

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.787/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000336973-27
Recurso de Revisão: 40.060143174-72
Recorrente: Gecal Indústria e Comércio de Produtos Minerais Ltda
IE: 465437168.00-60
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS" – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS. Constatou-se a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, provenientes da falta de escrituração de pagamentos efetuados, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o art. 194, § 3º, do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos elementos de prova hábeis a infirmar a presunção legal. Considerando que o diferimento e a redução de base de cálculo prevista no subitem 8.5 do Anexo IV do RICMS/02 pressupõem a emissão de nota fiscal acobertando as mercadorias, não há que se falar em cálculo de alíquota média considerando essas situações específicas de tributação. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2010 a 2012, em decorrência da presunção legal estabelecida no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c inciso II do art. 281 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, aplicado subsidiariamente conforme preceito dos §§ 1º e 2º do art. 49 da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c art. 196 do RICMS/02, haja vista a existência de recursos não comprovados na conta contábil Caixa Geral (11010100001), provenientes da falta de escrituração de pagamentos efetuados.

Exige-se, a propósito, ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.395/17/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves que o julgavam parcialmente procedente, para que sejam consideradas as notas fiscais apresentadas pela Impugnante até o limite dos pagamentos efetuados e, ainda, para que a alíquota média seja aferida com base na totalidade das operações da Impugnante.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 3.377/3.399, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento para que sejam excluídas da base de cálculo as despesas com lenha devidamente registradas na contabilidade e, ainda, para que a alíquota média seja aferida com base nas saídas totais promovidas em seu estabelecimento, conforme percentuais que indica.

Em sessão realizada em 07/04/17, nos termos da Deliberação nº 03/16 do Conselho Pleno do CC/MG e conforme decisão proferida na sessão do dia 17/03/17, o processo foi retirado de pauta, em atendimento ao pedido formulado pelo Patrono da Recorrente, marcando-se extrapauta para o dia 20/04/17.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se, em parte, os fundamentos da decisão “a quo”.

Conforme relatado, a autuação, ora em julgamento versa sobre a acusação fiscal de realização de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2010 a 2012, haja vista a existência de recursos não comprovados na conta contábil Caixa Geral (11010100001), provenientes da falta de escrituração de pagamentos efetuados

O feito fiscal fundamenta-se na presunção legal estabelecida no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c inciso II do art. 281 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, aplicado subsidiariamente conforme preceito dos §§ 1º e 2º do art. 49 da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c art. 196 do RICMS/02, abaixo transcritos:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Decreto nº 3000/99 (RIR/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:

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

Lei Estadual nº 6.763/75

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.

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

Parágrafo único - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

No caso em análise, tem-se que a Recorrente emitiu cheques liquidados por meio do sistema de compensação bancária, cujos valores foram lançados contabilmente a débito da conta Caixa Geral (11010100001) sem a efetiva alocação de seus valores na conta contábil que identifica seu beneficiário, ou seja, sem a posterior retirada desses valores da conta Caixa Geral e a correta apropriação na conta contábil correspondente ao respectivo pagamento.

Analisando os lançamentos contábeis referentes aos cheques compensados, a Fiscalização verificou que o registro contábil desses cheques se perfaz em dois lançamentos.

O primeiro, quando da emissão do cheque, a débito da conta contábil correspondente ao pagamento efetivado e a crédito de uma conta transitória do Passivo, de mesmo nome da conta do Ativo, correspondente à conta corrente do banco sacado. Esse lançamento identifica o beneficiário do cheque, alocando seu valor corretamente

na conta contábil correspondente ao pagamento efetivado. Em alguns casos, os valores dos cheques são desmembrados a fim de dar baixa nos diversos pagamentos correspondentes (planilha exemplificativa evidenciando esse primeiro lançamento encontra-se anexa ao Auto de Infração: “Planilha 16 – Janeiro/2010” – fls. 777/789).

O segundo lançamento ocorre quando da efetiva compensação bancária do cheque, debitando-se a conta transitória e creditando-se a conta do Ativo correspondente a conta corrente específica do banco sacado (planilhas 17 a 21 – fls. 790/852).

As operações objeto da presente autuação tiveram o lançamento correspondente à alocação do pagamento (primeiro lançamento) a débito da conta contábil Caixa Geral (11010100001), não sendo, assim, possível identificar quem recebeu o valor ou a que se refere o pagamento. E, como foram apresentados ao serviço de compensação bancária e não sacados nos respectivos caixas dos bancos, resta afastada a possibilidade de suprimento de numerário (planilhas 4 a 8 – fls. 314/521).

A comprovação de que os referidos cheques foram liquidados pelo sistema de compensação bancária pode ser visualizada pelas cópias dos extratos bancários acostadas às fls. 1.082/1.729 (Volumes III a V do Auto de Infração).

Procurando verificar e esclarecer os indícios apresentados pela contabilidade da empresa, a Fiscalização elaborou uma relação dos cheques (fls. 12/233) e intimou a Recorrente a apresentar “*relação discriminando os lançamentos contábeis referente aos pagamentos efetuados com os cheques compensados constantes em seus extratos bancários*”, relacionados em planilha anexa.

A propósito, a Fiscalização esclarece que “*a relação solicitada deve se fazer acompanhar da microfilmagem desses cheques e indicar de forma individualizada quais os lançamentos contábeis correspondentes aos valores exatos desses cheques*” (Intimação às fls. 10/11).

Em resposta à Intimação nº 003/2015, a Recorrente apresentou relação de lançamentos que vinculavam alguns recibos referentes a pagamentos de lenha, da folha de pagamento, de férias e do décimo terceiro salário dos empregados.

Os recibos referentes à folha de pagamento, décimo terceiro e férias apresentaram vínculo com os lançamentos a que se viram relacionados (data, histórico e, muitas vezes, nomes dos funcionários) sendo, então, aceitos pela Fiscalização, conforme planilhas anexas à peça fiscal (planilhas 12 a 15 – fls.720/775).

Por outro lado, quanto aos recibos e à relação de lançamentos referentes aos pagamentos de lenha, não foi possível fazer tal vinculação, pois a Recorrente não indicou de forma individualizada os lançamentos contábeis correspondentes aos valores retirados da conta Caixa Geral, bem como não apresentou a microfilmagem dos cheques.

É sabido que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e à documentação contábil, e, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

Formalidades da escrituração contábil

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
- b) conta devedora;
- c) conta credora;
- d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
- e) valor do registro contábil;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoñham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes". (Grifou-se)

Cabe destacar que, a despeito da análise levada a efeito pela Fiscalização relativamente à documentação apresentada pela Defesa, não foi possível vincular todos os recibos entregues com os lançamentos apontados na planilha da Recorrente, uma vez que inexistente a correspondência exigida pelas regras contábeis, razão pela qual parte não se mostra hábil para lastrear os respectivos lançamentos.

Registre-se, no entanto, que parte dos recibos apresentados foram considerados pela Fiscalização.

Todos os recibos, cópias de cheques e relatórios de pagamentos de terceiros, referentes a pagamentos de lenha entregues pela Recorrente encontram-se anexos à peça fiscal às fls. 1.732/3.129, tendo sido elaboradas três planilhas que evidenciam os recibos considerados, os não considerados e a razão de sua não aceitação (Planilhas 9 a 11 – fls.522/719).

O trabalho fiscal deixou evidente a existência de valores de cheques compensados integrando erroneamente o saldo da conta Caixa Geral, uma vez que não apresentam correspondência com os lançamentos contábeis referentes aos pagamentos a eles vinculados.

Frisa-se, então, que os valores desses cheques compensados constituem recursos não comprovados na conta Caixa Geral, provenientes de pagamentos não contabilizados.

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o dever ou ônus probante para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para ilidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis a infirmar tal presunção.

Com efeito, conquanto os pagamentos em questão não tenham sido *regularmente* escriturados, caberia à Recorrente, para ilidir a acusação fiscal, trazer aos autos a prova objetiva, mediante documentação idônea, da *efetividade* dos lançamentos contábeis questionados, o que não foi feito.

Vale lembrar que a acusação fiscal consiste na *falta de escrituração* de pagamentos efetuados. Destarte, não se discute se tais pagamentos foram realizados, eis que a existência destes é pressuposto da imputação fiscal. Logo, para se contrapor à

acusação que lhe foi feita, incumbe à Recorrente demonstrar que, a despeito da desconformidade com as técnicas e princípios contábeis, a escrituração de que se cuida foi efetivamente realizada.

Todavia, não se depreende dos autos a comprovação requerida.

Para ilustrar o que se vem de afirmar, ressalta-se os argumentos trazidos na peça de defesa:

1 – quanto à falta de apresentação de recibos (item IV.1 da Impugnação – fls. 3.142/3.143):

“o recibo emitido pelo intermediário é um documento extrafiscal, muitas vezes elaborado sem rigor técnico. Tanto é assim que muitos recibos são entregues pelo intermediário, enquanto que outros consta o nome do fornecedor que irá fornecer a lenha. Exatamente por isso a Impugnante nunca registrou o recibo em sua contabilidade (...)” (grifou-se);

2 – quanto à incompatibilidade de datas (item IV.2 da Impugnação – fls. 3.143/3.144):

“os cheques são entregues para o intermediário para posterior repasse dos recursos aos fornecedores. Só depois é que a Impugnante solicita o envio da lenha, momento em que a nota fiscal é emitida e contabilizada. Por isso, realmente existe uma disparidade entre a saída dos recursos e a contabilização da despesa mediante registro da nota fiscal de compra de lenha, mas tal fato não constitui motivo hábil para que a contabilidade seja desconsiderada”; (grifou-se)

3 – quanto à aquisição junto a fornecedores diferentes daqueles que constam na contabilidade, ao analisar a desconsideração de alguns documentos por parte da Fiscalização (item IV.3 da Impugnação – fls. 3.144):

“não se sabe ao certo o que ensejou este posicionamento da fiscalização, mas a Impugnante acredita que seja pelo fato de que muitos intermediários forneciam os recibos em nome próprio, enquanto que as notas fiscais eram emitidas em nome dos fornecedores” (grifou-se)

4 – quanto aos valores totais (item IV.4 da Impugnação – fls. 3.146)

“A diferença de R\$ 711.689,40 provavelmente refere-se aos recursos retidos pelo intermediário, responsável tanto por identificar o fornecedor como pelo transporte da lenha e, por vezes, pelo seu corte” (grifou-se).

Logo, resulta evidenciado a falta de apresentação, por parte da Recorrente, dos elementos de prova acima mencionados, resultando daí a aplicação, *in casu*, do disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Isto posto, a Recorrente pleiteia ainda que a aferição da alíquota média seja feita com base nas saídas totais promovidas.

Todavia, também aqui não lhe assiste razão.

Tanto o diferimento quanto a redução da base de cálculo prevista para o caso, pressupõem o acobertamento da mercadoria. Ou seja, não há que se falar em redução de base de cálculo e em diferimento no tocante às saídas desacobertadas, uma vez que a legislação específica não o permite.

Com efeito, por força do disposto no inciso II do art. 12 do RICMS/02, a realização de operações desacobertadas de documento fiscal é causa de encerramento de diferimento.

De igual modo, o subitem 8.5 do Anexo IV do RICMS/02 condiciona a redução de base de cálculo à demonstração, no corpo do documento fiscal (campo “Informações Complementares”), de que o montante correspondente ao imposto dispensado na operação foi efetivamente deduzido do preço da mercadoria.

Cabe assinalar, por oportuno, que situações há em que aprouve ao legislador estabelecer o benefício fiscal (isenção ou mesmo redução de base de cálculo) incondicionalmente. Por outro lado, em situações outras como a dos presentes autos, a necessidade de acobertamento documental é condição *sine qua non* para a aplicação do favor fiscal.

Nestes casos, calcular a alíquota média considerando-se a totalidade das operações da Recorrente (aí incluídas aquelas realizadas ao abrigo do diferimento ou com redução de base de cálculo) importaria estender às operações desacobertadas um tratamento tributário com elas incompatível.

Ademais, insta destacar que a Fiscalização adotou, no cálculo do ICMS a partir da alíquota média, um critério mais benéfico à Recorrente, haja vista o disposto no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, combinado com art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Por fim, corretas também as exigências das Multas de Revalidação e Isolada, esta última prevista 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 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. (Grifou-se)

Observe-se que a multa isolada acima citada encontra-se perfeitamente adequada ao caso presente, por se tratar de presunção legal, não ilidida, de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 20 de abril de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**