% (quinze por cento) para 42,54% (quarenta e dois vírgula cinquenta e quatro por cento), em razão de corresponder à margem de valor agregado (MVA) utilizada na referida planilha para a composição da base de cálculo do ICMS/ST.

Mantêm-se as exigências do ICMS/ST com base na alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo, multa de revalidação de 100% (cem por cento) e multa isolada de 20% (vinte por cento) também sobre a base de cálculo, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 534/538 e no novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) de fls. 541.

A margem de lucro adotada após a reformulação do crédito tributário revela-se mais adequada à conclusão fiscal para se chegar ao valor das entradas desacobertas, uma vez que tal margem de agregação foi declarada pela própria Contribuinte em denúncia espontânea referente às entradas desacobertas no período.

Inicialmente, em sua Defesa, a Impugnante faz considerações sobre o fato gerador do ICMS, trazendo à baila legislações acerca do tema.

A Impugnante afirma que a matriz constitucional do ICMS determina que ele deva incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias por meio de negócios jurídicos mercantis, e o dever de recolher o ICMS decorre da ocorrência concomitante de três pressupostos: a) realização das operações mercantis (negócios jurídicos), b) circulação jurídica (transmissão da posse/propriedade), e c) existência da mercadoria (objeto).

Constata que o § 7º do art. 150 da Constituição Federal reserva à lei complementar dispor sobre a atribuição, a sujeito passivo de obrigação tributária, da condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Argui que o art. 7º da Lei Complementar nº 87/96 seria norma inconstitucional, visto que, de acordo com as hipóteses de incidência acima transcritas, a entrada de mercadorias não constitui fato gerador do ICMS.

Conclui que, não existindo obrigação tributária, por não ter incidência normativa constitucionalmente prevista, não se poderia cogitar substituição tributária, já que sequer exista sujeito passivo; logo não há substituído, e, conseqüentemente, substituto tributário.

Por oportuno, relembre-se que trata o presente lançamento da exigência do ICMS/ST, em razão de que quase a totalidade das mercadorias comercializadas pela Impugnante está enquadrada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como é sabido, o instituto da substituição tributária foi constitucionalizado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que acrescentou ao art. 150 da Constituição da República o § 7º, *in verbis*:

Art. 150 - (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, tal dispositivo encontra-se em consonância com os arts. 6º e 7º da LC nº 87/96, *in verbis*:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

É cediço que a substituição tributária é o instituto jurídico que atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente na saída de mercadoria, em razão do fato gerador presumido, assim considerado como a ocorrência de operações subsequentes tributadas à alíquota interna no Estado de situação do adquirente, implicando a retenção do imposto.

O Código Tributário Nacional trata da substituição tributária em seu art. 128, *in verbis*:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75, as mercadorias estão sujeitas à substituição tributária interna, no momento da entrada em território mineiro, nos casos em que a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente e nos casos em que o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar o destaque do imposto. Veja-se:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:
(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

No caso dos autos, a Impugnante, empresa estabelecida neste Estado, cadastrada no CNAE nº 4744-0/05 (comércio varejista de materiais de construção), destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente e quando o alienante ou o remetente sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, nos termos dos arts.14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02.

Não resta qualquer dúvida quanto à responsabilidade da Impugnante em relação ao ICMS/ST devido.

Reitere-se que a autuação decorre da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, caracterizada pelos lançamentos a débito da conta Caixa identificados como: “Empréstimo de sócio para cobrir o saldo do Caixa”, “Vr. Empréstimo aos sócios”, “Vr. empréstimos cf. contrato”, “Vlr. Saque n/Data”, “Vr. Venda mercadoria suj. Subst. Tributária NF (diversas)”, “Cheque”, “BB Débito” e “CEF Débito”, “Pgto. de Bloqto” e “Pagamento de título”, “Transferência *on line*” e “Transferência de Saldo”.

Registre-se que depois de intimado, os únicos documentos apresentados pela Contribuinte a fim de comprovar a efetividade da entrada dos recursos no livro Caixa foram alguns extratos bancários do Banco do Brasil e da Caixa Econômica Federal e demonstrativo de operação de empréstimo SISBB – Sistema de Informações do Banco do Brasil – Crédito Rural e Comercial – lançamento da variação na data de 30/08/13, a fim de justificar o lançamento relacionado ao “Vr. empréstimos cf. contrato” (fls. 156/269).

É cediço que de acordo com as normas contábeis, as operações com compensação de cheques, pagamento de títulos, débitos em conta, pagamento de boletos e TEDs, por sua natureza, não se prestam ao suprimento do caixa.

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

Como não houve lançamentos em contrapartida na conta Caixa, imediatamente e em data e valor equivalentes, correto o procedimento fiscal de estorná-los do livro Caixa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto aos lançamentos registrados como “Empréstimo de sócio para cobrir o saldo do Caixa”, “Vr. Empréstimo aos sócios”, a Impugnante alega que o procedimento fiscal não tem amparo legal para desconsiderar os contratos de mútuo apresentados, visto que estão reguladas pelas normas contábeis comerciais.

Afirma que os suprimentos se tratam de empréstimos dos sócios à sociedade e são caracterizados por dois elementos, a saber: i) ser dinheiro ou coisa fungível e b) obrigação da sociedade restituir outro tanto do mesmo gênero e qualidade, sendo que o sócio pode convencionar a sociedade o diferimento do vencimento de créditos sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo características de permanência.

Ressalta que o contrato de suprimento pode ou não prever a aplicação de juros e não tem que estar previsto no pacto social. Informa ainda que a origem dos suprimentos provém não só das entradas em dinheiro ou coisa fungível, da não exigência do pagamento de créditos sobre a sociedade, como também do não levantamento de dividendos.

Conclui que, assim, os mútuos celebrados e os empréstimos destinados ao suprimento de caixa são procedimentos contábeis amparados em lei e, portanto, a Fiscalização não poderia, por mera presunção, excluí-los e proceder à recomposição do livro Caixa.

No entanto, registra a Fiscalização que tais contratos nunca foram apresentados para justificar os lançamentos. Nem mesmo a comprovação da capacidade financeira de se efetuar esses empréstimos e a efetiva comprovação da transferência dos recursos, razões pelas quais, tais lançamentos foram estornados do livro Caixa, efetivando-se a sua recomposição.

Ademais, é consenso que os contratos de mútuo, por si só, não comprovam a efetividade das transações. É esse o entendimento esposado em decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA - EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A AÇIONISTA CONTROLADOR.

SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

(GRIFOU-SE)

Como bem destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devem atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

Além de não terem sido apresentados os contratos, mais importante ainda é a falta de comprovação da efetividade da entrega dos recursos do mutuário ao mutuante, por meio de prova hábil e idônea, quais sejam as transferências bancárias (TED, DOC), cópias de cheques, comprovantes de depósitos bancários ou qualquer outro documento que confirme a entrega dos recursos financeiros.

Destaque-se o Acórdão nº 150/2002/ Recursos CRF 085/2002 que a Impugnante apresenta para confirmar sua tese. Nota-se que foi julgada improcedente a ação fiscal por não se configurar a ocorrência do suprimento irregular na conta bancos, uma vez que foi comprovada a origem dos recursos transferidos para o mutuário, a capacidade financeira da supridora e a perfeita contabilização das operações, em datas e valores coincidentes que se procedem entre estabelecimentos congêneres, mediante mútuo firmado entre as partes.

Mais uma vez corrobora o entendimento pela necessidade da comprovação da origem dos recursos e da capacidade financeira do mutuante.

Quanto aos valores registrados com o histórico de “Vr. empréstimos cf. contrato”, a Fiscalização analisou os documentos apresentados pela Contribuinte, tendo verificado que se referiam à operação contratada em 22/09/08, valor previsto e realizado na mesma data, conforme comprovado pelo documento denominado “SISBB

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

– Sistema de Informações do Banco do Brasil – Crédito Rural e Comercial – lançamento da variação” datado de 30/08/13 de fls. 157/165 dos autos.

Assim tal operação não poderia ter sido registrada como suprimento de Caixa em 02/01/09, conforme demonstrado na cópia do livro Razão de fls. 358 dos autos, estando correto o estorno realizado pela Fiscalização na recomposição do livro Caixa.

Determina o art. 34 da Lei Complementar nº 123/06 que “aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/99) descreve a presunção de omissão de receita, em seu art. 281, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99)

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 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

O procedimento fiscal adotado pela Fiscalização ampara-se no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

Lei 6.763/75

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. (Grifou-se).

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º do RICMS/02, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

A Impugnante argui que não se pode admitir presunção, em vista dos elementos e informações carreados aos autos, de que os valores registrados no passivo exigível em nome dos sócios sejam relativos a operações de circulação de mercadorias.

Sustenta que para tanto, as provas devem ser veementes, não deixando margem a dúvidas quanto à ocorrência do fato alegado, citando doutrina para corroborar sua tese.

Entretanto, tal alegação não merece guarida.

A previsão da omissão do registro de receitas está claramente prevista em lei, notadamente no Decreto nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu arts. 281 e 282 e na legislação mineira, no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, já supratranscritos.

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

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim se manifesta:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte. (Destacou-se).

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

(...)

ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:

8. VALOR DA PROVA INDIRETA. EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO. O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS. (GRIFOU-SE).

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

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

Registre-se que a Autuada foi intimada a apresentar documentos que comprovassem a origem dos recursos e os documentos a eles relacionados, como se verifica das diversas intimações acostadas aos autos.

A Autuada, contudo, não apresentou qualquer prova hábil e idônea de forma a comprovar a efetiva entrega dos recursos.

Assim, como não trouxe aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade e origem dos ingressos na conta “Caixa”, de modo a afastar a acusação fiscal, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, *in verbis*:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Resta correto o estorno dos valores lançados como suprimento de caixa, oriundos de recursos não comprovados, mediante recomposição do livro Caixa.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS sobre as saídas desacobertadas e ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 538 dos autos.

Registre-se que o Sujeito Passivo já teve julgado contra si, desfavoravelmente, decisão administrativa deste Colendo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais sobre idêntica matéria, conforme Acórdão de nº 21.604/14/1ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, correta a aplicação da Multa de Revalidação nos moldes previstos no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

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

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacompanhada 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;

(...)

No entanto, em relação à base de cálculo da multa isolada sobre as entradas desacompanhadas deve-se adotar o valor das entradas apuradas na planilha de conclusão fiscal (fls. 534/537), sem acrescer a margem de valor agregado (MVA).

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA "a declaração de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 534/538, devendo-se ainda adotar como base de cálculo da multa isolada o valor das entradas sem o acréscimo da MVA, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

Sala das Sessões, 12 de agosto de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente / Revisor

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

IS/D