

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.107/19/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000972279-33
Impugnação: 40.010145922-23, 40.010145876-02 (Coob.)
Impugnante: MDF Distribuidora de Produtos Farmacêuticos e Hospitalares EIRELI
IE: 367996193.00-62
Pedro Ricardo de Melo (Coob.)
CPF: 671.988.487-53
Proc. S. Passivo: Erik Costa Cruz e Reis/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA – DIFERENÇA DE SALDO. Acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, em face da constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”. No entanto, no caso do presente processo, inexistente amparo para a utilização da presunção legal de saídas desacobertadas, uma vez que o feito fiscal se baseou em erro contábil, mas cuja retificação não implicaria em aumento artificial do patrimônio da empresa. Canceladas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02. Tal presunção legal decorre da constatação de diferença entre o saldo final recomposto da conta “caixa”, referente ao exercício de 2015, e o saldo originalmente declarado (31/12/15), apurada mediante a glosa de valores lançados a débito da referida conta, provenientes de vendas a prazo contabilizadas indevidamente como vendas à vista.

Foi inserido no polo passivo da obrigação tributária o Sr. Pedro Ricardo de Melo, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, por se tratar de sócio administrador do estabelecimento autuado.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformados com as exigências fiscais, o Coobrigado e a Autuada apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, impugnações às fls. 172/175 e 185/190, respectivamente, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 211/214.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 220/221, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestação da Autuada (fl. 228), com juntada aos autos dos documentos acostados às fls. 229/325; (ii) réplica fiscal (fls. 327/328).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 330/338, opina pela improcedência do lançamento.

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

DECISÃO

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

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Tal presunção legal decorre da constatação de diferença entre o saldo final recomposto da conta “caixa”, referente ao exercício de 2015, e o saldo originalmente declarado (31/12/15), apurada mediante a glosa de valores lançados a débito da referida conta, provenientes de vendas a prazo contabilizadas indevidamente como vendas à vista.

Em termos literais, o feito fiscal foi descrito de forma detalhada no “Relatório Fiscal-Contábil Anexo ao Auto de Infração” (fls. 08/11), nos seguintes termos:

“... 1 – **Trabalho Desenvolvido:** Verificação fiscal-contábil.

O trabalho desenvolvido consistiu em verificar a correção dos lançamentos na conta “Caixa” do contribuinte, sejam a débito ou a crédito.

De posse do Livro Razão referente ao ano de 2015 (Anexo I)¹, entregue pelo contribuinte após intimação do Fisco, verificou-se que na conta Caixa foram feitos

¹ Anexos do Auto de Infração:

Anexo I: fl. 13/83 / Anexo II: fls. 85/97 / Anexo III: fls. 99/110 / Anexo IV: fls. 112/121 / Anexo V: fl. 123 / Anexo VI: fls. 125/126 / Anexo VII: fls. 128/131 / Anexo VIII: fls. 133/140 / Anexo IX: fls. 142/165.

diversos lançamentos a débito na rubrica 'vendas à vista conforme Livro Registro de Saídas'. Com isso, o contribuinte foi intimado a informar os números das notas fiscais eletrônicas correspondentes a esses lançamentos. Desta forma, de posse do número das notas fiscais eletrônicas (Anexo II)¹ e efetuando pesquisa às mesmas, o Fisco constatou que se tratavam, na realidade, de notas fiscais eletrônicas de vendas a prazo, com os dados do faturamento perfeitamente identificados nas próprias notas fiscais (Anexo III).¹

Adicionalmente, efetuou-se circularização para obtenção de informações, por amostragem, junto aos destinatários de tais documentos fiscais, comprovando-se que não se tratavam, em todas as respostas obtidas, de vendas à vista, mas sim a prazo (Anexo IX).

Verificou-se, ainda, que para estes documentos lançados como 'vendas à vista' existiam lançamentos correspondentes, na oportunidade dos recebimentos efetivos, nas contas Duplicatas a Receber e Bancos Conta Movimento, comprovando a irregularidade dos respectivos lançamentos na conta Caixa, pela incorrência dos recebimentos em dinheiro, não compatíveis, inclusive, com sua atividade, em que suas vendas são quase que exclusivamente efetuadas a prazo.

Isto posto, providenciou-se a confecção da planilha denominada Anexo IV¹, em que estão discriminadas as notas fiscais eletrônicas de saída lançadas na conta Caixa como vendas à vista, e que, na realidade, tratam-se de vendas a prazo. Nesta planilha os valores foram somados por mês e estes valores foram utilizados para recompor a conta Caixa.

Na planilha denominada Anexo V¹ foi realizada a recomposição da conta Caixa, partindo-se da cópia fiel para se chegar à expressão real do movimento, com a exclusão dos lançamentos referentes às notas fiscais eletrônicas de vendas lançadas à vista e que, no entanto, tratam-se de vendas a prazo. Com isso, apurou-se diferença de saldo conforme tabela abaixo:

MÊS	VALOR
dez-15	R\$ 968.202,07 (DIFERENÇA DE SALDO)

Tais valores foram levados à tributação por configurarem vendas sem documentação fiscal, haja vista presunção legal, estabelecida na legislação tributária.

Os tributos devidos foram calculados tendo em vista que o contribuinte encontrava-se enquadrado como distribuidor hospitalar no ano de 2015, pois constava das Portarias SUTRI nº 348 de 14/03/2014, que vigorou de 15/03/14 até 31/07/15, e nº 482 de 31/07/2015, que vigorou de 01/08/2015 até 10/05/2016 (Anexo VI)¹.

Com isso, o enquadramento na Portaria SUTRI implica que, por força do disposto no artigo 59-A do Anexo XV do RICMS, as operações relativas aos produtos do item 15 da Parte 2 do Anexo XV, destinadas ao contribuinte autuado (distribuidor hospitalar) não estão sujeitas à substituição tributária. Assim, suas saídas subsequentes destes itens, quando destinados a consumidor final, serão tributados normalmente, se o imposto for devido.

As DAPIs de janeiro a dezembro de 2015 estão apresentadas de forma consolidada em uma única planilha (Anexo VII)¹ evidenciando que não ocorreram saídas ao abrigo da substituição tributária.

1.1 – **Saídas sem documentação fiscal:**

Tendo em vista a diferença de saldo apurada, evidenciou-se **SAÍDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL**, autorizadas pela presunção de omissão de receita prevista no parágrafo terceiro, art. 194, do RICMS...” (Grifos Originais)

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

O ICMS foi exigido mediante a aplicação da “alíquota média” de 15,51% (índice técnico – carga tributária média, em termos de ICMS) sobre o montante apurado das saídas tidas como desacobertadas de documentação fiscal.

As notas fiscais citadas pelo Fisco, referentes a vendas a prazo e contabilizadas na conta “Caixa” como vendas à vista estão relacionadas no Anexo IV do Auto de Infração (fls. 112/121).

Conforme informação do Fisco, ratificada pela planilha acostada às fls. 241/247², juntada aos autos pela Impugnante em atenção ao interlocutório de fls. 220/221, os valores relativos a essas vendas foram recebidos em datas posteriores às de emissão dos documentos fiscais e creditados em contas correntes bancárias. Vale dizer, os recursos em questão não ingressaram no caixa da empresa.

Diante disso, conforme demonstrado à fl. 123, o Fisco recompôs a conta “Caixa”, no período de 01/01/15 a 31/12/15, promovendo o estorno dos valores

² Na planilha de fls. 241/247, consta informação da Impugnante de que alguns valores teriam sido recebidos em datas futuras às de emissão dos documentos fiscais no próprio caixa da empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registrados indevidamente como entrada de recursos no caixa da empresa, oportunidade em que apurou diferença entre o saldo recomposto e o saldo originalmente declarado em 31/12/15.

Apesar da recomposição efetuada pelo Fisco ter sido feita de forma mensal, o resultado apurado pode ser assim resumido:

CONTA CAIXA - 2015 - CÓPIA FIEL

DÉBITOS	CRÉDITOS	SDO ANT	SALDO FINAL	D/C
2.911.798,62	2.113.532,28	239.969,67	1.038.236,01	D

CONTA CAIXA - 2015 - RECOMPOSIÇÃO - EXPRESSÃO REAL

DÉBITOS	ESTORNO DE DÉBITOS (VENDAS A PRAZO)	CRÉDITOS	SDO ANT	SALDO FINAL	D/C	DIFERENÇA DE SALDOS (31/12/15)
2.911.798,62	968.202,07	2.113.532,28	239.969,67	70.033,94	D	968.202,07

A diferença positiva entre os “saldos finais” indicaria a existência de numerário em “Caixa” (declarado) em valor superior ao apurado, o que permitiria, segundo o Fisco, a utilização da presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02, de que se trata de recurso não comprovado na conta Caixa, presumido como proveniente de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Autuada destaca, inicialmente, que “*mesmo após o expurgo dos valores indevidamente lançados na conta CAIXA, em todos os meses os saldos permaneceram devedores*”.

Acrescenta que são três as hipóteses previstas no art. 194, § 3º do RICMS/02 que autorizam a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a saber:

1) Existência de saldo credor na conta Caixa:

A Impugnante ressalta que essa hipótese não se aplica ao caso dos autos, visto que, mesmo após a retirada dos lançamentos errôneos, todos os meses mantiveram saldos devedores.

2) Recursos não comprovados na conta Caixa:

No entender da Impugnante, “*não houve ingresso de recursos não comprovados, mas tão somente lançamentos indevidos, cujos valores e respectivas notas fiscais foram identificados e reconhecidos pela Fiscalização*”.

3) Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistente:

De acordo com a Impugnante, essa hipótese também é inaplicável à espécie, pois nenhum valor foi indevidamente mantido no passivo da empresa.

Após reiterar que, mesmo após a recomposição da conta Caixa, seu saldo permaneceu devedor em todos os meses, a Impugnante afirma que “*uma reflexão*”

realística acerca das conclusões alcançadas pela fiscalização evidencia que o uso indevido de presunções legais pode levar a conclusões ilógicas e que contradizem os próprios fatos”.

Aduz que “o valor que a fiscalização adotou como sendo a ‘diferença de saldo’ e considerado como sendo fruto de vendas desacobertas de documentação fiscal **equivale exatamente ao somatório das notas fiscais** cujos valores foram erroneamente lançados na conta CAIXA como recebimentos à vista”.

Salienta que, “na prática, portanto, a Fiscalização quer fazer crer que o contribuinte, que mantém quase que todo seu faturamento com vendas para órgãos públicos, mediante procedimentos licitatórios, teria adquirido e vendido mercadorias sem documentação fiscal em valores idênticos ao das notas fiscais regulares emitidas e cujos recebimentos foram confirmados pela Fiscalização junto aos respectivos destinatários”, pois “no próprio Relatório a fiscalização admite que todos os valores expurgados retirados da conta CAIXA correspondem a notas fiscais regulares de mercadorias efetivamente entregues e pagas a prazo pelos destinatários”.

Pondera que “o único vício provável efetivamente encontrado foram os lançamentos a débito indevidos na conta CAIXA, por meros erros de contabilização, sem qualquer efeito na apuração e recolhimento do ICMS e cuja retirada sequer produziu saldos credores da conta CAIXA” e que “não há como atribuir aos erros de lançamentos em questão o efeito de mascarar qualquer insuficiência de CAIXA ou de provocar recolhimento a menor do ICMS”.

A seu ver, “a presunção utilizada pela fiscalização implica dizer que o contribuinte, para cada uma das notas fiscais emitidas, teria realizado vendas desacobertas exatamente nos mesmos valores de cada uma das notas fiscais e ainda lançado, sem necessidade alguma, na conta CAIXA”.

Cita e transcreve excertos do Acórdão nº 20.587/14/2ª, cuja decisão foi no sentido da improcedência de lançamento, que versava sobre matéria análoga, cujo entendimento nele exposto se amoldaria, a seu ver, perfeitamente ao caso presente.

Finaliza afirmando que “de fato, a Fiscalização detectou erro contábil que gerou lançamentos indevidos na conta CAIXA, contudo, trata-se de valores identificados pela respeitável Autoridade Lançadora, e não de efetivos ingressos não comprovados de numerário”, motivo pelo qual deve ser também julgado improcedente o presente lançamento.

O Fisco, por sua vez, destaca que “o parágrafo 3º do artigo 194 do RICMS/2002 considera algumas situações para se configurar a presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal. Uma delas é a existência de recursos não comprovados na conta caixa, que é justamente a situação apresentada pela Empresa, e que ensejou o presente Auto de Infração”.

Salienta, nesse sentido, que “não é necessária a existência de saldo credor para se invocar a presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal. O fato de se constatar a existência de recursos não comprovados na conta Caixa é suficiente, por si só, para se configurar a presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal. No caso em questão, os recursos não comprovados na conta Caixa referem-se

justamente às notas fiscais eletrônicas a prazo que foram indevidamente lançadas a débito na conta Caixa”.

Argumenta que, “desta forma, a apuração de diferença de saldo ao final do exercício, mesmo que com a recomposição da conta Caixa estes saldos tenham permanecido devedores, configura-se entre as hipóteses de presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal, nos termos do parágrafo 3º, artigo 194, do RICMS/2002”.

A seu ver, “a alegação utilizada pelo sujeito passivo de que o elemento fático encontrado pelo Fisco não se configura entre as hipóteses de presunção de saídas desacobertas é improcedente, pois o estorno de valores lançados a débito na conta Caixa e que não correspondem a um efetivo ingresso nesta Conta, está contido entre as possíveis situações de configuração de presunção de saídas desacobertas”.

Ressalta que não seria compatível com a realidade dos fatos recebimentos em espécie das vendas escrituradas na conta Caixa da empresa, pois “a prática neste segmento comercial e em muitos outros, que envolve clientes em diversos pontos do país, vários do setor público, é o pagamento por meio de quitação bancária”.

Quanto ao Acórdão nº 20.587/14/2ª, o Fisco sustenta o seu entendimento de que o caso concreto nele analisado “não guarda similitude absoluta com o impugnado, já que aquele previa a existência de recebimentos comprovados em conta não contabilizada. Não obstante, a presente questão aborda a desclassificação de lançamentos efetuados a débito da Conta Caixa e a crédito da Conta Venda de Mercadorias, em operações contabilizadas indevidamente como se os recebimentos fossem feitos à vista e que sequer o contribuinte consegue comprovar os respectivos lançamentos na Conta Bancos e Duplicatas a Receber”.

Não obstante, examinando os argumentos das partes, verifica-se assistir razão à Impugnante, uma vez não caracterizada a acusação de omissão de receita, que pudesse respaldar a utilização da presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Acrescente-se que é plenamente aplicável ao presente processo, observadas as suas especificidades, o entendimento exposto no Acórdão nº 20.587/14/2ª, que julgou improcedente o lançamento apreciado, que versava sobre matéria análoga.

Com efeito, como bem expõe a decisão supracitada, a princípio, analisando-se o resultado apurado (diferença de saldo) ou os lançamentos contábeis de forma isolada, a presunção legal de saídas desacobertas estaria amparada pelo art. 194, § 3º do RICMS/02, pois indicaria uma hipotética existência de recursos na conta Caixa sem origem comprovada (suprimento indevido da conta Caixa, mediante lançamentos a débito dessa conta de valores inerentes a vendas a prazo, como se à vista fossem).

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 desacobertas de documento fiscal.

No entanto, analisando-se todo o contexto, a utilização da presunção legal em apreço não se sustenta.

Como bem ressalta a Impugnante, na recomposição da conta Caixa (fl. 123) não foram constatados saldos credores, ou seja, mesmo com a glosa dos valores relativos às vendas a prazo, contabilizadas como se fossem à vista, o "Caixa" do contribuinte continuou a apresentar saldos devedores, o que equivale a dizer que a referida conta possuía recursos suficientes para suportar todos os gastos mensais originalmente declarados.

Assim, a errônea contabilização de vendas a prazo, como se fossem vendas à vista (aumento artificial do saldo da conta "Caixa" - erro admitido pela Impugnante), não "mascarou" qualquer saldo credor.

Por outro lado, na recomposição da conta Caixa, verifica-se que o saldo final apurado (saldo recomposto - 31/12/15 // R\$ 70.033,94 - fl. 123) se refere a "Disponibilidades", uma vez que oriundo do estorno de todas as vendas a prazo.

Por sua vez, o saldo final do Contribuinte (cópia fiel - 31/12/15 // R\$ 1.038.236,01) representa não só as disponibilidades, como também as "Duplicatas a Receber", pois, de acordo com a própria acusação fiscal, o valor estornado se refere a vendas a prazo, escrituradas indevidamente como vendas à vista, cujos valores foram recebidos em contas correntes bancárias, e não no caixa, ou seja, o valor de R\$ 968.202,07, estornado pelo Fisco, está inserido no saldo final de 31/12/15 (R\$ 1.038.236,01).

Assim, apesar de o Fisco ter partido do mesmo saldo inicial declarado pela Impugnante, estaria ocorrendo um confronto de saldos finais (31/12/15) entre duas rubricas distintas, no caso "Disponibilidades" (Fisco) e "Disponibilidades" mais "Duplicatas a Receber" (Impugnante), sendo, pois, natural a existência de diferenças, pois oriundas de confronto de grandezas também diferentes.

Além disso, a diferença de saldo em 2015, na recomposição efetuada, coincide exatamente com o montante equivalente às notas fiscais regularmente emitidas e declaradas, cujas mercadorias foram efetivamente entregues e pagas a prazo pelos destinatários, vale dizer, os recursos relativos às notas fiscais em questão efetivamente ingressaram no patrimônio da empresa autuada, porém, por um erro contábil, o seu ingresso foi registrado integralmente na conta "Caixa", e não na conta "Bancos", nas datas em que ocorreram os respectivos pagamentos efetuados pelos destinatários das mercadorias.

Observe-se que a Impugnante reconhece a "falha contábil", porém, à época dos fatos, não regularizou sua escrituração, que poderia ter sido feita mediante procedimentos basicamente simples, quais sejam:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

→ Promoção do estorno (transferência contábil) das quantias lançadas indevidamente no caixa da empresa, mediante lançamentos a débito da conta “Duplicatas a Receber” e a crédito da conta “Caixa”, referentes aos valores inerentes às vendas a prazo;

→ Nas datas dos respectivos recebimentos, seria feito o registro da entrada dos recursos na conta corrente bancária, mediante lançamentos a débito da conta “Bancos” e a crédito da conta “Duplicatas a Receber”.

Com essas retificações (inclusive dos saldos do caixa), não se verificaria nenhum aumento dos direitos (“Duplicatas a Receber”) ou das disponibilidades (“Caixa” e “Bancos”) da empresa sem origem comprovada, pois haveria apenas fatos permutativos entre contas do Ativo da empresa.

No primeiro momento, haveria uma redução do saldo do “Caixa” e um aumento do saldo da conta “Duplicatas a Receber”, em montantes idênticos. Em momento posterior, à medida que os recebimentos ocorressem, haveria uma redução do saldo da conta “Duplicatas a Receber” e um aumento do saldo da conta “Bancos”, também nos mesmos valores.

Não se sustenta, pois, a presunção legal de saídas desacobertadas, pois, com a devida vênia, uma presunção, ainda que legalmente prevista, não deve prevalecer se estiver fundada em mero erro contábil, cuja retificação não gere qualquer efeito no patrimônio da empresa (nas contas do Ativo, Passivo e de Resultados), ou seja, se após a retificação do erro contábil, restar demonstrado que não houve acréscimo patrimonial “a descoberto”, a presunção legal de saída desacobertada fica descaracterizada.

Reitere-se que, no presente caso, a conta “Caixa”, mesmo após a sua recomposição, não apresentou saldos credores ou saldos “a descoberto”, hipótese em que a omissão de receita ficaria caracterizada, em função de utilização de recursos não declarados para fazer face às obrigações rotineiras da empresa.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pelos Impugnantes, assistiu ao julgamento o Dr. Erik Costa Cruz e Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 02 de maio de 2019.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

D

22.107/19/2ª