

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.604/14/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000201921-32
Impugnação: 40.010134977-91
Impugnante: Santa Fedocce Materiais de Construção Ltda - EPP
IE: 367648294.00-49
Proc. S. Passivo: Maria Terezinha de Carvalho Rocha/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se a entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, mediante procedimento de conclusão fiscal, considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I e V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se adotar como base de cálculo da multa isolada o valor das entradas, sem agregação da margem de valor agregado - MVA. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, apurado após estorno de valores lançados indevidamente como suprimentos de caixa, no período de 01/01/08 a 31/12/08, provenientes de empréstimos de sócios sem comprovação. Presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Em razão da totalidade das vendas realizadas pela Contribuinte no período autuado tratar-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária, presumiu-se a entrada desacobertada de mercadorias mediante a utilização de procedimento tecnicamente idôneo de conclusão fiscal, previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02, uma vez que as compras existentes no período não comportam a existência dessas vendas.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 109/126.

A Fiscalização junta os documentos de fls. 142/159, abrindo vista ao Sujeito Passivo, nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da abertura de vista (fls.161/162), a Impugnante retorna aos autos às fls. 163/164, oportunidade em que reitera os termos da inicial.

A Fiscalização, às fls. 169/195, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG) manifesta-se pela procedência parcial do lançamento para adotar como base de cálculo da multa isolada o valor das entradas sem o acréscimo da margem de valor agregado - MVA, fls. 200/213.

Em sessão realizada em 20/03/14, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, acorda a 1ª Câmara do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também, em preliminar, à unanimidade, defere-se os pedidos de vista do processo, nos termos da Portaria nº 04/01, formulados pelos Conselheiros Sauro Henrique de Almeida e Maria de Lourdes Medeiros.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) que julgava improcedente o lançamento e a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora) que julgava procedente o lançamento.

Na sessão de julgamento realizada em 03/04/14, a Presidente da 1ª Câmara de Julgamento, nos termos do art. 6º da Portaria nº 04/01, declara prejudicados os votos proferidos na sessão anterior e, à unanimidade, converte o julgamento em diligência (fls. 217) para que a Fiscalização esclareça como foi obtida a margem de lucro utilizada, mencionada na planilha de fls. 22.

A Fiscalização, em atendimento à diligência:

- promove a alteração da margem de lucro, mencionada às fls. 22, de 15% (quinze por cento) para 42,54% (quarenta e dois vírgula cinquenta e quatro por cento), em razão desse percentual corresponder à Margem de Valor Agregado (MVA) utilizada na referida planilha para a composição da base de cálculo do ICMS/ST;

- mantém as exigências do ICMS/ST com base na alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo, multa de revalidação de 100% (cem por cento) e multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo, conforme quadro demonstrativo do Crédito Tributário reformulado (fls. 220);

- anexa as planilhas reformuladas: “Anexo VII – Conclusão Fiscal” (fls. 221) e “Anexo IX – Demonstrativo Fiscal”, com o valor do crédito tributário reformulado (fls. 222).

Após regularmente cientificada da reformulação do crédito tributário (fls. 225/226), a Autuada não se manifesta.

A Assessoria volta a manifestar-se ratificando o parecer anterior, fls. 229/232.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

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.

Inicialmente, a Autuada argumenta que:

- de acordo com art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cabe à Autoridade Fiscal apurar se de fato ocorreu ou não o fato gerador do imposto, em atendimento ao princípio da verdade material, princípio este que decorre do princípio da legalidade e que é exigência do princípio da capacidade contributiva;

- a segurança jurídica exige que toda a ação fiscal seja previamente conhecida, e que de acordo com o art. 5º da Constituição Federal, os direitos à inviolabilidade da liberdade, da segurança e da propriedade, direitos subjetivos, são oponíveis a qualquer pessoa, inclusive ao Estado.

No entanto, não aponta quais foram as situações nas quais a Fiscalização descumpriu as determinações do art. 142 do CTN.

Verifica-se que a constituição do crédito tributário efetivou-se na estrita observação do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Instrui o presente Auto de Infração o Relatório Fiscal de fls. 05/07, no qual está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador, qual seja a saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, presumida a partir da existência de saldo credor na conta “Caixa”. Presunção esta autorizada na Lei nº 6.763/75, em seu art. 194, § 3º, tendo, o imposto exigido, sido apurado com base em procedimento fiscal idôneo, no qual se constatou que a entrada das mercadorias para as quais houve saída desacoberta de documentação fiscal, também ocorreu sem documentação fiscal e por consequência, sem o recolhimento do ICMS/ST.

A quantificação do imposto e das multas aplicáveis está demonstrada nas seguintes planilhas: Relação dos empréstimos não comprovados (fls. 12), Recomposição do livro Caixa (fls. 14), Levantamento das Saídas e Informações Fiscais do DASN (fls. 16/18), Rateio das saídas sem nota fiscal por situação tributária (fls. 20), Conclusão Fiscal (fls. 22) e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 24).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, fica afastada qualquer hipótese de nulidade do lançamento por falta de justa causa e da identificação do fato gerador do ICMS.

Portanto, não há que se alegar cerceamento de defesa, atribuído a presunção de valores ou de inobservância, pela Fiscalização, do disposto no art. 142 do CTN.

Quanto ao mérito propriamente dito, trata-se da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, apurado após estorno de valores lançados indevidamente como suprimentos de caixa, no período de 01/01/08 a 31/12/08, provenientes de empréstimos de sócios sem comprovação. Presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Exigiu-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Prevê a legislação de regência que a empresa enquadrada no regime simplificado e favorecido de tributação (Simples Nacional) deve manter o livro Caixa, no qual será escriturada toda a movimentação financeira e bancária do contribuinte, conforme determina o art. 3º da Resolução nº 10/07 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

(...)

§ 3º A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa. (Incluído pela Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008).

A irregularidade do presente Auto de Infração foi constatada mediante análise do livro Caixa, cópia de fls. 71/91, no qual se identificou lançamentos a débito da conta “Caixa” referente a “Vr. empréstimo do sócio para cobrir o saldo do Caixa”.

Registre-se que a Autuada foi intimada a apresentar documentos que comprovassem os recursos que ingressaram na empresa na forma de empréstimo do sócio. Em resposta à intimação, o Sujeito Passivo apresentou contratos de mútuo, acostados às fls. 26/47 dos autos, sem registro no órgão competente, não sendo, portanto, prova hábil e idônea para comprovar tais recursos.

Diante disso, a Fiscalização efetuou o estorno dos recursos não comprovados, indevidamente lançados, fazendo a recomposição do livro Caixa, resultando em saldo credor da referida conta, bem como anulação do saldo final do exercício, conforme Anexo II – Levantamento de Caixa (fls. 14).

Tendo em vista que, segundo a Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) de fls. 49/68, todos os produtos comercializados pela Autuada são mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a Fiscalização efetuou o procedimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

técnico de conclusão fiscal para determinar a base de cálculo do ICMS/ST, no qual constatou a entrada desacobertada de mercadorias.

Tal procedimento encontra respaldo na legislação tributária, conforme disposto nos incisos I e V do art. 194 do RICMS/02, *in verbis*:

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;

(...)

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

(...)

A Fiscalização adotou o procedimento de conclusão fiscal para verificar se as entradas registradas pela Contribuinte eram suficientes para acobertar as saídas declaradas mais as saídas omitidas, apuradas por meio da recomposição do livro Caixa.

Para tanto, utilizou a seguinte fórmula contábil: $CMV = Ei + C - Ef$

Sendo:

CMV = Custo da Mercadoria Vendida;

Ei = Estoque Inicial;

C = Compras;

Ef = Estoque Final.

O resultado da equação determinou o valor de entradas desacobertadas.

A apuração do ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas decorre da apuração do total das vendas do período (declaradas na DASN e as omitidas, apuradas na recomposição do livro Caixa), conforme demonstrado na planilha de fls. 22.

Depois de apurado o estoque final do exercício, confrontado com o estoque declarado pela Autuada, têm-se as entradas desacobertadas, sobre as quais a Fiscalização aplicou a Margem de Valor Agregado (MVA) informada pela Contribuinte no PTA nº 05.000226714.99, referente à denúncia espontânea de entradas desacobertadas no exercício de 2008.

Ressalte-se que o valor da denúncia espontânea supracitada foi abatido do valor das entradas desacobertadas apuradas e cobradas no presente Auto de Infração.

Por oportuno, relembre-se que trata o presente lançamento da exigência do ICMS/ST, em razão da totalidade das mercadorias comercializadas pela Impugnante estar enquadrada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Como é sabido, o instituto da substituição tributária foi constitucionalizado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que acrescentou ao art. 150 da Constituição da República o § 7º, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150 - (...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, tal dispositivo encontra-se em consonância com os arts. 6º e 7º da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. □

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

É cediço que a substituição tributária é o instituto jurídico que atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente na saída de mercadoria, em razão do fato gerador presumido, assim considerado como a ocorrência de operações subsequentes, tributadas à alíquota interna no estado de situação do adquirente, implicando a retenção do imposto.

O Código Tributário Nacional trata da substituição tributária em seu art. 128, *in verbis*:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No caso dos autos, a Impugnante, empresa estabelecida no Estado de Minas Gerais, cadastrada no CNAE nº 4744-0/05 (comércio varejista de materiais de construção), destinatária de mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente e quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 e dos arts. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Não resta qualquer dúvida quanto à responsabilidade da Impugnante em relação ao ICMS/ST devido.

Determina o art. 34 da Lei Complementar nº 123/06 que “aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) descreve a presunção de omissão de receita em seu art. 281, *in verbis*:

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 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O procedimento fiscal adotado ampara-se no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

Lei 6.763/75

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.

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;

(...)

§ 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).

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º do RICMS/02, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

A Impugnante alega que o procedimento fiscal que resultou na apuração do ICMS/ST exigido por meio do Auto de Infração, não tem amparo legal para desconsiderar os contratos de mútuo apresentados, visto que estão regulados pelas normas contábeis comerciais.

Afirma que os suprimentos tratam-se de empréstimos dos sócios à sociedade e são caracterizados por dois elementos, a saber: a) ser dinheiro ou coisa fungível e b) obrigação da sociedade restituir outro tanto do mesmo gênero e qualidade, sendo que o sócio pode convencionar com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo características de permanência.

Ressalta que o contrato de suprimento pode ou não prever a aplicação de juros e não tem que estar previsto no pacto social. Informa, ainda, que a origem dos suprimentos provém não só das entradas em dinheiro ou coisa fungível, da não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigência do pagamento de créditos sobre a sociedade, como também do não levantamento de dividendos.

Assim, acredita que os mútuos celebrados e os empréstimos destinados ao suprimento de caixa são procedimentos contábeis amparados em lei e, portanto, a Fiscalização não pode, por mera presunção, excluí-los e proceder à recomposição do livro Caixa.

Baseia sua afirmação em julgamentos do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e outros e conclui que o contrato de mútuo acostado pela Autuada está em conformidade com a doutrina jurídica e a legislação regente, inclusive no que concerne à gratuidade do mútuo.

No entanto, a Impugnante não tem razão.

Aplica-se aos contratos de mútuo a disposição do art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), o qual determina que os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Art. 221. 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 registrado no registro público.

Verifica-se, dos contratos anexados, que consta a mesma pessoa assinando como mutuante e mutuário, sem qualquer reconhecimento de firma e registro em cartório, não podendo produzir efeitos perante terceiros.

Ademais, é consenso que os contratos de mútuo, por si só, não comprovam a efetividade das transações. É esse o entendimento esposado em decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA - EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A AÇIONISTA CONTROLADOR.

SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO AÇIONISTA 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, tratando-se 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. Eles 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.

Além dos contratos apresentados não se revestirem das formalidades constantes do art. 221 do Código Civil, mais importante ainda é a falta de comprovação da efetividade da entrega dos recursos do mutuário ao mutuante, por meio de prova hábil e idônea, qual seja transferências bancárias (TED, DOC), cópias de cheques, comprovantes de depósitos bancários ou qualquer outro documento que confirme a entrega dos recursos financeiros.

Destaque-se o Acórdão nº 150/2002/Recursos CRF 085/2002 que a Impugnante aponta que seria aproveitável ao caso dos autos. A ação fiscal foi julgada improcedente. Não se configurou suprimento irregular na conta bancos, em face de comprovação da origem dos recursos transferidos para a mutuária, a capacidade financeira da supridora e a perfeita contabilização das operações, em datas e valores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coincidentes que se procedem entre estabelecimentos congêneres, mediante mútuo firmado entre as partes.

Mais uma vez, esse acórdão corrobora o entendimento pela necessidade da comprovação da origem dos recursos e da capacidade financeira do mutuante.

A Fiscalização, em virtude das alegações constantes da impugnação, intimou a Contribuinte a apresentar a Declaração de Imposto de Renda do período, documento acostado aos autos às fls. 154/159.

A Autuada alega que os documentos acostados ao Auto de Infração originaram-se após a sua emissão e que, portanto, seriam estranhos a ele.

No entanto, nota-se que o objetivo da intimação é verificar a capacidade financeira do sócio Edinilson Robledo dos Reis Brandão, sócio este que realizou os empréstimos conforme consta dos contratos de mútuos.

Da análise da Declaração do IRPF referente ao exercício de 2008, verifica-se que o sócio supracitado possuía patrimônio, em 31/12/07, incompatível com os valores que teriam sido disponibilizados à Autuada, de acordo com os contratos de mútuos ocorridos no ano de 2008. Além do mais, não consta qualquer registro de direitos a receber referente a empréstimos realizados.

Denota-se que o sócio sequer teria capacidade financeira para fazer os aportes no montante registrado como suprimento de Caixa, notadamente, no intuito de impedir a existência de saldo credor na conta “Caixa”.

A Impugnante argui que não se pode admitir presunção de que, em vista dos elementos e informações carreados aos autos, os valores registrados no passivo exigível em nome dos sócios sejam relativos a operações de circulação de mercadorias.

Sustenta que, para tanto, as provas devem ser veementes, não deixando margem a dúvidas quanto à ocorrência do fato alegado, citando doutrina para corroborar sua tese.

Entretanto, tal alegação não merece guarida.

A previsão da omissão do registro de receitas está claramente prevista em lei, notadamente no Decreto nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu arts. 281 e 282 e na legislação mineira, no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, já transcritos.

Destaque-se que a utilização de presunção pela Fiscalização não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção da Fiscalização.

Sobre a questão, a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim manifesta-se:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146 do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

(...)

ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:

8. VALOR DA PROVA INDIRETA. EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO. O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.

(GRIFOU-SE).

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. À Fiscalização cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor e ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente.

Assim, como não trouxe aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade e origem dos ingressos na conta "Caixa", de modo a afastar a acusação fiscal, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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

Assim, correto o estorno dos valores lançados como suprimento de caixa, oriundos dos empréstimos de mútuo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 1ª Câmara por meio de diligência determinou que a Fiscalização esclarecesse a origem da Margem de Lucro utilizada para obter o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), utilizado na Conclusão Fiscal.

No cumprimento da diligência, a Fiscalização optou por reformular o lançamento adotando como “Margem de Lucro” o mesmo valor utilizado como Margem de valor Agregado (MVA) integrante do cálculo do ICMS/ST.

Entende-se que a Margem de Lucro adotada, após a reformulação do crédito tributário revela-se mais adequada à conclusão fiscal para se chegar ao valor das entradas desacobertas, uma vez que tal margem de agregação foi declarada pela própria Impugnante, em denúncia espontânea referente às entradas desacobertas no período.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS/ST conforme apurado na planilha reformulada “Anexo VII – Conclusão Fiscal” de fls. 221 dos autos.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Corretas também a Multa de Revalidação aplicada nos moldes previstos no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pela Fiscalização, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

No entanto, em relação à base de cálculo da multa isolada sobre as entradas desacobertadas deve-se adotar o valor das entradas, apurado na planilha de conclusão fiscal (fls. 221), sem acrescer a margem de valor agregado (MVA).

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Assim, plenamente caracterizado o ilícito tributário, mostram-se corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 219/224, devendo-se ainda adotar como base de cálculo da multa isolada o valor das entradas sem o acréscimo da margem de valor agregado (MVA), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 229/232. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Relator**

GR/D