

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.139/09/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159606-23
Impugnação: 40.010124115-82
Impugnante: Fornac Ltda.
IE: 301959909.01-70
Proc. S. Passivo: Sérgio Geraldo de Almeida/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA/SALDO CREDOR – INGRESSOS DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS EM CONTA CONTÁBIL. Evidenciada a saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, nos termos da presunção legal prevista no art. 194, § 3º, Parte Geral, do RICMS/02, caracterizada pela apuração de saldos credores na conta “Caixa”. Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, dever ser retificado os cálculos do ICMS e da multa de revalidação relativos ao período de julho a outubro de 2003. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Dos Fatos

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2003, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º, Parte Geral, do RICMS/02, constatadas mediante a apuração de saldo credor na conta “Caixa”, provenientes da glosa de valores relativos a cheques compensados e liquidados através do sistema de compensação bancária e de transferências entre contas correntes bancárias (TED).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

O processo foi instruído pelo Fisco com Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 02); Termos de Intimação e respostas da Autuada (fls. 05/12); Auto de Infração - AI (fls. 13/14); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCM (fl. 15); Relatório Fiscal (fls. 19/21); Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 22); Recomposição da Conta “Caixa” (fl. 23); Relação de cheques compensados lançados a débito no Caixa sem o respectivo vínculo com títulos pagos pela conta Caixa (fls. 24/50); Relação de TEC/DOC lançados a débito de caixa sem comprovação do efetivo ingresso de recurso no caixa da empresa (fl. 51); Cópias dos cheques compensados, por

amostragem (fls. 52/251); Extratos Bancários da empresa (fls. 252/347); cópia do livro Razão Analítico (fls. 349/553) e cópia do livro Diário (fls. 554/594).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 602/686, com documentos anexados às fls. 687/1.073, onde alega sinteticamente que:

- o lançamento mostra-se inviável em face do decurso do prazo decadencial, uma vez que decorridos mais de cinco anos dos respectivos fatos geradores. Tendo havido notificação da suposta infração apenas em 19/12/08, data do recebimento do Auto de Infração, a Fazenda Pública Estadual decaiu do direito de proceder ao lançamento do tributo nele relacionado, relativamente aos meses de janeiro a dezembro de 2003;

- é comum empresas utilizarem a conta Caixa como controle de suas operações financeiras de pagamentos e recebimentos. Tal sistemática de registro contábil está validamente amparada nas normas e diretrizes contábeis, portanto, é um procedimento idôneo e legal;

- para facilitar a conciliação bancária e o controle dos valores financeiros, transferia os recursos da conta Banco para o Caixa e amortizava essa conta com as obrigações contraídas;

- todos os valores apontados pela Fazenda Pública, sugestivos de serem recursos não declarados, foram obrigatoriamente originados da conta Banco e correspondem aos recursos derivados das suas atividades operacionais. Em linguagem popular: “transferiu do bolso direito para o bolso esquerdo”;

- a movimentação financeira apresentada, no ano de 2003, é perfeitamente compatível com a sua atividade;

- o Fisco não pode se valer de simples alegação de presunção de certeza e liquidez, não podendo ser afastada a necessidade de a Administração Pública provar, mediante documentação hábil, o fato supostamente tido como infrator;

- a presunção de omissão de receita requer que tenha, no período da contenda, também realizado outras omissões, tais como, dos insumos adquiridos e dos gastos consumidos no processo de industrialização. Para que houvesse a possibilidade da omissão de receitas e a venda de mercadorias sem emissão da respectiva nota fiscal, seria necessário que essa mercadoria figurasse fora dos seus controles, além de terem sido adquiridas e/ou produzidas sem a devida documentação fiscal. Por isso, fica evidente que tal omissão de receita jamais poderia ter ocorrido, uma vez que não existe qualquer manifestação do Fisco acerca de possíveis omissões de compra de mercadorias/insumos no período sob análise;

- com base no consumo de energia, fica demonstrado que não há possibilidade de existência de um estoque de produtos, sem o devido registro na sua contabilidade, que pudesse confirmar a suposta venda de produtos sem a devida emissão de documentos fiscais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para se obter a receita apontada pelo Fisco, a Autuada teria que produzir, com a mesma quantidade de energia, 929.569 kg de fundição, ou seja, quase um terço a mais do que realmente produziu;

- o Fisco se equivoca no cálculo do valor original do ICMS, nos meses de julho a outubro, conforme consta no “Demonstrativo do Crédito Tributário sem Juros”. Nesses meses, o valor do suposto ICMS devido foi calculado a maior, sendo a diferença apurada em R\$ 26,38;

- comete outro equívoco, o Fisco relacionado à base de cálculo utilizada para se apurar o hipotético crédito tributário devido. A recomposição da conta se deu pelo estorno do suposto suprimento indevido de caixa, sendo apurado novo saldo final. Esse saldo final foi utilizado pelo Fisco como base de cálculo para a apuração do imposto não recolhido. Sendo que, desta maneira, o Fisco acaba por penalizá-la ainda mais, pois, evidentemente teria que utilizar como base de cálculo, apenas e somente, o maior saldo apurado no período, e não os saldos de cada mês;

- devem ser aplicados em seu favor os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

- é vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público;

- é irrazoável e desproporcional a base de cálculo proposta pelo Fisco e todo o procedimento utilizado tendente a desclassificar suas operações;

- o artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN prevê hipóteses em que, em matéria de infrações tributárias e penalidades correspondentes, devem, as normas respectivas, receber interpretação mais favorável ao contribuinte ou responsável;

- tendo em vista as dúvidas existentes que militam a seu favor, sugere-se a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN.

Por fim, requer o acolhimento e provimento de sua Impugnação, com o objetivo de cancelar as exigências contidas no Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 1077/1094, refutando as alegações apresentadas e afirmando que:

- a Impugnante confundiu decadência com prescrição, esclarecendo que não há que se falar em prescrição antes da constituição do crédito tributário;

- havendo ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não mais se aplicará a regra de decadência prevista no art. 150, § 4º, CTN para os lançamentos por homologação. Está incontestável entre os doutrinadores que, não estando sujeito ao período decadencial previsto no art. 150, § 4º, CTN, deverá ser aplicado a decadência do art. 173, I, CTN;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- algumas empresas, como a Autuada, aproveitam da situação de transferências de operações financeiras bancárias para a conta Caixa, para simularem um suprimimento de Caixa;

- a Autuada não amortizava todas as transferências para o Caixa com as obrigações contraídas;

- a origem do recurso não foi questionada, e sim o efetivo ingresso dos recursos na conta caixa;

- a técnica contábil legalmente reconhecida é regida pelos princípios da ciência contábil, portanto seus lançamentos devem estar lastreados em documentos idôneos que confirmem a operação ali mencionada, capazes de provar a origem e o destino dos recursos movimentados pela empresa e a efetiva entrega dos recursos. No entanto, estes dados não estão comprovados nos autos, como registrado no relatório fiscal;

- quanto à primeira irregularidade, foi constatado que os cheques relacionados na planilha de cheque compensados (fls. 24/50), foram lançados como suprimimento do Caixa da empresa, quando na realidade foram destinados a pagamentos diversos, já que foram compensados, inexistindo o registro de pagamentos;

- uma simples comparação entre o documento apresentado pela Autuada (doc. 7, fls. 956/980) e o relatório de cheques compensados (fls. 24/50) é suficiente para provar o destino do cheque compensado. Note que a Impugnante não demonstrou o efetivo ingresso desse recurso no Caixa da empresa. Fato que seria comprovado pelo lançamento a crédito de Caixa e a débito de fornecedor/despesa, no mesmo dia em que o cheque tivesse suprido o Caixa. Isto é, estes recursos não foram efetivamente para a conta Caixa da empresa. Ficou bem claro que estes cheques foram utilizados para saldar dívidas diversas;

- no tocante à segunda irregularidade, está nítido na conta Caixa da empresa, o histórico dos lançamentos no livro Razão cita “TED” conforme extrato. Anexo ao Auto encontra-se cópia do livro Razão e dos extratos bancários. Além disso, “TED” se trata, na verdade, de uma transferência eletrônica bancária, sendo impossível efetuar um “TED” da conta bancária para a conta Caixa da empresa. Portanto, não é difícil concluir que foram realizadas transferências para terceiros e não para o Caixa da empresa como tenta induzir a Impugnante em sua contabilidade;

- a origem do recurso não foi questionada, e sim o efetivo ingresso dos recursos na conta Caixa. A planilha de recomposição da conta Caixa (fl. 24) está embasada basicamente em duas outras planilhas, quais sejam: a) relatório de cheques compensados lançados a débito no Caixa sem o respectivo vínculo com títulos pagos pela conta Caixa (fls. 24 a 50); e, b) relação de “TED/DOC” lançados a débito de Caixa sem comprovação do efetivo ingresso de recurso no Caixa da empresa (fl. 51);

- o trabalho realizado de recomposição da conta Caixa apenas ajustou o saldo de Caixa de cada mês de acordo com o montante do suprimimento de Caixa indevido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o trabalho fiscal foi elaborado com base legal, respaldado tanto pelo RICMS/02 (art. 194, § 3º) como pela Lei 6763/75 (art. 16, incs. VI, VII, IX, art. 39, § 1º, art. 49, § 1º e art. 50, inc. II), tendo a aplicação subsidiária da legislação de regência dos tributos federais. Está a presunção de saída desacoberta de mercadoria prevista legalmente nos casos em que a escrituração do contribuinte indicar a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”. As irregularidades constatadas se encontram demonstradas em planilhas cuidadosamente elaboradas pelo Fisco, após análise e confronto com os documentos da empresa;

- insta ressaltar que a Contribuinte, foi intimada, repetidamente, a apresentar documentos que esclarecessem os indícios apurados, uma vez que na documentação em poder do Fisco não foram encontrados documentos que comprovassem os lançamentos registrados pelo sujeito passivo;

- regularmente intimada, a Autuada não comprovou os ingressos de recursos no Caixa da empresa, autorizando, dessa forma, a presunção de saídas de mercadorias tributáveis desacobertas de documento fiscal;

- em relação aos equívocos apontados pela Autuada, esclarece-se que o erro no cálculo do valor original do ICMS, nos meses de julho a outubro, conforme consta do “Demonstrativo do Crédito Tributário Sem Juros” não existe. Acontece que, para efeito didático, as alíquotas foram demonstradas com apenas duas casas decimais;

- com relação ao segundo equívoco, esclarecemos que a autuação incide sobre saldo credor na conta Caixa, sendo o fato gerador auferido mensalmente de acordo com a planilha de recomposição da conta Caixa, respeitando o aspecto temporal. Observe que o saldo credor não transfere de um mês para o outro, sendo, portanto, não cumulativo, seria ilógico partir para o raciocínio da Impugnante de que deveria ser autuado o maior saldo apurado no período e não os saldos de cada mês;

- não existem erros quantitativos no presente Auto de Infração e a base de cálculo utilizada foi estritamente legal, devidamente provada, respeitando o aspecto temporal do fato gerador, conforme explicitado exhaustivamente na Manifestação Fiscal e nos documentos anexos ao Auto de Infração.

Assim, considerando as exigências fiscais esculpidas estritamente nos moldes legais e, considerando também a argumentação apresentada insuficiente para elidir ou mesmo modificar o feito fiscal, pede seja julgado procedente o lançamento do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 1.097/1.105, que foi adotado para a decisão e dela passou a fazer parte integrante, opina pela procedência parcial do lançamento, para que sejam retificados os cálculos do ICMS e da multa de revalidação relativos ao período de julho a outubro de 2003, conforme demonstra à fl. 1.104.

DECISÃO

Cuida a presente autuação de acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2003, nos termos da presunção legal prevista no art. 194, § 3º, Parte Geral, do RICMS/02, constatadas mediante a apuração de saldo credor na conta “Caixa”, provenientes da glosa de valores relativos a cheques compensados e liquidados através do sistema de compensação bancária e de transferências entre contas correntes bancárias (*TED*), pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Como já dito, os fundamentos expostos no bem fundamentado parecer da Assessoria do CC/MG, às fls. 1.097/1.105, foram, os mesmos, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, passando, por esta razão, a compor o presente Acórdão e de onde se transcreve:

“1. Do Mérito:

1.1. Da Arguição de Decadência – Exercício de 2003:

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a novembro de 2003, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência é regida pelo art. 173, I, do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2004, findando-se em 31/12/2008. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2008 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 19/12/2008 (fl. 14), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

Mesmo para aqueles que defendem que o prazo decadencial é regido pelo art. 150, do CTN, no caso em apreço ocorreu dissimulação do fato gerador do imposto, através de suprimento fictício da conta “Caixa”, hipótese em que haveria a transferência do *dies a quo* do suposto prazo decadencial que se considera estabelecido pelo retrocitado dispositivo legal, nos termos de seu § 4º, para aquele expressamente determinado pelo art. 173, do CTN, **o que em nada alteraria a conclusão acima.**

1.2. Das Irregularidades:

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2003, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/MG, constatadas mediante a apuração de saldo credor na conta “Caixa”, provenientes da glosa de valores relativos a cheques compensados e liquidados através do sistema de compensação bancária e de transferências entre contas correntes bancárias (“*TED*”).

1.2.1. Dos Cheques Compensados:

Foi constatado pelo Fisco que a Contribuinte se valia do artifício de suprir o “Caixa”, através de lançamentos a débito da mencionada conta de valores referentes a cheques compensados.

Os cheques compensados, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (*lançamentos a crédito dos valores referentes aos respectivos pagamentos*).

Face à importância que as informações representavam para o desenvolvimento do trabalho fiscal, cuidou, o Fisco, de identificar, na contabilidade do Contribuinte, os pagamentos que coincidiam em data e valor com os cheques compensados. Só que o histórico dos lançamentos constantes em sua escrita contábil dos cheques compensados não fazia qualquer vinculação com os respectivos pagamentos efetuados.

Dando continuidade à verificação contábil e procurando verificar e esclarecer os indícios apresentados através da contabilidade da empresa, o Fisco elaborou uma relação de cheques compensados (*fls. 24/50*), intimando a Contribuinte em duas oportunidades distintas (*fls. 05 e 08*) a “*vincular os cheques compensados, liquidados através do sistema de compensação bancária, à respectiva baixa na mesma data e valor*”.

Em resposta, a Impugnante informou à fl. 11 “*que os recursos provenientes dos mesmos destinaram-se ao pagamento de títulos diversos em carteira, não sendo possível a vinculação direta e específica entre uns e outros*” e que “*através de um único cheque compensado foram efetivados diversos pagamentos. Além do mais o pagamento das obrigações não se dava apenas com a liquidação dos cheques, mas também a partir de outros ingressos como empréstimos de sócios ou de terceiros*” (G.N.).

Diante do procedimento reiterado do Contribuinte, que debita o valor do cheque compensado na conta Caixa sem vincular o suposto pagamento, ou seja, sem a contrapartida a crédito do lançamento, destacou o Fisco as incorreções quanto às normas mais elementares da contabilidade cometidas no presente caso pela Autuada.

Com efeito, a contabilidade adota o método universalmente aceito e conhecido como “*Método das Partidas Dobradas*”, cuja essência consiste no seguinte enunciado: para cada débito em uma ou mais contas deve corresponder um crédito em uma ou mais contas, de tal forma que o total debitado seja igual ao total creditado, ou seja, para todo débito há pelo menos um crédito de igual valor e vice-versa. Não há débito sem crédito. A empresa, por sua vez, tem toda liberdade de escolher a forma de registrar os seus fatos contábeis.

A contabilidade toma conhecimento da ocorrência dos fatos contábeis através de documentos. Portanto, todo lançamento deve estar apoiado em documento hábil, idôneo e adequado ao tipo de operação. Assim, se o fato contábil é o pagamento de obrigações junto a fornecedores, o documento hábil é a duplicata, e assim por diante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De posse dos documentos, a etapa seguinte consiste no registro dos fatos nos livros Diário e Razão, segundo as técnicas de escrituração próprias destes livros, em consonância com os princípios fundamentais da contabilidade e com as normas brasileiras de contabilidade.

No caso dos cheques emitidos pelo Contribuinte, liquidados através do sistema de compensação bancária, lançados a débito da conta “Caixa” como ingressos de recursos, deveriam ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de “Caixa” para o pagamento do gasto, para que se operasse a neutralidade da sistemática contábil do lançamento cruzado na conta “Caixa”.

Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive pela Fiscalização, fazendo prova a favor do Sujeito Passivo. **Caso contrário, faz prova contra e o ônus da prova passa a ser do Contribuinte.**

Se o cheque emitido pela Autuada foi liquidado pelo sistema de compensação bancária, não pode haver outra destinação senão a terceiros, que passariam a ser conhecidos somente se a Contribuinte tivesse apresentado os documentos ou prestado as informações solicitadas pelo Fisco.

Não logrando êxito, restou, ao Fisco, a alternativa de efetuar a glosa na conta “Caixa”, através do desenvolvimento de roteiro próprio para este fim, dos valores referentes aos cheques compensados, cujas contrapartidas não foram localizadas na contabilidade na mesma data e valor, fato não justificado pela Contribuinte. Constatou-se então, a existência de saldo credor na conta “Caixa”, presumindo-se a saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, nos termos do art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/MG, *in verbis*:

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

(...)

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

Efeitos de 1º/01/1998 a 06/08/2003

§ 2º - Aplicam-se, subsidiariamente, aos contribuintes do ICMS, todas as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, desde que apuráveis com base nos livros e documentos que as pessoas jurídicas ou as firmas individuais estiverem obrigadas a manter.”

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

As presunções legais *juris tantum* têm 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.

Não comprovando a empresa o registro da saída de "Caixa" para o pagamento do gasto, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos que, ficticiamente, aumentaram o saldo da conta.

Aplica-se, portanto, ao caso presente o disposto no art. 136, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747, de 03 de março de 2008 (*equivalente ao art. 110, da CLTA/MG*), *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 desacobrada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Corroboram esse entendimento, às decisões abaixo reproduzidas do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre o assunto em análise (*suprimento de "Caixa" com cheques compensados*):

ACÓRDÃO 105-14.512 EM 17.06.2004. PUBLICADO NO DOU EM: 19.10.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUENTES / 5A. CÂMARA

"OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA - OS CHEQUES EMITIDOS PELA CONTRIBUINTE, COMPENSADOS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA, LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA "CAIXA" COMO RECURSO, DEVERÃO TER SEU CORRESPONDENTE REGISTRO A CRÉDITO DESTA CONTA, PELA SAÍDA DE CAIXA PARA O PAGAMENTO DO GASTO, PARA QUE SE OPERE A NEUTRALIDADE DA SISTEMÁTICA CONTÁBIL ADOTADA, VULGARMENTE CHAMADA DE "LANÇAMENTO CRUZADO NA CONTA CAIXA". NÃO COMPROVANDO A EMPRESA O REGISTRO DESTA SAÍDA, É LEGÍTIMA A RECOMPOSIÇÃO DO SALDO DA CONTA "CAIXA", COM A EXCLUSÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE REGISTRADOS COMO INGRESSOS. A CONSEQUENTE APURAÇÃO DE SALDO CREDOR EVIDENCIA A PRÁTICA DE OMISSÃO DE RECEITAS." (G.N.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO 105-13.676 EM 05.12.2001. PUBLICADO NO DOU EM: 17.05.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 5A. CÂMARA

“SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES COMPENSADOS - COMO OS RECURSOS RELATIVOS A CHEQUES COMPENSADOS NÃO TRANSITAM PELO CAIXA, E O CONTRIBUINTE OS CONTABILIZA A DÉBITO DESSA CONTA DEVE TAMBÉM APONTAR OS RESPECTIVOS REGISTROS A CRÉDITO, COINCIDENTES EM DATAS E VALORES. NÃO O FAZENDO, SUJEITA-SE À EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS A DÉBITO QUE FICTICIAMENTE INFLARAM O SALDO DA CONTA.” (G.N.)

ACÓRDÃO 107-06269 EM 23.05.2001. PUBLICADO NO DOU EM: 22.08.2001. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

“SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO - OS CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO BANCÁRIA, POR NÃO CONSTITUÍREM INGRESSO EFETIVO DE RECURSOS, SOMENTE PODEM SER REGISTRADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA SE ESTA CONTA, NA MESMA DATA, REGISTRAR AS SAÍDAS A QUE SE DESTINARAM OS CHEQUES EMITIDOS. NÃO COMPROVADA AS SAÍDAS, O CAIXA DEVE SER RECONSTITUÍDO E AJUSTADO, TRIBUTANDO-SE, COMO OMISSÃO DE RECEITA, OS EVENTUAIS SALDOS CREDORES.” (G.N.)

Em resumo, constatou-se que os referidos cheques foram lançados como suprimimento do “Caixa” da empresa, inexistindo registros das saídas correspondentes. Este procedimento acabou acarretando a majoração indevida do saldo da conta “Caixa”, uma vez que os recursos tiveram destino diferente do que consta na escrituração do Contribuinte.

O relatório anexado pela Impugnante às fls. 956/980, denominado de “*Demonstrativo de correlação entre os depósitos efetuados a crédito de Bancos/débitos de Caixa e os cheques apontados pela Fiscalização*” ratifica a acusação fiscal, o que pode ser verificado pela planilha exemplificativa apresentada pela própria Autuada à fl. 653, que se encontra abaixo reproduzida:

Extrato	Razão 09	Lançamento	Data	Cheque	Valor	Destino/Cópia
46.894,37	Página 0002	00238	2/1/2003	364069	601,50	1/3 e Ret. Christiano de Souza - 27959
			2/1/2003	364101	350,00	Retirada Heitor - 27641
			2/1/2003	645140	550,00	Comissão Tom - 27967
			2/1/2003	640046	27.960,36	GPS (FL, DL, MI, FSA, DA) - 28447
22.609,86	Página 0002	00241	3/1/2003	645115	600,00	Férias José Maria - 27949
35.192,73	Página 0003	00245/00246	6/1/2003	364122	6.204,00	NF 32 Tom Coser Suca Carb - 27969
		00248/00249	6/1/2003	627935	3.912,53	Comissão Keal - 27069
			6/1/2003	639985	1.202,00	NF Arruelas Minas (Sucata) - 28207
			6/1/2003	640057	1.200,00	Ig. Consultoria - Geraldo Amaral - 28458
			6/1/2003	627927	4.897,54	Comissão Nota de Débito Marques - 27067
19.981,51	Página 0003	00253	7/1/2003	639994	378,00	Compra de Vinho para Funcionários - 28193
			7/1/2003	640019	1.280,49	Salário do Satoru - 28266
			7/1/2003	640062	6.621,78	FGTS Mang Minas
			7/1/2003	645105	534,75	OC 99 Polichapas - 27245

Observe-se, inicialmente, que os cheques acima listados são os mesmos relacionados pelo Fisco à fl. 24, referentes ao período de 02/01/03 a 07/01/03, ou seja, são cheques compensados cujos valores foram lançados a débito da conta “Caixa”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, da análise dos registros contidos no livro Razão Analítico referentes à conta “Caixa” (fls. 349/506), verifica-se que **inexistem** lançamentos a crédito da citada conta, nas datas e nos valores acima discriminados, relativos às despesas/gastos apontados na coluna “Destino/Cópia” (nas rubricas adequadas), o mesmo acontecendo com os demais valores indicados no relatório supramencionado, anexado pela Impugnante às fls. 956/980.

Portanto, o “lançamento cruzado na conta Caixa” (entradas e saídas transitórias de valores) não restou comprovado, pois os cheques emitidos pela Impugnante, compensados por instituições bancárias, lançados a débito da conta “Caixa” como recursos, não tiveram seus correspondentes registros a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento dos respectivos gastos.

O que houve foi um suprimento indevido do “Caixa” para quitar obrigações diversas das originalmente quitadas, obrigações estas representadas pelas duplicatas relacionadas pela Impugnante nas planilhas “Composição Entradas x Saídas” (fls. 980/1.021).

O “Balancete Analítico do Período de Janeiro a Dezembro de 2003” (fls. 1.022/1.057), as “Cópias das Faturas de Energia Elétrica no Período” (fls. 1.058/1.071) e o “Informativo ABIFA Contendo o Índice de Consumo Apresentado” (fls. 1.072/1.073), acostados aos autos pela Impugnante, não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez plenamente caracterizado o suprimento indevido da conta “Caixa”.

Considerando-se que os cheques emitidos são lançados a crédito da conta “Banco” e a débito da conta “Caixa”, os lançamentos referentes aos suprimentos de Caixa via cheques compensados e os lançamentos referentes à liquidação através do Caixa devem estar estreitamente relacionados com as operações que lhes deram origem, pois se os cheques emitidos foram escriturados como entradas de numerários, devem ser comprovadas as saídas correspondentes desses valores do “Caixa”.

Portanto, equivocadas são as alegações de que a autuação representa clara e flagrante ofensa aos princípios da vinculação, da verdade material, da fundamentação, da legalidade, da eficiência e moralidade inerentes ao procedimento administrativo fiscal, e foi lavrada sem a correspondente vinculação à lei a que está necessariamente atrelada.

Ao contrário, entende-se que a infração arguida se encontra plena e legalmente caracterizada, pois como já dito, uma vez feito o registro contábil como determina a lei, este faz prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra e o ônus da prova passa a ser do contribuinte pela presunção legal *juris tantum*.

Dessa forma, os valores foram estornados do débito na conta “Caixa”, sendo levados à sua recomposição (fl. 23), apurando-se saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando, assim, a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme o disposto no artigo 194, § 3º, do RICMS/MG.

Os valores apurados com fulcro no art. 194, § 3º, do RICMSMG foram considerados como saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

motivo pelo qual foi exigido o ICMS relativo às operações, acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75:

"Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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 desacompanhada 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:

Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003

"II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, tê-la em estoque ou depósito, desacompanhada 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;

Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003

"a - quando as infrações a que se refere o inciso forem apuradas pelo Fisco, com base em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;"

A Impugnante discorda da base de cálculo adotada pelo Fisco, que equivale ao saldo credor mensal apurado após a recomposição da conta “Caixa”. No seu entender, o Fisco teria que utilizar como base de cálculo, apenas e somente, o maior saldo apurado no período, e não os saldos de cada mês.

Ora, a recomposição da conta “Caixa” foi efetuada mediante estorno mensal das quantias indevidamente lançadas a débito da conta em apreço, que resultou na apuração de saldos credores em todos os períodos, ou seja, nos termos do art. 194, § 3º, do RICMS/MG, em cada um dos períodos houve omissão de receita no montante equivalente ao saldo credor apurado, sendo correta, portanto, a base de cálculo adotada pelo Fisco.

Quanto ao ICMS, deve-se destacar que seu cálculo foi efetuado com utilização da carga tributária média suportada pela Impugnante em cada período de apuração, de acordo com os dados de sua escrita fiscal.

Em sua peça defensiva, a Autuada questiona o cálculo do ICMS relativo aos meses de julho a outubro de 2003, apontando uma diferença no montante de R\$ 26,38.

Essa diferença originou-se do fato do Fisco ter indicado a carga tributária média com duas casas decimais (fl. 22), embora tenha efetuado o cálculo com maior

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

grau de exatidão. A título de exemplo, para o mês de julho de 2003, o percentual indicado foi de 12,94%, mas o Fisco apurou o ICMS com um número de casas decimais bem maior, sendo o percentual equivalente a 12,9412001452230%, que deve ser arredondado para 12,94% (*o efetivamente indicado pelo Fisco*), o mesmo acontecendo com os meses de agosto a outubro de 2003.

Assim, os valores do ICMS e da respectiva multa de revalidação, relativos aos meses de julho a outubro de 2003, passam a ser os abaixo indicados:

Mês	B.C.	Alíquota *	ICMS	MR
julho	447.061,72	12,94%	57.849,79	28.924,89
agosto	693.718,21	12,28%	85.188,60	42.594,30
setembro	671.592,65	14,58%	97.918,21	48.959,10
outubro	463.303,24	14,91%	69.078,51	34.539,26
Totais:			310.035,10	155.017,55
Alíquota = Carga Tributária Média				

1.2.2. Das Transferências Eletrônicas (TEDs):

Foram constatados pelo Fisco lançamentos a débito da conta “Caixa”, tendo como contrapartida créditos na conta 111020003 - Banco Itaú S/A (c/c 59090-0) referentes a ingressos de DOC e TEDs, conforme Relação de “TED/Doc” apresentada à fl. 51 deste PTA, valores estes também não comprovados pela Autuada, mesmo após intimação para que identificasse o efetivo ingresso desses recursos no Caixa da empresa (fl. 06).

O histórico dos lançamentos no livro “Razão” citam “*Ted conforme extrato*”, podendo ser citados, a título de exemplo, os lançamentos contidos na cópia do livro “Razão” à fl. 350.

Como se sabe “TED” se refere a uma transferência eletrônica bancária, sendo impossível, através de “TED”, efetuar-se transferência da conta bancária para a conta Caixa da empresa. Portanto, não é difícil concluir que foram realizadas transferências para terceiros e não para o Caixa da empresa, como tenta induzir a Impugnante em sua contabilidade.

Como a Impugnante não comprovou o efetivo ingresso desses valores na conta “Caixa”, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos débitos a eles relativos lançados na conta “Caixa”.

Da mesma forma que no item anterior, o procedimento fiscal encontra-se respaldado no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/MG e no art. 136, do RPTA/MG.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, MR e da MI capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.”

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar os valores relativos aos meses de julho a outubro, aos termos propostos no parecer de fls. 1104 dos autos. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Geraldo de Almeida e, pela Fazenda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 19 de junho de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.139/09/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159606-23	
Impugnação:	40.010124115-82	
Impugnante:	Fornac Ltda	
	IE: 301959909.01-70	
Proc. S. Passivo:	Sérgio Geraldo de Almeida/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Temos que a infração apontada pelo Fisco corresponde a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2003, nos termos da presunção legal prevista no art. 194, § 3º, Parte Geral, do RICMS/02, constatadas mediante a apuração de saldo credor na conta “Caixa”, provenientes da glosa de valores relativos a cheques compensados e liquidados por meio do sistema de compensação bancária e de transferências entre contas correntes bancárias (TED), no qual o Fisco vem a exigir ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Para analisar a infração é necessário esclarecer o que seria saldo credor da conta “Caixa”. A conta “Caixa”, assim classificada, seria a conta onde receberia todos os lançamentos pertinentes às entradas e saídas financeiras da empresa, ou seja, registra tudo o que se recebe e paga-se no movimento financeiro da empresa. Com isto, quando a empresa fatura, ou seja, auferir receita de venda, os valores referentes a estes recebimentos são registrados na conta “Caixa”, como entrada de valores, neste caso como lançamento a débito da conta “Caixa”, no qual especifica a sua entrada. Ocorre ao inverso no caso de despesa, ou seja, são lançados a crédito, significando saída de valores, neste caso sempre lançado a crédito, deduzindo os valores de entrada.

Cabe destacar, que a conta “Caixa” pode ser utilizada para registrar a movimentação de dinheiro em espécie realizada pela empresa, ou também para movimentação dos cheques recebidos e emitidos pela empresa, onde nestes casos temos a:

- escrituração por lançamentos simples;
- escrituração por lançamentos cruzados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, caso a conta “Caixa” apresente saldo credor seria proveniente de saída a maior de valores, consequentemente corresponderia a valores que foram pagos sem o correspondente valor de entrada, ou seja, não teria sido registrado as receitas de vendas e os valores não teriam passados pelo “Caixa”, neste caso teríamos omissão de receitas, caracterizando saídas desacobertas, passíveis de penalização.

Esclarecido este fato e os lançamentos contábeis, passemos a interpretar os livros contábeis apontados pelo Fisco como registro de despesas não contabilizadas, no qual teria apurado saldo credor da conta “Caixa”.

Temos na própria documentação acostada pelo Fisco nos autos, cópia do Razão Analítico da conta “Caixa” do período autuado, onde consta um saldo inicial de “Caixa” no valor de R\$ 45.525,40 (quarenta e cinco mil, quinhentos e vinte cinco reais e quarenta centavos), anexados as fls. 349 dos autos, sendo que verificando todo o período fiscalizado, junto ao razão da empresa de fls 349/506, não conseguimos verificar em nenhum momento que ocorreu saldo credor da conta “Caixa”, ou seja, saldo negativo de “Caixa”, com saídas superiores as entradas.

Podemos notar que a empresa adota como sistema de contabilização por lançamentos cruzados, ou seja, a maioria dos pagamentos efetuados pela empresa passa pelo “Caixa”, inclusive o de recebimentos de duplicatas, mas não podemos deixar de salientar que a movimentação bancária registra todos os valores recebidos de duplicatas, ou seja, proveniente de receitas de vendas, conforme cópia do “Razão” analítico de fls.507/553 dos autos.

Analisando a movimentação bancária da empresa, referente a conta bancária do Banco Itaú, Conta Corrente 59.090-0, apresentada pelo Fisco junto ao “Razão” analítico de fls. 912, apresentado pela empresa, podemos verificar que os recebimentos provenientes de venda foram recebidos pelo menos na maioria por esta conta, sendo que verificando ainda cópia dos extratos bancários da respectiva conta, de fls. 255/347, encontramos valores creditados referente a recebimento de crédito de cobrança bancária, além de Transferências Eletrônicas Disponíveis (TEDSs), de clientes diversos, confirmando os recebimentos do faturamento da empresa.

Diante do exposto, podemos verificar que A Impugnante contabiliza todos os seus pagamentos e principalmente os recebimentos, onde o Fisco poderia ter confrontado com a escrita fiscal com todos os valores recebidos, com as respectivas notas fiscais emitidas no período para identificar possíveis valores creditados sem a emissão de nota fiscal. Além disto, a contabilidade da empresa espelha movimentação financeira, com a contabilização do movimento bancário integralmente, sendo que o Fisco não a desclassifica para poder arbitrar os valores apontados, apenas entende que a não contabilização de despesas seria o suficiente.

Neste sentido, a título de exemplo, o art. 281 a 284 do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda, especifica que o saldo credor de “Caixa” é motivo para arbitramento do IR, mas apenas os valores que comprovem a não emissão de nota fiscal para o mesmo, ou seja, caso a conta “Caixa” tenha evidenciado saldo credor, conforme dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Suprimentos de Caixa

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá 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 pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Falta de emissão de Nota Fiscal

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

Arbitramento da Receita por indícios de omissão

Art. 284. Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º).

§ 1º Para efeito de arbitramento da receita mínima do mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês, necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º, § 1º).

Destarte que o Fisco poderia ter feito levantamento pelo estoque para tentar demonstrar as saídas desacobertas, ou seja, controlando o estoque da empresa conseguiria demonstrar a infração fiscal, mas como podemos notar pelos documentos apontados, o Fisco não questiona o estoque da empresa e nem a sua forma de apuração. O Fisco utiliza a própria escrita contábil para tentar demonstrar a infração apontada, convalidando assim a mesma.

Isto posto, como o Fisco não descaracterizou a escrita contábil da empresa, além disto tenta demonstrar a infração fiscal através dos livros contábeis, sejam os “Razões” e “Diário”, e anexa para demonstrar os extratos bancários, que estão contabilizados, espelhando a movimentação bancária da empresa, não consigo visualizar o saldo credor de “Caixa” apontado pelo Fisco, muito pelo contrário, onde a empresa demonstrar registrar toda a sua movimentação contábil e fiscal.

Neste sentido, não vejo caracterizada a infração apontada pelo Fisco, não tenho como dar prosseguimento ao feito fiscal.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 19 de junho de 2009.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro