

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.651/08/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000152490-83	
Impugnação:	40.010118288-11	
Impugnante:	Dias, Freitas Comércio de Móveis e Eletrodomésticos Ltda.	
	IE: 236252847.00-52	
Proc. S. Passivo:	Lauro Limborço	
Origem:	DF/Varginha	

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR. Constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso I, § 3º, dos RICMS/96 e RICMS/02 e artigo 110 da CLTA/MG. Infração caracterizada, legitimando-se as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, apurada mediante roteiro fiscal de caixa, por meio do qual se constatou a existência de saldo credor na conta “Caixa”.

Verifica-se que a autuação abrange 15 estabelecimentos da Autuada que possuem escrituração contábil centralizada (fl. 12) e foi precedida da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal (fl. 02), de intimações para apresentação de documentos, livros de registros fiscal e contábil, de solicitação para preenchimento de demonstrativos, assim como da apresentação de comprovantes de despesas (fls. 14/86), as quais não foram atendidas a contento.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso II, alínea “a”, do artigo 55 da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.281 a 1.287, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.446 a 1.454.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 1.456, que resulta na manifestação de fl. 1.457.

A Auditoria Fiscal exara o despacho interlocutório de fls. 1.458, o qual é cumprido pela Autuada (fls.1.460/1.461) e apresentação dos documentos de fls. 1.462 a 1.488. O Fisco se manifesta a respeito (fls. 1.490 a 1.498).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.506 a 1.515, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

De início, quanto à arguição de decadência parcial do crédito tributário, não assiste razão à Impugnante, face ao disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Registre-se que a regra do § 4º, do artigo 150 do CTN, invocada pela Autuada, não se aplica ao caso presente, haja vista que se refere a valores oferecidos à tributação, ou seja, declarados/lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento. A irregularidade apontada nos autos diz respeito à saída de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal.

Assim, em relação aos valores subtraídos da declaração, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício, circunscrito à regra geral estabelecida pelo precitado artigo 173 do CTN.

No caso em análise, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 1º de janeiro de 2002, findando-se em 31 de dezembro de 2006, conforme preceitua o inciso I, do mencionado art. 173 do CTN. Tendo sido a Autuada intimada do Auto de Infração em 16/05/06 (fl. 1.280), ou seja, dentro do referido prazo, não há que se falar em decadência quanto ao crédito tributário referente ao período anterior a dezembro de 2001.

A autuação versa sobre exigências fiscais relativas à imputação de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, em face da existência de saldo credor na conta “Caixa”, cujos valores foram apurados mediante recomposição da referida conta por meio da qual foram estornados os empréstimos fictícios, bem como àqueles correspondentes ao “complemento de caixa excedente”.

Observa-se que a autuação abrange 15 estabelecimentos da Autuada que possuem escrituração contábil centralizada (fl. 12), sendo a atividade econômica principal dos estabelecimentos o comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, tendo a matriz, ora sujeito passivo da autuação, iniciado as atividades em março de 1.981.

Como bem salientou o Fisco, diante do não atendimento, ou do atendimento de maneira incompleta, pela Autuada, às diversas intimações para apresentação da documentação relacionada às despesas dos estabelecimentos (fls. 14/86) e da falta de confiabilidade das informações constantes no livro Razão, materializadas por meio dos disquetes anexados à fl. 11, o desenvolvimento do trabalho fiscal se tornou possível a partir do levantamento dos dados escriturados na conta “Caixa”. Tal fato não retira a

legitimidade do lançamento, como pretende a Impugnante, vez que a referida conta registra fielmente toda sua movimentação financeira dos estabelecimentos envolvidos (fluxo de caixa).

Mediante a análise da conta “Caixa” busca-se averiguar as receitas e as despesas declaradas pelo estabelecimento, confrontando uma às outras, com o objetivo de apurar se os ingressos de numerários oferecidos à tributação são condizentes com as despesas lançadas. Assim, o saldo credor, ou “estouro de caixa”, que se verifica quando os gastos superam o faturamento, considera-se saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, nos termos regulamentares.

Consoante as Notas Explicativas elaboradas pelo Fisco (fls. 90/95), no caso específico, o trabalho fiscal consistiu na recomposição da conta “Caixa”, por meio da qual foram estornados os valores dos empréstimos fictícios provenientes de “Suprimento de Caixa por Mútuo” (fls. 96/98), e também, aqueles apurados como sendo “complemento de caixa excedente” (fls. 107/109), observando-se, quanto à metodologia empregada, a forma de escrituração das contas adotada pela Autuada no período, a saber:

- exercício 2001 (fls. 119/370) – verifica-se, que tendo a Autuada adotado o sistema de escrituração simplificada, a apuração restringiu-se ao confronto entre receita e despesa, estornando-se apenas os valores levados a débito da conta “Caixa” sob a rubrica de “empréstimos”, correspondentes aos “Suprimentos de Caixa por Mútuo”, no montante de R\$ 198.620,00 (fls. 96 e 103). Após a recomposição, constatou-se a existência de saldo credor na conta, conforme demonstrado à fl. 110;
- exercícios 2002 (fls. 372/744), 2003 (fls. 746/970) e 2004 (fls. 972/1.278) – do exame dos lançamentos promovidos pela Autuada, verifica-se que nesses períodos a conta “Caixa” compreende quatro contas, duas com registros a débito e duas com registros a crédito, quais sejam:
 - contas a Débito do Caixa (ingresso de numerário) – envolve o registro das Receitas (I), desdobradas em Vendas e Receitas de Vendas, e o Complemento de Caixa (II), que corresponde aos demais ingressos de numerários que não sejam relativos a venda de mercadorias, sendo as contas mais comuns: Complemento de Caixa, Depósitos em Caixa, Devolução de cheque descontado e Empréstimos;
 - contas a Crédito do Caixa (saída de numerário) – abrange o registro dos valores dos Depósitos (I) sendo as contas mais comuns: Depósitos e Cheques Descontados, e Despesas (II) que envolve todos os gastos da empresa, sendo as contas mais comuns: Pagamentos de duplicatas, salários, água, luz, aluguéis, impostos, etc.

Observa-se assim, que nos exercícios de 2002 a 2004 as colunas Débito e Crédito, em que se apresentavam os livros foram decompostas em duas outras, sendo as contas devedoras Receitas e Complemento de Caixa, e as credoras Depósitos e Despesas, de maneira que possibilitou a apuração dos valores mensais correspondentes às despesas, receitas e respectivas movimentações bancárias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com base nesse procedimento, constatou-se que em determinados períodos o valor do “Complemento de Caixa”, aporte este que a rigor corresponde ao valor do numerário trazido do banco para retornar ao “Caixa”, é superior ao valor dos depósitos, ou seja, o valor sacado no banco é maior do que aquele levado ao banco no período, evidenciando-se assim, o suprimento indevido do Caixa, seja por meio de complementos de caixa excedentes ou de supostos empréstimos de mútuo, artifícios contábeis estes utilizados pela Autuada para alimentar e manter o saldo devedor da conta de modo a suportar a escrituração das despesas mensais.

O exemplo mencionado nas Notas Explicativas, às fls. 92/94, tomando-se como referência o mês de junho/2002, ilustra bem o mecanismo contábil adotado pela Autuada para encobrir o saldo credor existente no período, e demonstra a metodologia utilizada pelo Fisco para apurar os valores dos ingressos indevidos, qual seja, expurgando-se primeiramente os valores dos “empréstimos”, para em seguida calcular o complemento de caixa excedente.

Desse modo, no que tange ao exercício de 2002, além do estorno relativo aos valores dos “empréstimos”, no montante de R\$ 257.873,47 (fls. 96 e 104) foram estornados também os valores apurados como “complemento de caixa excedente”, no importe de R\$ 106.624,50, que corresponde à diferença a maior entre o valor do complemento de caixa e o que foi depositado nos meses de fevereiro, abril e junho (fl. 107). Após a recomposição, constatou-se a existência de saldo credor na conta conforme demonstrado à fl. 111.

No exercício de 2003, foram objeto de estorno os “empréstimos de mútuo”, no montante de R\$ 861.000,00 (fls. 98/99 e 104), e também os valores apurados como “complemento de caixa excedente”, no importe de R\$ 354.820,23, observando-se que no mês de março o complemento de caixa foi reduzido ao faturamento do mês, e nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho e setembro ao total dos depósitos (fl. 108). Após a recomposição, constatou-se a existência de saldo credor na conta conforme demonstrado à fl. 112.

No exercício de 2004, considerando-se que não houve ingresso de recurso a título de “empréstimo”, o estorno se limitou aos valores apurados como sendo “complemento de caixa excedente”, no montante de R\$363.821,88, observando-se que nos meses de janeiro, março, abril e maio o complemento de caixa foi reduzido ao valor dos depósitos e em outubro e novembro ao valor do faturamento (fl. 109), que levados à recomposição constata-se a existência de saldo credor apenas no mês de abril, conforme demonstrado à fl. 113.

Recomposto o fluxo da conta “Caixa”, que corresponde à expressão real do movimento financeiro, equivalente-caixa da empresa, presumiu-se que ocorreram saídas de mercadoria ou prestação de serviços tributáveis e desacobertas de documentação fiscal, nos meses em que foram apurados saldos credores.

Em se tratando de saída desacoberta não há se falar em conceder crédito do imposto da operação anterior. Certo é que saídas sem documento pressupõem, obrigatoriamente, entradas desacobertas, já que não existe estoque negativo. Assim, não há como fazer compensação de imposto cuja operação anterior ocorreu sem o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regular acobertamento. Inadmissível, portanto a alegação da Impugnante de que houve violação ao princípio da não-cumulatividade.

A questão primordial que se examina é a capacidade do caixa da empresa, conta devedora por natureza, suportar as saídas de numerários, assim compreendidos os depósitos e os pagamentos diversos efetuados. Logo, após o estorno dos ingressos indevidos, não os suportando, o resultado foi a caracterização de saldo credor de caixa.

Por conseguinte, cobrou-se ICMS aplicando a alíquota interna de 18%, multa de revalidação (50%) e multa isolada (20%) por presunção de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme prevê o artigo 194, Parte Geral do RICMS/MG.

Como bem esclareceu o Fisco, a metodologia utilizada – o roteiro fiscal de Caixa – não constitui mera presunção ou arbitramento, mas técnica contábil – ciência exata – através da qual se contrapõe os ingressos com as saídas de numerários, a fim de apurar se o fluxo financeiro guarda sintonia com os valores oferecidos à tributação.

É de se notar então que não houve por parte da Fiscalização nenhuma “presunção” dos fatos no sentido em que a Contribuinte imputa à palavra, ou seja, de fato incerto, materializado por simples suspeitas. A presunção de que trata o artigo 194, Parte Geral do RICMS/MG, é presunção legal que significa constatação de omissão de receitas através de provas diversas, fato amplamente evidenciado nos autos. Oportuna a transcrição do mencionado dispositivo legal:

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

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

(...)

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

Apropriada também na situação em apreço, remissão ao disposto no artigo 110 da CLTA/MG, que considera como provada a saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, quando comprovado procedimento da Contribuinte que induza a esta conclusão e não sejam apresentadas provas em sentido contrário.

“Art. 110 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza a conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto de provas, será essa irregularidade considerada como provada”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com a razão o Fisco ao negar validade às provas dos empréstimos apresentados pela Impugnante, materializada pelos contratos de mútuo (fls. 1.307/1428), além de cópias de extratos bancários consignando valores relativos a saldos negativos em conta corrente, e até mesmo ao que seria relativo a financiamento junto ao BDMG (fl. 1.410).

Primeiramente, porque as importâncias consignadas nos documentos apresentam-se fora de sintonia com as quantias contabilizadas, tanto em matéria de valor quanto na questão de data. Por exemplo, à fl. 1.410 verifica-se que no “Aviso de Liberação” de financiamento expedido pelo BDMG, no valor de R\$ 37.620,00, consta data de emissão em 29/09/2000. Porém, de acordo com a escrituração no “Livro-Caixa” a entrada do numerário teria ocorrido em 02/01/01, ou seja, no exercício seguinte ao da liberação do financiamento (fl. 120).

Quanto aos empréstimos representados pelos “Contratos de Mútuo Financeiro” (fls. 1.307/1428), ressalta-se, inicialmente, que em quase todos os contratos o “Mutuante” é pessoa jurídica não integrante do sistema financeiro, cujos sócios, Adriano Roberto de Freitas e José Roberto de Freitas Filho, são também, os únicos sócios da sociedade ora Autuada, na condição de gerentes (fls. 1.295/1.296).

Acrescenta-se que nos contratos de mútuo individual (fls. 1.313, 1327 e 1.347), figura como “Mutuante” apenas o sócio Adriano Roberto de Freitas. É importante salientar que embora tendo sido intimada a comprovar as disponibilidades dos mutuantes, e o recebimento dos empréstimos, a Autuada nada apresentou nem se manifestou a respeito da questão.

Há que se considerar, ainda, que referidos contratos mostram-se completamente inócuos e sem nenhum valor probatório, sobretudo perante a Fazenda Pública, por não atenderem os requisitos de validade estabelecidos no artigo 221 do Código Civil, assim redigido: *“O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrados no registro público.”* Sendo assim, não há como atribuir validade a tais documentos como pretende a Impugnante.

Reflexamente, padecem de vício da mesma natureza as respectivas notas promissórias trazidas aos autos, visto que se trata de simples cópias não autenticadas, caracterizando-se em documentos meramente gratuitos, portanto sem qualquer valor probatório.

Como bem observou o Fisco, a afirmação da Impugnante no inciso II (fl. 1.438), de que o ingresso deste numerário teria ocorrido pelo Caixa, vem apenas reforçar os motivos da desclassificação desses documentos. Com efeito, se os empréstimos foram recebidos em espécie, para serem gastos da mesma forma, não deveriam constar em nenhum extrato bancário; por outro lado, se o numerário deu entrada em bancos, haveria de estar registrado na respectiva movimentação.

Com relação aos documentos anexados às fls. 1.461/1.488, pretende a Impugnante provar que o livro Caixa utilizado no levantamento fiscal registra

movimentação da filial estabelecida em São José do Rio Pardo – São Paulo, mediante simples coincidência de valores dos ingressos no livro Caixa, a título de movimentações financeiras das lojas mineiras, com o livro Registro de Saídas da filial paulista (fl. 1.463).

Na verdade, ao apresentar provas dessa natureza, o que a Impugnante pretende mesmo é lançar dúvida sobre a legitimidade do trabalho fiscal para dela se beneficiar. No entanto, da análise dos fatos e elementos que envolvem a matéria depreende-se que a única incerteza que persiste está relacionada à veracidade das provas trazidas aos autos.

Vê-se que a autuação abrange os períodos de janeiro/01 a dezembro/04, porém, no que concerne à questão temporal, a própria Impugnante afirma que “*nos anos de 2004 e 2005, possuía uma filial em São José do Rio Pardo*”; assim, considerando-se que a autuação não alcança o exercício de 2005, é possível afirmar que os documentos referentes a esse exercício não possuem qualquer valor probatório, no que pertine à movimentação financeira objeto da autuação (fls. 1.472/1.488).

Por meio de consulta efetuada junto ao Sistema Restrito do Sintegra – “Sintegraris”, constata-se que referida filial foi inscrita naquele Estado em outubro de 2004, portanto no mesmo mês a que se referem os lançamentos constantes no livro Registro de Saída apresentado pela Impugnante para comprovar que as receitas daquela filial estão englobadas no fluxo de caixa do estabelecimento autuado (fl. 1.463). Diante disso, pode-se afirmar que tal prova envolve tão somente as receitas do mês de outubro/04.

Nesse contexto, resta então avaliar se essa prova atende os requisitos estabelecidos na legislação sob o aspecto da veracidade. Sobre a matéria, o art. 109 da CLTA/MG é categórico ao exigir do sujeito passivo a apresentação de prova inequívoca contra o lançamento, assim considerada a prova adequada, indubitosa, insuscetível de gerar quaisquer questionamentos e expurgada de quaisquer incertezas.

Com a razão mais uma vez o Fisco, ao afirmar que o único registro hábil capaz de individualizar o lançamento contábil, classificá-lo e de identificá-lo, além do livro Razão é o livro Caixa, que neste caso, conforme se observa à fl. 1.465, em relação a esses ingressos consta apenas a expressão “VENDA CONF REGISTRO SAÍDA”, não identificando a origem das receitas; ou seja, a escrituração não indica se a matriz ou qual filial praticou a operação, não se constituindo desse modo em prova inequívoca exigida pela legislação.

Acrescenta-se que os documentos de fls. 1.485/1.488, apresentados pela própria Impugnante, entre eles as cópias do livro Razão contendo parte dos lançamentos do mês de janeiro/2005, demonstram que a Autuada conhece quais os registros contábeis seriam adequados a esse tipo de comprovação, quais sejam, aqueles que identificam os estabelecimentos que efetuaram a venda. Isto significa que se assim não procedeu em relação ao período fiscalizado é porque, de fato, as receitas auferidas lançadas no livro Registro de Saídas da filial paulista (fl. 1.463) não estão englobadas no livro Caixa do estabelecimento autuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, é importante observar que uma vez acolhida a tese da Impugnante de que aquela receita é proveniente da filial paulista, tais valores também seriam passíveis de estorno, pois para efeito do levantamento fiscal tal receita seria considerada ingresso indevido, em relação ao estabelecimento mineiro, procedimento que implicaria no aumento do saldo credor na conta “Caixa” no mês de outubro/2004, na mesma proporção, já que nesse período o parâmetro utilizado para cálculo do “complemento de caixa excedente” foi o valor correspondente ao faturamento do mês (fl. 109).

Assim, configurada a infringência à legislação tributária caracterizada pela saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto, identificado o sujeito passivo, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada respectiva, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ