

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.375/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001322250-91
Impugnação: 40.010148732-22
Impugnante: Israel Azevedo Supermercado Eireli
IE: 051881421.00-05
Coobrigados: Magalhães e Magalhães Ltda
CNPJ: 71.182372/0001-24
Paulo Augusto Telles Azevedo Israel
CPF: 058.590.676-90
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. No caso do presente processo, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONTABILISTA - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Imputação de responsabilidade pelo crédito tributário à empresa de contabilidade com fulcro no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, por falta de previsão legal para a sua inclusão, exclui-se do polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da Conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas 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 Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados na escrituração contábil da empresa, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” ambos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Bancos c/ movimento”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de

saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista 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 acusação fiscal, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, de saldo credor na Conta “Caixa” do Contribuinte, conta tipicamente devedora, apurado mediante Recomposição da Conta “Caixa”, em virtude da glosa de suprimentos indevidos de “Caixa”, que caracterizam omissão de receita.

Tais suprimentos indevidos correspondem a ingressos de valores na Conta “Caixa” sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis, realizados por meio de cheques compensados, pagamentos de títulos, boletos, e transferências bancárias, sem lançamentos compensatórios na Conta “Caixa”, ou intitulados como “empréstimos” e “integralização de capital”.

O Fisco constatou também, no período de setembro de 2015 a janeiro de 2017, diversos recursos ingressados na Conta “Bancos c/ movimento” sem origem comprovada, correspondentes a TED, TEV e outras operações bancárias.

Essas irregularidades autorizam a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c com art. 194, § 3º, do RICMS/02, que ocasionaram falta de recolhimento de ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), Paulo Augusto Telles Azevedo Israel, e a empresa responsável pela contabilidade da Contribuinte, Magalhães e Magalhães Ltda, foram incluídos, como Coobrigados, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por eles praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração-AI (fls. 02/06); Relatório Fiscal (fls. 07/15); Planilha nº 01 – Relação de “Valores de Cheques Emitidos e Compensados que Ingressaram na Conta “Caixa”” (fls. 16/28); Resposta da Contribuinte ao Termo de Intimação nº 004-03/2019 e telas SICAF (fls. 29/31); Planilha nº 02 – Relação de valores referentes a operações bancárias diversas, que ingressaram na Conta Caixa sem o correspondente lançamento compensatório (fls. 32/36); Planilha nº 03 – Relação de valores lançados a título de “Empréstimos” que ingressaram na Conta “Caixa” – recursos não comprovados (fls. 37/38); Planilha nº 03-A – Relação de estorno de valores indevidos na Conta “Caixa” lançados como

pagamento de “Empréstimos” ao sócio – retirada não comprovada (fls. 39); Resposta da Contribuinte ao Termo de Intimação nº 006-03/2019 e telas SICAF (fls. 40/41); Planilha nº 04 – Relação de valores lançados como Integralização de Capital que ingressaram na Conta “Caixa” – recursos não comprovados (fls. 42); Resposta da Contribuinte ao Termo de Intimação nº 005-03/2019 (fls. 43); Planilha nº 05 – Relação de valores recebidos através de TED e TEV na Conta “Bancos c/ Movimento” sem origem comprovada (fls. 44); Resposta da Contribuinte ao Termo de Intimação nº 007-03/2019 (fls. 45/46); Planilha nº 06 – Relação de estornos de valores indevidos de “Suprimento de Caixa” – Resumo dos lançamentos para Recomposição da Conta “Caixa” (fls. 47/50); Planilha nº 07 – Recomposição da Conta “Caixa” (fls. 51/53); Planilha nº 08 – Demonstrativo da Apuração do ICMS devido (fls. 54/56); Demonstrativo do Crédito Tributário Apurado (fls. 57/58); Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000030405.31, Termos de Cientificações de Exploratória e Intimações fiscais (fls. 59/100); Demonstrativos de Saldo Mensal das Contas “Caixa”, “Banco c/ Movimento”, “Empréstimos” e “Capital Social” (fls. 101/111); Plano de Contas 2015 a 2017 (fls. 112/124); Conta Corrente Fiscal 2015 a 2017 (fls. 125/143); Anexo I – Comunicações Eletrônicas (fls. 144/218); Anexo II – Extratos Bancários (fls. 219/426); Anexo III – DVD contendo extratos bancários e ECD (fls. 427).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada, tempestivamente e por seu representante legal, Coobrigado, titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), apresenta Impugnação às fls. 435/465, acompanhada dos documentos de fls. 467/2.129, requerendo que “o Auto de Infração seja declarado insubsistente”.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação de fls. 2.131/2.154, refuta as alegações da Defesa, e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 2.167/2.198, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Coobrigada Magalhães e Magalhães Ltda do polo passivo da obrigação tributária, em razão de falta de previsão legal.

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 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 os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de *“falta de fundamentação que é requisito essencial do ato administrativo vinculado consistente no lançamento”*.

Afirma que *“não houve qualquer esclarecimento ou apontamento no auto de infração ou nos seus anexos, acerca da utilização da base de cálculo integral ou reduzida, ou da alíquota integral ou reduzida”*, lembrando que, no procedimento fiscalizatório da empresa Supermercado João Bosco (pertencente ao pai do proprietário do estabelecimento autuado), que comercializa os mesmos produtos com as mesmas práticas mercantis da Contribuinte, o Fisco adotou a alíquota reduzida.

Acrescenta que, no presente trabalho, não houve *“a aplicação das metodologias dispostas nos artigos 194, §4º e 54, VIII, c/c § 1º e § 2º, todos do RICMS, e nem qualquer apontamento com relação às práticas comerciais que permitam a aplicação automática da alíquota integral de 18%”*.

Traz doutrinas e jurisprudências, inclusive decisão deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 21.873/15/3ª, fls. 481/489), no sentido de que a motivação do ato administrativo é requisito indispensável de validade.

Atesta que a Contribuinte apresentou explicações ao Fisco, quando fora intimada, as quais compõem os autos, mas o Fisco não se manifestou *“acerca da defesa apresentada e nem fez qualquer correlação que permita ao contribuinte, ora impugnante, identificar o motivo da negativa quanto as justificativas apresentadas”*, concluindo que *“não há móvel e nem motivo no ato administrativo”*.

Entretanto, não há como prevalecer as alegações da Impugnante.

Conforme será abordado na análise de mérito, o Auto de Infração e seus anexos fundamentam claramente o trabalho fiscal realizado, com a descrição sucinta dos fatos ensejadores da constituição do crédito tributário, demonstrando a apuração da base de cálculo e alíquota aplicada, pelas planilhas de fls. 16/58, bem como respectivas capitulações legais, fls. 03/04 e 10/14.

O Fisco acrescenta em sua manifestação fiscal os seguintes comentários:

Percebe-se ainda que, a Impugnante desdenha as provas que compõe o presente Auto de Infração e desconsidera os procedimentos legais adotados pelo fisco, ao afirmar à fl. 442 dos autos que: “Não há ainda a aplicação das metodologias dispostas nos artigos 194, §4º e 54, VIII, c/c § 1º e § 2º, todos do RICMS, e nem qualquer apontamento com relação às práticas comerciais que permitam a aplicação automática da alíquota integral de 18%”. Por isso, vamos transcrever os artigos citados pela Impugnante do RICMS/02, para deixar claro que esta alegação não condiz com os fatos narrados nos autos.

Observem o disposto no RICMS/02:

“Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

(...)

§ 1º No caso de levantamento quantitativo em exercício aberto, será observado o seguinte:

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso V do parágrafo anterior, a recusa implica reconhecimento, pelo contribuinte, da exatidão da contagem física das mercadorias.

§ 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."

§ 4º Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

§ 5º Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

II - prestado o serviço não declarado pelo prestador, cuja prestação tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte tomador. (grifo nosso)

"Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(....)

VIII - o valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios, titular da empresa individual, acionista controlador da companhia ou por terceiros, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem demonstradas;

(...)

§ 1º A Superintendência da Receita Estadual (SRE), nas hipóteses do artigo anterior, poderá estabelecer parâmetros específicos, com valores máximo e mínimo, para o arbitramento do valor de prestação ou de operação com determinadas mercadorias, podendo tais parâmetros variar de acordo com a região em que devam ser aplicados e ter seu valor atualizado, sempre que necessário.

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.”

Vê-se que, o legislador deixou óbvio, ao discriminar nos parágrafos 1º ao 5º do art. 194, do RICMS/02, que as diferentes formas de apurar as saídas desacobertas são determinantes na definição dos procedimentos legais a serem adotados em cada uma delas.

Assim sendo, o relatório fiscal informa claramente, que os procedimentos legais adotados pelo fisco na apuração as Saídas desacobertas, das irregularidades dos itens 4.1.1 e 4.1.2 dos autos, são considerados tecnicamente idôneos, nos termos do art. 194, § 3º do Decreto nº 43.080/02, visto a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente.

De modo que, ao contrário do alegado pela Impugnante, os procedimentos fiscais adotados nos autos estão claramente discriminados no § 3º e não no §4º, do art. 194, do RICMS/02, não havendo razão para aplicação das metodologias dispostas nos artigos 194, §4º e 54, VIII, c/c § 1º e § 2º, todos do RICMS. Pois, a fiscalização já tem os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação para fins de exigência do imposto e multas. (Grifou-se).

Em relação à alíquota aplicada pelo Fisco neste processo, não há que se falar em necessidade de “qualquer apontamento com relação às práticas comerciais” da Contribuinte para definição do percentual aplicável ao caso, como requer a Impugnante, uma vez que, especificamente para a situação em questão, a legislação tributária vigente (art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75) determina que seja utilizada a alíquota de 18% (dezoito por cento), para fins de apuração do imposto devido, salvo se o contribuinte comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, o que não ocorreu nos presentes autos.

Conforme destacado pelo Fisco, essa informação (inclusive a base legal) já era de conhecimento da Contribuinte, à época da auditoria realizada, bem como consta claramente no Relatório Fiscal e planilhas demonstrativas da apuração do imposto exigido, anexos ao Auto de Infração, estando, portanto, devidamente fundamentada a aplicação da alíquota do imposto.

Da mesma forma, não merece ser acolhida a alegação de que o Fisco não identificou “o motivo da negativa quanto as justificativas apresentadas” pela Contribuinte, pois tanto no Relatório Fiscal quanto nas planilhas de apuração do imposto devido, o Fisco aponta as justificativas e os documentos apresentados pela Autuada, em atendimento às intimações fiscais, e, ainda, suas observações a respeito de tais documentos, concluindo que eles não eram suficientes para comprovar a origem dos recursos objeto de autuação.

A Impugnante alega, também, que o fato do procedimento fiscal auxiliar exploratório ter sido encerrado antes da apresentação, pela Contribuinte, da documentação requerida pelo Fisco representa uma “quebra do devido processo legal, uma afronta à boa-fé, contrariando a ampla defesa e o contraditório formados no processo administrativo fiscal de apuração”.

Todavia, mais uma vez não assiste razão à Defesa.

Conforme bem esclarecido pelo Fisco em sua manifestação fiscal, o procedimento fiscal auxiliar exploratório é uma atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário do contribuinte, mediante verificação de documentos e registros, conforme previsto no art. 66, inciso II, do RPTA:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

I - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante o controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ao Fisco ou obtidas mediante visitação in loco; e

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visitação in loco, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

III - cruzamento eletrônico de dados, assim considerado o confronto entre as informações existentes na base de dados da Secretaria de Estado de Fazenda, ou entre elas e outras fornecidas pelo sujeito passivo ou terceiros.

Acrescenta-se que a cientificação do encerramento do procedimento fiscal auxiliar exploratório não tem nenhum propósito de limitação na produção de provas de uma das partes no processo, não representando nenhum impedimento legal para apresentação de documentos idôneos, que confirme a operação ali mencionada, e nem exclui a possibilidade de Denúncia Espontânea.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se o seguinte relato do Fisco a respeito dos procedimentos prévios à lavratura do Auto de Infração:

Começando com uma simples leitura do relatório fiscal e dos documentos a ele anexados, que nos permite comprovar que o fisco deferiu todas as solicitações de prorrogação de prazos para atendimento das intimações, conforme podemos observar às fls. 193 a 198 dos autos e aguardou a apresentação dos documentos exigidos, que foram entregues pela Autuada em 24/04/2019, após o encerramento do procedimento fiscal auxiliar citado acima.

Tanto que, as planilhas nº 01 a nº 05, às fls. 16 a 46 dos autos, apresentam observações fiscais extraídas destes documentos citados acima, que compõem o presente Auto de Infração às fls. 146 a 190.

Destacamos que, o fisco informou a Impugnante que as justificativas e documentos apresentados não eram suficientes para comprovarem os lançamentos contábeis relacionados nas intimações e ainda avisou que poderiam apresentar outros documentos relativos as situações questionadas, na data agendada para reunião com o fisco, conforme explicitado na mensagem à fl. 202 deste Auto de Infração,

Importante citar que, a Impugnante compareceu à reunião com a coordenação fiscal em 21/05/19 e solicitou prazo para providenciar uma Denúncia Espontânea, porém, o prazo concedido venceu sem que houvesse a formalização do termo de auto denúncia.

Assim sendo, o fisco enviou o auto de início de ação fiscal – AIAF, solicitando apresentação imediata dos documentos, uma vez que já haviam sido solicitados anteriormente, mediante intimações fiscais. E conforme consta na mensagem à fls. 215 dos autos, a Impugnante confirmou o recebimento e assinou o AIAF em 01/07/2019 e comunicou que a documentação solicitada já havia sido apresentada.

Ressaltamos que, havendo descumprimento da legislação, sem que fossem sanadas pela Impugnante, coube ao fisco efetuar o lançamento do crédito tributário exigido para as irregularidades apuradas no presente auto de infração, em consonância com a legislação em vigor, conforme descrito no Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172/66.

Verifica-se que é inegável que o Fisco concedeu à Contribuinte o pleno direito de esclarecer, elidir ou modificar as irregularidades apontadas neste Auto de Infração.

Portanto, não há como acatar a alegação da Impugnante, de que teve cerceado seu direito à ampla defesa e contraditório, pois, ao contrário do alegado, lhe foi conferido o direito de esclarecer, elidir ou modificar as irregularidades apontadas neste Auto de Infração.

Pelo exposto, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Acrescenta-se que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, de saldo credor na Conta “Caixa” da Contribuinte, conta tipicamente devedora, apurado mediante Recomposição da Conta “Caixa”, em virtude da glosa de suprimentos indevidos de “Caixa”, que caracterizam omissão de receita.

Tais suprimentos indevidos correspondem a ingressos de valores na Conta “Caixa” (resumo constante da Planilha nº 06 – fls. 47/50), sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis, relativos a:

- cheques emitidos e liquidados pelo sistema de compensação bancária, lançados a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Bancos”, que não apresentam na conta “Caixa” os lançamentos das respectivas baixas, na mesma data e valor, relativos ao vínculo com o pagamento a que foram destinados, relacionados na Planilha nº 01 de fls. 16/28;

- pagamentos de títulos, boletos, convênios e envio de TEV, lançados a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Bancos c/ movimento”, sem os lançamentos compensatórios identificando a finalidade desses valores, relacionados na Planilha nº 02 de fls. 32/36;

- “empréstimos” recebidos de sócio e de terceiros, lançados a débito na conta “Caixa”, não lastreados por documentos formais que atestassem tanto a origem quanto a entrega dos recursos financeiros, relacionados na Planilha nº 03 de fls. 37/38. Ressalta-se que também foram estornados os valores lançados a crédito na conta “Caixa” referentes a pagamentos de parte desses empréstimos, conforme Planilha nº 03-A de fls. 39;

- “Integralização de capital”, em 02/01/17 e 17/02/17, lançados a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Capital Social”, sem a devida comprovação do real ingresso do numerário na empresa, conforme Planilha nº 04 de fls. 42.

O Fisco constatou também, no período de setembro de 2015 a janeiro de 2017, diversos recursos ingressados na Conta “Bancos c/ movimento” sem origem comprovada, relacionados na Planilha nº 05 de fls. 44, correspondentes a TED, TEV e outras operações bancárias, que foram lançados a débito na conta “Bancos” e a crédito na conta “Caixa”.

Essas irregularidades autorizam a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c com art. 194, § 3º, do RICMS/02, que ocasionaram falta de recolhimento de ICMS.

A Recomposição da Conta “Caixa” se encontra detalhada na Planilha nº 07 de fls. 51/53, cujos valores de saldo credor mensal apurado, bem como o saldo final escritural tributável (saldo final devedor registrado pela Contribuinte no mês de dezembro), foram levados à Planilha nº 08 de fls. 54/56, juntamente com os recursos sem origem comprovada lançados na conta “Bancos c/ movimento”, para a apuração do imposto devido.

Conforme esclarecimentos do Fisco constantes dessa planilha, a base de cálculo do mês de dezembro corresponde ao saldo final credor apurado no período somado ao saldo final devedor escritural registrado pela Contribuinte.

O Fisco pontua que foi aplicada a alíquota de ICMS de 18% (dezoito por cento), em conformidade com o art. 42, § 29, do RICMS/02 e art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75.

O Demonstrativo do Crédito Tributário se encontra às fls. 57/58, evidenciando as 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.

No Relatório Fiscal do Auto de Infração, o Fisco descreve que, para realização do trabalho executado, requisitou à Contribuinte, mediante Intimações fiscais nºs 001 e 003 (fls. 65 e 68), todos os extratos bancários pertencentes à empresa e a Escrituração Contábil Digital – ECD dos exercícios de 2015 a 2017.

Ao analisar tais documentos, o Fisco observou diversos valores ingressados na conta “Caixa” com lançamentos considerados irregulares ou lançamentos com históricos que não esclareciam a origem dos recursos ou que não foi identificada a contrapartida do lançamento no “Caixa”.

Assim, por meio das Intimações fiscais nºs 004 a 007 (fls. 70/90), o Fisco solicitou à Contribuinte esclarecimentos acerca dos valores que ingressaram na conta “Caixa” e que constam dos extratos bancários da empresa como cheques emitidos e compensados, pagamentos efetuados, TEV enviado e outras operações bancárias, bem como a apresentação da documentação probante dos registros contábeis de valores a título de “empréstimos de particulares” e “integralização de capital social”, recebidos no “Caixa”.

Na oportunidade, o Fisco lembra a Contribuinte que *“a falta de apresentação de tais documentos acarretaria a desconsideração do referido lançamento pelo fisco, pois, de acordo com a legislação, qualquer lançamento na escrita contábil ou fiscal da empresa há que estar comprovado com documento idôneo”*.

Em atendimento ao solicitado, a Contribuinte manifesta-se, de acordo com os documentos de fls. 29/30, 40, 43 e 45/46, apresentando suas justificativas para os lançamentos apontados pelo Fisco, as quais foram analisadas conforme as observações fiscais abaixo exibidas de forma resumida para cada planilha elaborada:

- **Planilha nº 01**, relativa aos valores de cheques emitidos e compensados que ingressaram na conta “Caixa”. Justificativa Contribuinte (fls. 29/30 e 45/46): *“No caso dos cheques compensados constantes na mencionada planilha, acontece que o titular da empresa e seu pai são donos de outras empresas também, e partindo do princípio de uma administração mais ágil e menos burocrática, concentravam o pagamento das duplicatas em um único banco”*, no qual a Autuada não possuía conta bancária. Assim, a empresa que possuía referida conta “trocava” o cheque para a Autuada e depositava o cheque em sua conta, por isso este cheque entrava para compensação. Acrescenta que *“na tentativa de esclarecer o ocorrido criamos uma planilha denominada “Cheques Compensados”, que consiste em apresentar a data da operação, o banco emissor e o valor do cheque, e do outro lado o fornecedor o valor, a data e o banco em que as duplicatas foram pagas”*. Observação Fisco (fls. 28): *“O contribuinte apresenta uma planilha demonstrando o valor do cheque e as duplicatas que foram pagas na data da operação. Entretanto, não há como vincular tais documentos, pois nenhum dos cheques compensados correspondem aos valores dos pagamentos contabilizados apresentados na conta “Caixa” para os mesmos. Ou seja, não comprovam as operações mencionadas, uma vez que os pagamentos apresentam diversos destinatários e não são do mesmo valor do cheque compensado”*.

- **Planilha nº 02**, relativa aos valores de pagamentos de títulos, boletos, convênios e envio de TEV, mediante operações bancárias, que ingressaram na conta “Caixa” sem o correspondente lançamento compensatório contabilizado no “Caixa”. Justificativa Contribuinte (fls. 30 e 46): *“os valores lançados como “Transferência do banco para caixa”, neste caso na grande maioria das vezes, trata-se de boletos das “outras empresas ligadas”, do titular e do seu pai, “que foram pagos na conta da empresa “Israel Azevedo”, e deveriam terem sido lançados como empréstimos aquelas”* (sic). E ainda, *“tratam-se de transferências para pagamento dos empregados, fica evidente que as transações são feitas mensalmente, acontece que como há desconto de compras que os empregados fazem no supermercado, as transações são*

feitas pelo “Caixa”, e os valores das transferências são sempre menores que as baixas feitas a título de pagamento de salários, gentileza reportar a planilha “Folha de Pagamento”, para entendimento do processo”. Observação Fisco (fls. 36): “o contribuinte não apontou os lançamentos compensatórios contabilizados na conta “Caixa”, correspondente aos valores das operações bancárias que retornaram ao “Caixa”, nem apresentou a documentação hábil e idônea dos fatos contábeis mencionados. Deste modo, os valores acima relacionados supriram indevidamente a conta “Caixa” da empresa”.

- Planilha nº 03, relativa aos valores ingressados a título de “empréstimos” na conta “Caixa”. Justificativa Contribuinte (fls. 40): “Como os empréstimos eram feitos entre “pessoas ligadas”, registrava-se contabilmente mas na maioria das vezes não havia formalização através de outros documentos.”. Observação Fisco (fls. 38): “Não foram comprovadas as transmissões dos recursos financeiros como empréstimos do sócio e nem de terceiros, não tendo sido apresentado nenhum documento idôneo revestido de força probante, tais como: demonstrativos de movimentação bancária, cheque, etc., tendo em vista a expressividade dos valores. Também não foram apresentados os contratos de mútuo com as formalidades legais exigidas, não constando nenhum registro em cartório, nem impondo condições de proteção do patrimônio da pessoa física. Além de não ter sido apresentado documentos idôneos probantes da capacidade financeira dos supridores destes recursos.”

- Planilha nº 04, relativa aos valores ingressados na conta “Caixa” referente a “integralização de capital”. Justificativa Contribuinte (fls. 43): “como o sócio fazia aportes a título de empréstimo, em determinado momento o aporte foi de R\$ 86.500,00, totalizando o capital social registrado no contrato social da mesma, que é de R\$ 100.000,00”. Observação Fisco (fls. 42): “Não há comprovação de qualquer valor de aporte a título de empréstimo, efetuado pelo sócio à empresa, conforme alegou o Contribuinte em sua correspondência enviada ao fisco, uma vez que não consta qualquer documentação hábil e idônea, probante deste fato. Também não constam registros contábeis referentes a valores pagos e/ou transferidos da conta “Empréstimos” de terceiros, no referido período. Os valores relacionados no quadro acima, lançados como integralização de capital não correspondem a valores recebidos pela empresa de seu sócio titular, visto que não foram apresentados quaisquer documentos para comprovar a transmissão dos recursos financeiros diretamente da pessoa física do sócio, nenhum documento idôneo fora anexado, tais como: demonstrativos de movimentação bancária, cheques, etc, tendo em vista a expressividade do valor.”

- Planilha nº 05, relativa aos valores recebidos, por meio de TED, TEV e outros, na conta “Banco c/ movimento”, sem origem comprovada. Justificativa Contribuinte (fls. 46): “neste caso na grande maioria das vezes, trata-se de empréstimos de “outras empresas ligadas”, do titular e do seu pai, “e deveriam terem sido lançadas como empréstimos daquelas” (sic). Observação Fisco (fls. 44): “O Contribuinte não apontou nenhum lançamento contabilizado na conta “Caixa”, correspondente aos valores recebidos nas operações bancárias relacionadas acima”.

Assim, diante da conclusão de que não houve a devida comprovação da origem de todos os recursos em análise, ingressados nas contas “Caixa” e “Banco c/ movimento”, os quais não se encontram lastreados por documentos fiscais e contábeis, restando caracterizados como “omissão de receita”, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências fiscais cabíveis.

Em sua peça de defesa, a Impugnante afirma que o Fisco não identificou a existência de nenhum dos fatos geradores apontados no Decreto Lei nº 406/68 (art. 1º), que dispõe que o ICMS tem como fato gerador:

- a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
- a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;
- o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Às fls. 457/458 dos autos, reproduz os esclarecimentos que a Contribuinte apresentou ao Fisco em atendimento à Intimação fiscal nº 07, para a reforçar “a realidade fática que ocorreu”, no intuito de demonstrar que “não houve saída de mercadoria, houve verdadeira transação financeira que, eventualmente, pode ficar sujeita a outros tributos, mas não ao ICMS”.

Entende que “a identificação da Fiscal para indicar a incidência do ICMS foi a entrada dos recursos”, portanto, “não fora apontada qualquer dúvida ou suspeita com relação à saída de mercadorias, mas somente ao ingresso de recursos”.

Reconhece, às fls. 459/460 dos autos, que “de forma precisa foram realizados os pagamentos operacionais do Supermercado João Bosco Eireli pela Israel Azevedo Supermercados Eireli, e vice e versa”, como uma “falha operacional na contabilização dos recursos” e “não uma operação sujeita ao ICMS, por não caracterizar a circulação de mercadorias, bens ou serviços”.

Acrescenta que o Fisco “sequer considerou os valores que foram utilizados para pagamento da Folha de Pagamento de Funcionários da empresa qualificando este pagamento como saída de mercadoria sujeita ao ICMS”.

Alega, também, que o Fisco “desconsiderou os valores utilizados como integralização de capital social, e o considerou como base tributável do ICMS”, sendo que “a transformação social efetivamente ocorreu, havendo, em tempo e modo devidos, o registro do ato na junta comercial”, conforme documentos de fls. 490/506.

Esclarece que, “como o sócio já fazia os empréstimos para a sociedade, em verdade o que houve fora verdadeira compensação. Ao invés de se devolver o valor para o sócio e o sócio novamente transferir o montante para a sociedade, incidindo assim outros tributos, tal como o IOF, realizaram as partes a compensação de créditos a fim de que fosse considerado o valor como a integralização do capital social”.

Para melhor análise dos argumentos apresentados pela Defesa, cumpre, inicialmente, comentar que a constatação da existência de saldo credor na Conta Caixa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como a escrituração de recursos sem origem comprovada na conta “Caixa” ou equivalente, caracterizam omissão de receitas, fato que autoriza a presunção legal de que ocorreram saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02 e arts. 293 e 294 do Decreto nº 9.580/18:

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.

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

(Grifou-se)

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;

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:

§ 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)

Decreto nº 9.580/18

Saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo

Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Suprimentos de caixa

Art. 294. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou por outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou por acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Grifou-se).

Assim, cabe ao contribuinte o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Nessa toada, vale comentar que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas, reiterando, essa prova cabe ao contribuinte, explicitando a origem dos recursos do ativo. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja existência de recursos não comprovados na Conta “Caixa” ou equivalente.

Portanto, a presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido adverso ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção fiscal.

Sobre a questão, 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.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o contribuinte da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as 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.

(...)

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).

Pela importância, destaca-se que, de acordo com as normas contábeis, os recursos objeto de autuação oriundos de conta bancária para pagamentos de despesas e boletos, cheques compensados e transferências bancárias, não são passíveis de serem transitados pela Conta “Caixa”.

Ainda assim, se o contabilista transitou tais recursos pela Conta “Caixa”, deverá, obrigatoriamente, na mesma data, retificar o lançamento anterior, creditando os mesmos valores na Conta “Caixa” e debitando os destinatários, seja ele fornecedor ou mesmo outra conta bancária da própria empresa.

Tais lançamentos representariam o “lançamento cruzado ou duplo” (chamado pelo Fisco como “lançamento compensatório”), ou seja, aquele em que a empresa efetua o pagamento via Banco, contabilizando a transferência para o “Caixa”, e imediatamente contabiliza o pagamento (por meio do “Caixa”), retificando o lançamento anterior, conforme o seguinte lançamento exemplificativo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

D- (conta debitada): Fornecedor/Despesas/Contas a Pagar;

C- (conta creditada): Caixa;

Histórico: retificação lançamento xyz

Contudo, no presente caso, não obstante ter sido devidamente intimada, a Contribuinte não apresentou qualquer documento hábil que pudesse comprovar tais lançamentos, não demonstrando que o ingresso de recurso na Conta “Caixa” teve sua respectiva saída na mesma data e valor da respectiva conta.

Observa-se, então, que a Contribuinte tem o procedimento usual de suprir indevidamente a Conta “Caixa” com valores que são, na verdade, recursos debitados da conta bancária para pagamentos de fornecedores ou transferências bancárias ou despesas diversas.

Assim, inexistindo o lançamento de retificação, resta comprovado o suprimento indevido de Caixa para cobrir saldo negativo da Conta Caixa, fazendo frente a despesas realizadas, o que conduz à presunção de que tais recursos se originaram de receitas omitidas.

Registra-se que, da mesma forma que os valores que serviram para pagamentos (conforme extratos bancários) não podem suprir a Conta “Caixa”, os cheques compensados também não podem, muito menos as transferências bancárias.

Conveniente destacar que a jurisprudência deste Conselho e de outros Conselhos (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) é firme no sentido de que a compensação bancária pressupõe que os recursos saíram de contas bancárias, no caso da Autuada, com destino a contas de terceiros, assim tais recursos não poderiam suprir a Conta “Caixa”.

Pede-se vênua para transcrever excertos de decisão deste Conselho, que bem esclarecem a presunção de saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal amparada na constatação de suprimentos da Conta “Caixa” por meio de cheques compensados e outros:

ACÓRDÃO: 21.559/14/1ª

RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000195667-09

(...)

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL FACE À EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS E SALDO CREDOR NA CONTA “CAIXA”, PRESUNÇÃO AUTORIZADA PELO DISPOSTO NO ART. 49, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

(...)

DESTAQUE-SE INICIALMENTE QUE OS CHEQUES LIQUIDADOS POR MEIO DE COMPENSAÇÃO BANCÁRIA E AS OPERAÇÕES ELETRÔNICAS, POR SUA NATUREZA, NÃO SE PRESTARIAM AO SUPRIMENTO DO CAIXA, UMA VEZ QUE ESTÁ AFASTADA A POSSIBILIDADE DE SAQUE DE NUMERÁRIO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSA FORMA, RESTARIA A HIPÓTESE DE LANÇAMENTOS CRUZADOS, OU SEJA, AQUELES EM QUE PRIMEIRO CONTABILIZA-SE O CHEQUE A DÉBITO NA CONTA "CAIXA" E A CRÉDITO NA CONTA BANCOS E, IMEDIATAMENTE, CONTABILIZA-SE A CONTRAPARTIDA (PAGAMENTO DE DESPESA, FORNECEDOR, ETC.), CREDITANDO A CONTA "CAIXA" E DEBITANDO AS RESPECTIVAS CONTAS DE DESPESAS, LANÇAMENTOS ESSES DE DATA E VALOR EQUIVALENTES.

(...)

AS OPERAÇÕES ELETRÔNICAS (TRANSFERÊNCIA ONLINE) SÃO OPERAÇÕES FINANCEIRAS DE TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS ENTRE CONTAS BANCÁRIAS, INEXISTINDO A POSSIBILIDADE DE A EMPRESA EFETUAR UMA TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA PARA O SEU CAIXA.

AINDA ASSIM, SE O CONTABILISTA TRANSITOOU O TED PELA CONTA "CAIXA", DEVERIA NA MESMA DATA LANÇAR O MESMO VALOR, A CRÉDITO DA CONTA "CAIXA" E A DÉBITO DO DESTINATÁRIO, SEJA ELE FORNECEDOR OU ATÉ MESMO OUTRA CONTA BANCÁRIA DA PRÓPRIA EMPRESA.

QUANTO AOS RECURSOS CONTABILIZADOS NO "CAIXA" ORIUNDO DE DÉBITOS AUTOMÁTICOS, POR SUA NATUREZA, É INADMISSÍVEL O SUPRIMENTO DO CAIXA COM VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE DESPESAS EFETUADAS DIRETAMENTE NA CONTA BANCÁRIA DA EMPRESA.

(...)

VERIFICA-SE DA ANÁLISE DAS MICROFILMAGENS APRESENTADAS PELA AUTUADA QUE OS CHEQUES, NOMINAIS À CONTRIBUINTE, ERAM ENDOSSADOS E UTILIZADOS PARA PAGAMENTOS, CONFORME AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA NO VERSO, E LANÇADOS NOS EXTRATOS BANCÁRIOS COMO "SAQUES PARA PAGAMENTO".

PORTANTO NÃO SE PRESTAM AO SUPRIMENTO DO CAIXA, UMA VEZ QUE OS RECURSOS NÃO FORAM INGRESSADOS NO CAIXA E, TAMPOUCO, FOI FEITA A CONTABILIZAÇÃO A CRÉDITO DO CAIXA E A DÉBITO DAS RESPECTIVAS CONTAS DE DESPESAS, NA MESMA DATA E VALOR CORRESPONDENTE.

(...)

A DEFESA ENTENDE QUE A MICROFILMAGEM DOS CHEQUES, POR SI, SERVE À DESCONSTITUIÇÃO DA PRESUNÇÃO DE SAÍDA DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, QUE SÓ DEVERIAM SER MANTIDAS CASO O CONTRIBUINTE NÃO DEMONSTRASSE QUE OS VALORES EM QUESTÃO, INDEPENDENTE DA FORMA DE LANÇAMENTO OU MESMO DA SUA EXISTÊNCIA, NÃO REPRESENTASSE OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS.

NO ENTANTO, NÃO LHE CABE RAZÃO.

É CEDIÇO QUE A PRESUNÇÃO LEGAL DO ART. 194, § 3º DO RICMS/02, NÃO SE RESTRINGE AOS CASOS DE "SALDO CREDOR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA CONTA CAIXA”, MAS TAMBÉM AUTORIZA A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO QUANDO EXISTIREM RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA “CAIXA”.

A AUTUADA DEMONSTROU QUE OS RECURSOS LANÇADOS A DÉBITO DO CAIXA SÃO ORIUNDOS DE VALORES DE CHEQUES DE EMISSÃO PRÓPRIA LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO BANCÁRIA.

SABE-SE QUE A COMPENSAÇÃO BANCÁRIA PRESSUPÕE QUE OS RECURSOS SAÍRAM DE CONTAS DA IMPUGNANTE COM DESTINO A CONTAS DE TERCEIROS, ASSIM TAIS RECURSOS NÃO PODEM SUPRIR O CAIXA.

DESSA FORMA, REPITA-SE, NO CASO DE SE ADOTAR O PROCEDIMENTO DE “LANÇAMENTO CRUZADO”, OU SEJA, AQUELE EM QUE PRIMEIRO CONTABILIZA-SE O CHEQUE A DÉBITO NA CONTA “CAIXA” E A CRÉDITO NA CONTA BANCOS E, IMEDIATAMENTE LANÇA-SE A CONTRAPARTIDA (PAGAMENTO DE DESPESA, FORNECEDOR, ETC.), CREDITANDO A CONTA “CAIXA” E DEBITANDO AS RESPECTIVAS CONTAS DE DESPESAS. LANÇAMENTOS ESTES DE DATA E VALOR EQUIVALENTES, DEVERIA A IMPUGNANTE TER APRESENTADO O REFERIDO LANÇAMENTO, O QUE ANULARIA O EFEITO DO CHEQUE NO CAIXA.

NÃO BASTA COMPROVAR QUE A DESPESA FOI REALIZADA, MAS SIM, QUE FOI CORRETAMENTE CONTABILIZADA.

ASSIM SENDO E, CONSIDERANDO-SE QUE A AUTUADA NÃO DEMONSTROU A CONTABILIZAÇÃO DA DESPESA, CREDITANDO A CONTA “CAIXA”, NÃO RESTA QUALQUER DÚVIDA QUE O PROCEDIMENTO FISCAL ESTÁ CORRETO, ESTORNANDO OS VALORES DA CONTA “CAIXA”, O QUE RESULTOU EM SALDO CREDOR NA REFERIDA CONTA, ESTANDO ASSIM CARACTERIZADA A SAÍDA DE MERCADORIAS, TRIBUTÁVEIS PELO ICMS, DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

(GRIFOU-SE).

Às fls. 584/651 dos autos, a Impugnante anexa, à peça de defesa, a mesma planilha apresentada ao Fisco, em resposta a intimações fiscais (vide fls. 148/181), tentando vincular os cheques compensados, relacionados na Planilha nº 01 do Auto de Infração, que foram lançados a débito na conta “Caixa”, a pagamentos de diversas despesas da empresa, e acosta, ainda, às fls. 652/2.129, cópias dos cheques compensados e dos comprovantes de pagamento das referidas despesas.

No entanto, conforme análise já realizada pelo Fisco, não foi possível concluir essa vinculação, pois os dados não coincidem, ou seja, nenhum valor de “cheques compensados” corresponde ao pagamento (ou conjunto de pagamentos) apresentado pela Defesa.

Ademais, o que é fundamental, não foram apresentados os lançamentos cruzados, retificadores das operações objeto de autuação.

Entende-se, então, que os documentos trazidos pela Defesa apenas fazem prova a favor do Fisco, pois comprovam que os recursos glosados pelo Fisco foram

diretamente debitados da conta bancária da Autuada mediante transferências bancárias/pagamentos de títulos/outros débitos no extrato bancário, evidenciando, de modo incontestável, que tais valores jamais transitaram em espécie na Conta Caixa da empresa.

E ainda, tais documentos não comprovam que os suprimentos de Caixa foram retificados, nem mesmo parcialmente, pois não há qualquer demonstração de que houve saída de Caixa correspondente aos suprimentos em questão.

Não havendo lançamento retificador, resta confirmado que houve suprimento indevido na Conta Caixa, o qual deve ser estornado, mediante Recomposição da Conta “Caixa”, pois, reiterando, na verdade, trata-se de recursos que saíram da conta bancária, mas que tiveram destinos diversos, não podendo ser lançados como Suprimentos de “Caixa”.

Destaca-se que, mesmo que os pagamentos sejam verdadeiros, o cerne da questão é o suprimento indevido na Conta “Caixa”, lançado pela empresa como entrada de recurso proveniente do Banco, mas que, na verdade, foi utilizado para pagamentos diversos/transferências bancárias, que, por sua vez, não foram devidamente contabilizados.

Equivoca-se a Impugnante ao crer que a simples apresentação dos documentos pagos comprova que não houve saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, as quais foram apuradas com base em saldo credor na Conta Caixa após ajuste, ao excluir suprimento de Caixa indevido.

Referidos documentos apenas comprovam que os pagamentos diversos foram realizados, mas não comprovam a origem dos suprimentos de Caixa.

Convém ainda destacar que é cediço que a falta de lançamentos de pagamentos na escrita contábil tem, por objetivo, impedir o surgimento de saldo credor de “Caixa”, o que foi apurado pelo Fisco após a Recomposição da Conta “Caixa”, em virtude da glosa dos recursos indevidamente ingressados na conta “Caixa”.

Portanto, como a Contribuinte utilizou a saída financeira do Banco, destinada a despesas/transferências bancárias, para suprir indevidamente o Caixa, correta a presunção de que tais recursos sem comprovação de origem, caracterizados como omissão de receitas, correspondem a saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, restando, conseqüentemente, corretas as exigências fiscais.

Ao contrário do entendimento da Defesa, a incidência do ICMS exigido é sobre a saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, apurada a partir da constatação de ingressos de recursos diversos, caracterizados como omissão de receita.

Importa comentar que a Impugnante reconhece, às fls. 459/460 dos autos, que *“de forma precisa foram realizados os pagamentos operacionais do Supermercado João Bosco Eireli pela Israel Azevedo Supermercados Eireli, e vice e versa”* e insiste na alegação de que se trata somente de uma *“falha operacional na contabilização dos recursos”* e *“não uma operação sujeita ao ICMS, por não caracterizar a circulação de mercadorias, bens ou serviços”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, esta declaração vem apenas corroborar com a constatação fiscal de que a Autuada desconsidera as normas contábeis legais aceitas, realizando uma verdadeira confusão patrimonial, afrontando, inclusive, o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Vale, ainda, trazer o seguinte esclarecimento fiscal, no que tange à alegação da Impugnante de que o Fisco “*sequer considerou os valores que foram utilizados para pagamento da Folha de Pagamento de Funcionários da empresa qualificando este pagamento como saída de mercadoria sujeita ao ICMS*”:

Esclarecemos que, os valores referentes pagamento da folha salarial, não integram a base de cálculo do presente Auto de Infração, conforme podemos observar nas planilhas nº 01 a nº 05, uma vez que foram excluídos pelo fisco antes da formalização do crédito tributário exigido.

Em relação aos recursos ingressados na conta “Caixa” a título de “empréstimos” e com a finalidade de “integralização de capital”, verifica-se que a Contribuinte, não obstante ter sido devidamente intimada, não apresentou qualquer documento hábil que pudesse comprovar a origem e a efetividade da entrega dos numerários à empresa, implicando na conclusão de que tais recursos originaram-se de receitas omitidas.

Observa-se que a Contribuinte sequer apresentou contratos de mútuo, na tentativa de demonstrar a ocorrência das operações de empréstimos, embora não sejam provas suficientes para dar legitimidade à operação, não sendo hábeis para comprovar a efetiva entrada dos correspondentes recursos financeiros.

Salienta-se, por oportuno, que é esse o entendimento esposado em decisões dos Tribunais e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada, em que pontuam que o contrato de mútuo, por si só, não comprova a origem e efetiva entrega do recurso financeiro:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.00.272269-2/000, 4ª CÂMARA CÍVEL, TJMG:

EMENTA: 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.

(GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL 252737420044010000 MG – DT DE PUBL
19/07/13 – TRF-1

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.
OMISSÃO DE RECEITA. EMPRÉSTIMO DE DINHEIRO PELO SÓCIO
DA SOCIEDADE.

(...)

DE FATO, ESTE TRIBUNAL JÁ TEVE A OPORTUNIDADE DE
SEDIMENTAR O ENTENDIMENTO DE QUE O EMPRÉSTIMO FEITO À
EMPRESA POR SEU SÓCIO, PARA SUPRIMENTO DE CAIXA, DEVE
SER CABALMENTE DEMONSTRADO, COMPROVANDO-SE NÃO SÓ A
ORIGEM DO NUMERÁRIO, MAS TAMBÉM SUA EFETIVA ENTREGA,
SOB PENA DE CARACTERIZAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª
TURMA

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE
NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA
CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADAS 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.

Assim, o ponto crucial a ser observado é que não houve a devida
comprovação da origem do recurso financeiro transferido, dada a expressividade dos

valores, no momento em que ocorreram os respectivos ingressos de recurso, mediante, por exemplo, extratos, depósitos, cheques ou transferências bancárias, o que comprovaria as operações de empréstimo.

Nem tampouco foi demonstrado o pagamento de parte dos supostos empréstimos concedidos à Autuada, o que também foi objeto de estorno da conta “Caixa”, quando lançado, conforme Planilha nº 03 -A do Auto de Infração (fl. 39).

Especificamente em relação aos valores lançados a título de “integralização de capital”, a Impugnante apresenta a seguinte justificativa:

Como o sócio já fazia os empréstimos para a sociedade, em verdade o que houve fora verdadeira compensação. Ao invés de se devolver o valor para o sócio e o sócio novamente transferir o montante para a sociedade, incidindo assim outros tributos, tal como o IOF, realizaram as partes a compensação de créditos a fim de que fosse considerado o valor como a integralização do capital social.

Contudo, conforme já abordado anteriormente, não restou comprovado nos autos qualquer aporte a título de empréstimos efetuados pelo sócio à empresa, pois a Contribuinte não apresentou nenhum documento hábil a comprovar a suposta transmissão de recursos financeiros diretamente da pessoa física do sócio para a empresa, a fim de atestar a origem e a entrega de recursos.

Deste modo, se não existe empréstimo comprovado entre as partes, torna-se impossível transferir um valor inexistente na conta Empréstimo ao montante para a sociedade, mediante “integralização de capital”.

Ademais, os lançamentos contábeis registrados pela empresa, ora analisados, não condizem com os fatos alegados pela Impugnante, lembrando que eles se referem a débito na Conta “Caixa” e correspondente crédito na Conta “Capital Social”, conforme Planilha nº 04 do Auto de Infração (fls. 42).

De acordo com o registrado pelo Fisco, *“a alegada transferência de valor entre o sócio e a empresa, não restou comprovada em nenhum momento e nem mesmo consta qualquer registro desta operação na conta “Empréstimos” da empresa, conforme podemos comprovar com a ECD do contribuinte”*.

Verifica-se, então, que não restou comprovado o empréstimo do sócio à empresa e, conseqüentemente, a transferência deste valor, supostamente devido ao sócio pelo empréstimo, para integralizar o capital social, ainda que o ato de integralização de capital tenha sido registrado na Junta Comercial.

Conforme concluído pelo Fisco, *“o que se verifica é que o histórico contábil não representa a essência econômica da transação, quando consigna “integralização do capital social”, tampouco identifica, de forma inequívoca, todos os registros que integram o lançamento contábil”*.

Cumprе reforçar o comentário de que os lançamentos na escrita fiscal ou contábil devem estar lastreados em documentos que confirmem a operação ali

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mencionada, capazes de provar a origem e o destino dos recursos movimentados pela empresa e a efetiva entrega/transferência dos recursos.

Assim, não sendo possível fazer prova da origem dos recursos que a Autuada recebeu em razão de “empréstimos” ou com a finalidade de “integralização de capital”, resta caracterizada a omissão de receita, o que autoriza a presunção de que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, conforme prescreve o art. 194, § 3º, do RICMS/02, transcrito anteriormente, estando corretas as respectivas exigências fiscais.

Da mesma forma, a Contribuinte não conseguiu comprovar a origem dos recursos ingressados na Conta “Bancos c/ movimento”, relacionados na Planilha nº 05 do Auto de Infração, de fls. 44, os quais, embora se refiram a operações interbancárias como TED e TEV, foram lançados a débito na conta “Bancos” e a crédito na conta “Caixa”.

Ressalta-se que a Contribuinte apresenta a justificativa, conforme declaração de fls. 46, de que se trata de empréstimos de “outras empresas ligadas”, sem, contudo, apontar qualquer lançamento que demonstrasse o alegado.

Portanto, mais uma vez, a Contribuinte não conseguiu demonstrar a origem dos recursos objeto de análise, restando, novamente, caracterizada a omissão de receita.

Pela importância, vale reiterar que poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea para comprovação da origem dos recursos ingressados na Conta “Caixa” ou equivalente.

Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, estabelecido 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 das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Destaca-se que, no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como nos Acórdãos nºs 22.408/17/1ª, 21.806/18/2ª e 22.996/18/1ª, com as seguintes ementas:

22.408/17/1ª

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA “CAIXA”, O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6763/75 C/C O ART. 194, § 3

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO 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 PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 21.806/18/2ª

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA CONSTATOU-SE, MEDIANTE ANÁLISE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS RELATIVOS À MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO ESTABELECIMENTO AUTUADO, O INGRESSO DE RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS NA ESCRITA FISCAL E SEM ORIGEM COMPROVADA, CARACTERIZANDO A SAÍDA DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE, NOS TERMOS DA PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 49, § 2º, DA LEI 6763/75, C/C ART. 42, § 1º, DA LEI FEDERAL Nº 9.430/96 E ART. 194, § 3º, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 22.996/18/1ª

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA “CAIXA/BANCOS”. CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA CAIXA, O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) COM FUNDAMENTO NOS §§ 6º E 7º DO ART. 53, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO NO SENTIDO DE EXCLUIR A MAJORAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DE ESTABELECER A PROPORCIONALIDADE ENTRE AS RECEITAS AUFERIDAS PELOS ESTABELECIMENTOS MATRIZ E FILIAL. DEVE-SE EXCLUIR AINDA AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO VALOR DO EMPRÉSTIMO CONTABILIZADO CUJA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS AO SUJEITO PASSIVO FOI COMPROVADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, considerando que a matéria se adequa ao arcabouço legal anteriormente transcrito, legítimas as exigências fiscais lançadas no presente Auto de Infração, inclusive em relação à Multa de Revalidação, aplicada com fulcro no art. 56, inciso II, e à Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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;

(...)

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.

Registra-se que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 teve a sua redação alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, mais recentemente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

Lei Nº 22.796, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017

(MG de 29/12/2017)

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.”

(...)

(Grifou-se)

Da análise da apuração das exigências fiscais (fls. 54/58), verifica-se que a alíquota adotada foi de 18% (dezoito por cento) e, considerando que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), observa-se, de plano, ser prescindível a aplicação do limite máximo (2 vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso.

Em relação à alíquota aplicada na apuração do imposto devido, a Impugnante requer que o Fisco altere a alíquota utilizada de 18% (dezoito por cento) para alíquota média, de acordo com as DAPIs do período apurado.

Reclama que, nos presentes autos, *“houve uma manifesta quebra do princípio da igualdade tributária”*, alegando *“não ser possível que dois Supermercados, pertencentes ao pai e ao filho, em relação direta de parentesco, comercializando os mesmos tributos, tendo a mesma escrituração contábil, com os mesmos apontamentos de erros na escrituração por parte da fiscal, tenha a aplicação do cálculo do tributo (aplicação da alíquota) de forma diferenciada”*.

Às fls. 450/451, apresenta *“a forma de apuração empreendida no Supermercado João Bosco Eireli”*, em que *“fora utilizada a Alíquota Média de saída, obtida com a operação de saída do próprio contribuinte, conforme informações no DAPI do período”*, considerando, inclusive, as situações sujeitas à substituição tributária e isenções.

Traz doutrinas no sentido de que deve ser respeitado o princípio da igualdade previsto na Constituição Federal, não podendo o estado ter *“dois pesos e duas medidas”* para casos idênticos.

Contudo, não prospera a reclamação da Defesa, uma vez que, no caso concreto, o Fisco apurou o imposto devido de acordo com o previsto na legislação tributária, em total respeito ao princípio da legalidade.

Vale relembrar que o presente trabalho refere-se à constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, pela existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta *“Caixa”* ou equivalente, que caracterizam omissão de receitas, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02.

Especificamente para essa situação, a legislação determina que seja aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento), para fins de apuração do imposto devido, salvo se o contribuinte especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente. Veja-se o que dispõe o art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75, devidamente capitulado pelo Fisco:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

- I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;
- II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

Depreende-se da norma em destaque, que sua aplicabilidade restringe-se aos lançamentos nos quais o valor das operações ou das prestações é arbitrado pela autoridade fiscal (art. 51 da Lei nº 6.763/75) ou amparado pelas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, conforme autorização prevista na Lei nº 6.763/75 (art. 49, § 2º), sendo certa a sua aplicação na apuração fiscal *sub examine*.

Se, de fato, houve autuação lavrada contra outro contribuinte, cujo contexto detém as mesmas especificidades dos presentes autos, porém com aplicação de alíquota média, entende-se que o Fisco adotou um critério mais benéfico a outro contribuinte, pois o correto, de acordo com a legislação tributária vigente, seria aplicar a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Assim, verifica-se que o pleito da Impugnante encontra óbice no referido art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75, o qual disciplina que o imposto devido deve ser calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), considerando, ainda, que, no caso dos autos, não é possível especificar as mercadorias cujas operações se encontram desacobertadas de documento fiscal.

No tocante à sujeição passiva, não obstante não tenha sido contestada pela Defesa a inclusão de Paulo Augusto Telles Azevedo Israel, no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, importa comentar que o titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, o qual efetivamente é quem participa das deliberações e responde pelos negócios da empresa.

Essa responsabilização está relacionada com o cometimento das infrações detectadas (dar saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal), em que se adotou uma sistemática com o claro objetivo de omitir operações com mercadorias e ocultá-las do controle do Fisco, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, mas, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do STJ para a responsabilização solidária do sócio.

Dessa forma, correta a eleição, para o polo passivo da obrigação tributária, do titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), nos termos do disposto nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Em relação à responsabilidade solidária do Contabilista, a Defesa afirma que não há descrição de dolo nas alegações do Fisco, apenas *“efetiva imperícia do contabilista, o que configura a culpa, mas não cria sua responsabilidade perante terceiros”*, sendo, portanto, *“incabível a sua qualificação como obrigado solidário”*.

Registra-se, contudo, que a responsabilização do contabilista está diretamente relacionada com a simulação de lançamentos contábeis de suprimentos indevidos de Caixa, para cobrir saldo negativo da Conta Caixa, ocultando receitas de vendas (fato gerador de ICMS), o que, conseqüentemente, acarreta a falta de recolhimento do imposto.

O contabilista é tecnicamente responsável por essa ocultação, evidenciando a ocorrência de fraude contábil, ou seja, dolo, no momento em que há escrituração de pagamentos diversos, mediante transferência eletrônica, como supostos suprimentos de Caixa.

É cediço que transferência eletrônica entre contas bancárias em hipótese alguma serve para justificar suprimento de Caixa.

Destaca-se que o lançamento contábil de recursos sem comprovação de origem e a inexistência de lançamentos retificadores em relação aos suprimentos indevidos de Caixa confirmam a caracterização de dolo ou fraude contábil.

Por fim, a responsabilidade do contabilista encontra-se expressa no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 3º São também **pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade**, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

(destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, cabe a seguinte ressalva. No caso dos autos, não foi o contabilista eleito como coobrigado, mas sim, a empresa de contabilidade Magalhães e Magalhães Ltda.

Importa observar que o art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Nesse sentido, referido art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 dispõe que “*são pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.*”

Portanto, exercendo a competência ditada pelo art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, a lei mineira elevou à condição de responsáveis o “contabilista” ou “o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade”.

Contudo, nenhuma dessas duas pessoas foram apostas no polo passivo da obrigação tributária, no caso em análise.

Frisa-se que o art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 trata da responsabilidade pessoal do agente, nos casos em que especifica.

Assim, poderia se perquirir sobre a inclusão pessoal do contabilista responsável pela escrita contábil da Autuada. Todavia, considerando os fundamentos legais para sustentar a eleição da Coobrigada, inadmissível que seja responsabilizada a empresa de contabilidade à qual estaria vinculado o contabilista responsável.

Tal medida extrapola a previsão legal objetiva e expressamente disposta pela legislação de regência, a qual visa, apenas e tão somente, imputar responsabilidade a um terceiro em face às condutas por ele perpetradas, imbuídas de dolo ou má-fé.

Dessa forma, não obstante haja nos autos a caracterização de dolo/fraude contábil, comprovando a responsabilização do contabilista pelos atos por ele praticados, entende-se que a Coobrigada, empresa de contabilidade Magalhães e Magalhães Ltda, deve ser excluída do polo passivo da obrigação tributária, uma vez que inexistente o devido respaldo e amparo legal para tanto.

No que se refere aos demais pedidos listados às fls. 464 pela Impugnante, vale reproduzir as seguintes anotações do Fisco:

Não há justificas cabíveis, para que seja anexado ao presente Auto de Infração, o processo realizado com outro Contribuinte, em tramitação, ou seja, sem acórdão proferido pelo CC/MG, sendo que a Impugnante já juntou cópia do referido processo, às fls..570 a 575 dos autos.

Absolutamente indevido o requerimento de comprovação do cumprimento dos artigos 77 a 82, da Subseção II - Da Solicitação de Informações às Instituições Financeira, do RPTA, visto que esta situação não ocorreu no presente Auto de Infração. Pois, os extratos bancários das contas-correntes,

mantidas pela empresa, foram requeridos diretamente ao Contribuinte, mediante intimação fiscal nº 001, conforme podemos verificar às fls. 64/65 dos autos, não havendo necessidade da Requisição de Informações Sobre Operações Financeiras – RIOF, junto às Instituições Financeiras.

Ressaltamos que, o levantamento da base de cálculo do ICMS, demonstrando detalhadamente a Receita não oferecida a tributação, foi apresentada pelo fisco, na Planilha nº 08, às fls. 54 a 56 dos autos.

Nota-se, que os atos promovidos no PTA, pelos servidores fazendários, encontram-se devidamente fundamentados e formalizados, conforme disposto no art. 7º do RPTA.

Pelo exposto, observando que o lançamento respeitou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que restaram devidamente comprovadas as infrações cometidas pela Autuada, bem como a responsabilidade do Coobrigado, titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir as exigências fiscais.

Contudo, deve ser excluída do polo passivo da presente obrigação tributária a Coobrigada Magalhães e Magalhães Ltda, empresa de contabilidade, em razão de inexistência de previsão legal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Coobrigada Magalhães e Magalhães Ltda do polo passivo da obrigação tributária, em razão de falta de previsão legal, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2020.

André Barros de Moura
Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente