

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.807/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000235109-50
Impugnação: 40.010136840-78
Impugnante: Felipe da Silva Surian - ME
IE: 001095587.00-11
Proc. S. Passivo: Setembrino da Silva Ramalho Filho
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Acusação fiscal de saídas de mercadorias sem documento fiscal, apuradas após a recomposição da conta "Caixa", na qual se constatou saldo credor em conta tipicamente devedora e diferenças de saldos finais de exercícios, conforme o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e no art. 194, § 3º do RICMS/02. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que as mercadorias comercializadas pela Autuada estão sujeitas à substituição tributária antecedente. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização, que excluiu da apuração efetuada os valores relativos às notas fiscais lançadas em duplicidade (desembolsos de caixa). Infração caracterizada, contudo, as diferenças de saldo do final dos exercícios, que compuseram a base de cálculo, devem ser excluídas das exigências fiscais, tendo em vista que tal hipótese não se verifica nos autos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/11 a 31/12/12, em razão da constatação de saldo credor na conta "Caixa" e de diferença de saldo no final do exercício.

Tendo em vista a não apresentação do livro Caixa pela Autuada, após intimação fiscal, a Fiscalização efetuou a recomposição da conta "Caixa" com base nas informações constantes das DASN – Declarações Anuais Simplificadas e no PGDAS - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional da empresa, incluindo os valores referentes a notas fiscais de entrada, não levadas a registro pela Autuada (crédito na referida conta), resultando na constatação de saldo credor na conta "Caixa" e na diferença de saldo no final do exercício.

As informações relativas às notas fiscais não escrituradas pela Autuada foram obtidas, pelo Fisco, em consulta ao banco de dados da SEF/MG, no qual contém arquivos transmitidos pelos contribuintes concernentes às operações efetuadas no período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor das saídas de mercadorias desacobertadas apuradas, visto que as mercadorias comercializadas pela Autuada estão sujeitas à substituição tributária, cujo recolhimento do imposto ocorre antecipadamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 17/21.

Acatando parcialmente as razões da defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 30/43, Termo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 29 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 46, excluindo as exigências relativas às notas fiscais lançadas em duplicidade (a crédito) na recomposição da conta “Caixa”.

Regulamente cientificada sobre a retificação (fls. 47/48), a Autuada não se manifesta.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 50/55, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 29/46.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 64/73, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 29/43 e, ainda, para excluir as exigências fiscais relativas às diferenças de saldos.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/11 a 31/12/12, em razão da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, conta tipicamente devedora, e de diferença de saldo no final do exercício.

A matéria em questão encontra-se posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

Lei nº 6.673/75:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

RICMS/02, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

(...)

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

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

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

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não

se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Pois bem, constata-se do demonstrativo de fls. 31/32 (Levantamento da Conta Caixa – exercícios 2011 e 2012), efetuado pela Fiscalização após a reformulação do crédito tributário, que a recomposição da conta “Caixa” deu-se por meio da seguinte metodologia:

- **coluna débito:** “entrada de caixa” - receita bruta de vendas informadas na DASN (mensal);

- **coluna crédito:** “desembolso de caixa” - valores referentes a notas fiscais emitidas para a Autuada (informações constantes do banco de dados da SEF/MG). Observação: nas DASN não consta informação de notas fiscais de entrada;

- **saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal:** apurada quando constatado “desembolso de caixa” superior à “entrada de caixa” (saldo credor);

- em relação ao final do exercício, a Fiscalização considerou, como saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, as diferenças de saldos (“a soma do valor do saldo credor apurado no mês de dezembro (expressão real do movimento) mais a diferença de saldo ocorrida na cópia fiel da conta caixa”).

Vale lembrar que, acatando parcialmente as razões da defesa, a Fiscalização retificou o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 30/43, Termo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 29 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 46, excluindo as exigências relativas às notas fiscais lançadas em duplicidade (a crédito) na recomposição da conta “Caixa”.

O saldo credor apurado pelo Fisco é representado pela seguinte equação (exemplo mês de janeiro de 2011):

Receita bruta de vendas (entrada de caixa):	R\$ 6.464,00
(-) total das aquisições do mês (desembolso de caixa):	R\$ 17.845,34
= Saldo credor na conta:	(R\$ 11.381,34)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de cálculo (valor igual ao saldo credor) sobre o qual incidirá o tributo e as penalidades cabíveis.

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

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

De acordo com o procedimento adotado pela Fiscalização nos presentes autos, constata-se que as “entradas de caixa” (receita bruta de vendas informada na DASN) foram insuficientes para suprir os “desembolsos de caixa” (pagamentos das aquisições aos fornecedores).

Trata-se de uma conclusão fiscal, na qual a Fiscalização constatou insuficiência de recursos para arcar com os desembolsos de caixa, o que equivale ao saldo credor da conta “Caixa”.

Vale destacar que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação, sequer alegação, de que no período autuado houve “entrada de caixa” proveniente de outras fontes que não seja relativa à venda de mercadorias (empréstimo, por exemplo).

Portanto, é aplicável ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

Assim, a conclusão fiscal de saídas de mercadorias sem documento fiscal, no montante dos saldos credores apurados é procedente.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, o valor monetário das receitas omitidas será a soma dos saldos credores apurados, acrescida, no final do exercício ou no último mês objeto da recomposição, da diferença de saldos (recomposto e reconstituído).

Registra-se, entretanto, que no caso dos autos, o valor utilizado pelo Fisco, a título de “*diferença de saldo ocorrida na cópia fiel da conta caixa*” (relatório de fls. 07), trata-se, na verdade, das próprias entradas de caixa, que foram anuladas pelos desembolsos ocorridos, conforme acima explicitado e resultaram, por conseguinte, nos saldos credores apurados, os quais compuseram o montante da base de cálculo.

Desse modo, não faz sentido utilizar esses mesmos valores, acrescentando-os, em duplicidade, no total da apuração, pois não se trata de saldo inventariado e declarado pelo Contribuinte, não sendo correto, portanto, caracterizar, tais montantes – R\$ 82.032,70 (oitenta e dois mil trinta e dois reais e setenta centavos), em dezembro de 2011 e R\$ 26.924,00 (vinte e seis mil novecentos e vinte e quatro reais), em dezembro de 2012 (conforme demonstrativo de fls. 31/32), como um suprimento de caixa sem comprovação de origem.

Importante destacar que os saldos inventariados do exercício anterior não foram considerados em janeiro do exercício seguinte, em relação aos dois exercícios – 2011 e 2012 - que foram objeto do presente trabalho.

Nesse diapasão, merece reparo o lançamento no que se refere à cobrança da multa isolada em razão das saídas de mercadorias desacobertas, provenientes das diferenças de saldos apuradas pela Fiscalização.

Acrescenta-se, ainda, que nos termos da Lei Complementar nº 123/06 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte) aplicam-se à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissões de receita previstas nas legislações de regência dos impostos incluídos no referido regime. Confira-se:

Seção X

Da Omissão de Receita

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

Dessa forma, correta, em parte, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 (...)

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 29/43 e, ainda, para excluir as exigências fiscais relativas às diferenças de saldos da conta "Caixa". Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 18 de agosto de 2015.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Cindy Andrade Moraes
Relatora

D