

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.671/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000169632-60  
Impugnação: 40.010129666-57  
Impugnante: Siderúrgica Álamo Ltda.  
IE: 223646907.00-79  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO** - Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Como não restou comprovado nos autos a real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais objeto da autuação e, não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelo emitente dos documentos fiscais, legítimas as exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, II e 55, XXXI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA - SALDO CREDOR.** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS - BANCOS.** Constatou-se a existência de recursos não comprovados na conta “Bancos”, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica da empresa, no período de 01/01/07 a 31/07/09, face à constatação das seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas (*Exigências: ICMS, MR e MI – Art. 55, XXXI da Lei nº. 6.763/75*);
2. Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de saldos credores na conta “Caixa” e diferença de saldo no final do exercício de 2007, provenientes da **glosa** de valores lançados a débito da referida conta, relativos a cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária e a empréstimo de terceiros, cuja origem não foi comprovada (*Exigências: ICMS, MR e MI – Art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75*);
3. Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de existência de recursos na conta “Bancos”, lançados como empréstimos de sócio da empresa, cuja origem não foi comprovada (*Exigências: ICMS, MR e MI – Art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75*).

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de seu representante legal, Impugnação às fls. 1.466/1.479, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.598/1.607.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 1.611/1.613, que resulta na juntada, pela Impugnante, dos documentos de fls. 1.630/1.679 e na manifestação fiscal de fls. 1.687/1.688.

Ainda, a Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.690/1.707, opina pela procedência parcial do lançamento, para que sejam incluídos na recomposição da conta gráfica os valores relativos ao item “3.3” do Auto de Infração.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, exceto quanto à adequação do lançamento no tocante à conta “Bancos”, e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo adequações pertinentes.

#### **1. Do Mérito:**

##### **1.1. Irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - NF Ideologicamente Falsa:**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, com fulcro no art. 39, § 4º, II, “a.2” da Lei nº. 6.763/75.

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º - Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

(...)

II - ideologicamente falso:

(...)

a.2 - de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, XXXI da Lei supracitada.

As notas fiscais objeto da autuação, de emissão da empresa “L L de Oliveira Comércio – ME”, de Porto União (SC), relativas ao período de **09/04/07 a 11/05/07**, encontram-se relacionadas na planilha de fl. 41 (cópias às fls. 58/77), na qual o Fisco demonstra os créditos de ICMS indevidamente apropriados.

Os documentos declarados falsos, ao serem emitidos, já nascem inquinados de vício substancial insanável, característica que lhes retira toda a eficácia e validade para gerar créditos do imposto.

Na lição do Mestre Aliomar Baleeiro, “*o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato declarado ou reconhecido (ex tunc)*”. (In Direito Tributário Brasileiro, 10ª Edição, Forense, pág. 503).

No presente caso, as notas fiscais foram declaradas ideologicamente falsas através do ato declaratório de fl. 119, devidamente publicado no Diário Oficial deste Estado em **19/03/09** (fl. 119), data anterior ao Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (**03/11/10** – fl. 04), tornando pública e oficial a falsidade da referida documentação, atingindo todos os documentos fiscais emitidos a partir de **02/04/07**, em função do encerramento irregular das atividades do estabelecimento emitente.

Pelo que consta dos autos, o ato declaratório em questão **não** foi objeto de qualquer impugnação pelas partes envolvidas (*Autuada e emitente dos documentos*) ou qualquer outro interessado, nos termos da previsão contida no art. 30, § 5º da Lei nº 6.763/75, sendo, pois, plenamente eficaz.

§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos.

Ressalte-se que a Lei nº. 6.763/75, em seu art. 30, estatui que o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o art. 70, V do RICMS/02, assim estabelece:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago.

Portanto, a única hipótese em que se poderia admitir o crédito de ICMS destacado em documento fiscal falso, seria mediante a prova inequívoca de que o imposto devido pelo emitente fora integralmente pago, prova essa não produzida nos autos.

A Autuada alega que “à época das aquisições, a empresa fornecedora (*L.L. DE OLIVEIRA COMÉRCIO – ME*) se encontrava habilitada perante o Sintegra; em sendo o poder de polícia uma atribuição exclusiva da Administração Pública, não haveria qualquer possibilidade da Impugnante ter ciência de qualquer irregularidade com um de seus fornecedores se tal informação não constava publicada no Sintegra”.

Salienta que as “operações transcorreram na máxima normalidade e legalidade tributária” e registra que foram anexados aos autos “os comprovantes de pagamento das mercadorias (cópias de cheques), que indicam o desembolso de caixa para fazer frente às aquisições dos produtos”.

Acrescenta, ao final, que “está buscando informações junto ao seu fornecedor ou a Secretaria do Estado de domicílio do mesmo, para comprovar que houve o efetivo recolhimento de ICMS das operações objeto do auto de infração”.

A primeira das afirmações acima **não** se coaduna com a realidade, pois, conforme demonstra a tela do Sintegra/ICMS acostada à fl. 1.392 (*Volume VI do PTA*), a empresa emitente dos documentos fiscais (“*L L de Oliveira Comércio – ME*”) encontrava-se com sua situação cadastral “Cancelada” desde **02/04/07**, data anterior às operações supostamente realizadas (período de **09/04/07 a 11/05/07**).

As duas outras alegações (pagamento das operações e busca da prova do recolhimento do ICMS na origem) foram objeto do Interlocutório de fls. 1.611/1.613, através do qual a Assessoria do CC/MG solicitou à Impugnante as seguintes providências:

“1. Quanto aos Documentos Fiscais Declarados Ideologicamente Falsos:

À fl. 1.471, essa empresa afirma que “está buscando informações junto ao seu fornecedor ou à Secretaria de Estado de domicílio do mesmo, para comprovar que houve o efetivo recolhimento de ICMS das operações objeto do auto de infração, que neste caso, poderá ser aplicado o inciso V do artigo 70 do RICMS”.

Nesse sentido, favor acostar aos autos os seguintes documentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.1. Os comprovantes de recolhimento do ICMS relativos às notas fiscais objeto da autuação.

Caso não seja possível a obtenção dos referidos comprovantes, favor anexar ao processo os documentos que se seguem:

1.2. Microfilmagem completa (verso e anverso) dos cheques acostados às fls. 1.516, 1.520, 1.524, 1.528, 1.532, 1.536, 1.540, 1.544, 1.548, 1.552, 1.556, 1.560, 1.564, 1.568, 1.572, 1.576, 1.580, 1.584, 1.588 e 1.592;

1.3. Documentos que comprovem o(s) favorecido(s) dos cheques supracitados.”

Após solicitar prazo adicional para apresentação dos documentos (fl. 1.624), cujo pleito foi deferido, a Impugnante compareceu à fl. 1.628 e afirmou que estava apresentando os cheques solicitados, informando que “*restavam 22 (vinte e dois) cheques a serem entregues*”.

Vê-se, de início, que a Impugnante **não** trouxe aos autos os comprovantes de recolhimento, ao Estado de origem (Santa Catarina), do ICMS relativos às operações retratadas nas notas fiscais objeto da autuação.

Com relação aos cheques apresentados, cabem as seguintes observações:

- como afirmado, não foi juntado aos autos a totalidade dos cheques, fato, aliás, informado pela própria Impugnante (*22 cheques faltantes*);
- há vários cheques nominais a empresas distintas da emitente dos documentos fiscais, que foram depositados diretamente nas contas correntes das citadas empresas, o que pode ser observado pelas cópias dos versos dos referidos documentos (*fls. 1.630/1.679*);
- a título de exemplo, podem ser citados os cheques nominais a “**Posto Servsul 300 Ltda.**” (*fls. 1.630, 1.632, 1.638, 1.641 e 1.645*); “**Posto Nicodemos Ltda.**” (*fls. 1.654, 1.657, 1.670, 1.672, 1.673, 1.675, 1.676, 1.678 e 1.679*); “**Nunes e Carvalho Comércio de Combustíveis Ltda.**” (*fl. 1.667*), etc.

Portanto, além da **falta** de comprovação do recolhimento do ICMS ao Estado de origem, **não** há sequer a prova de que o imposto tenha sido cobrado, pois os cheques apresentados não se prestam como comprovantes de pagamento à suposta emitente dos documentos fiscais objeto da autuação, uma vez que nominais a outras empresas, especialmente postos de combustíveis, cujas atividades não se compatibilizam com o comércio de carvão vegetal, pelo menos nas quantidades indicadas nas notas fiscais em apreço.

Assim, restando plenamente caracterizada a infração, legítimas se mostram as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta capitulada no art. 55, XXXI da Lei nº. 6.763/75.

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:

[...]

**Efeitos a partir de 30/12/2005**

XXXI - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago.

**1.2. Irregularidade “2” - Conta Caixa - Saldo Credor:**

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de saldos credores na conta “Caixa”, provenientes da glosa de valores lançados a débito da referida conta, relativos a cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária e a empréstimo de terceiros, cuja origem não foi comprovada.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, apurado após a recomposição da conta “Caixa” e da conta gráfica, acrescido das Multas de revalidação e Isolada, esta última prevista no art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75.

Para melhor compreensão, a irregularidade em apreço foi descrita nos seguintes tópicos:

- cheques compensados;
- empréstimo de terceiros não comprovado;
- recomposição da conta “Caixa” e da conta gráfica da empresa autuada.

**1.2.1. Dos Cheques Compensados:**

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

A relação dos cheques compensados, cujos valores foram indevidamente lançados a débito da conta “Caixa”, sem a respectiva baixa (crédito da mesma conta), nas mesmas datas e valores, está acostada às fls. 42/48.

A comprovação de que os referidos cheques foram liquidados pelo sistema de compensação bancária pode ser visualizada através das cópias microfilmadas dos referidos documentos (fls. 212/836 – Volumes I a IV do PTA), bem como pelas cópias dos extratos bancários acostadas às fls. 841/1.355 (Volumes IV a VI).

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), ainda que tal procedimento não seja o mais indicado tecnicamente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, porém, o histórico dos lançamentos constantes em sua escrita contábil não fazia qualquer vinculação dos cheques compensados 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 dos cheques compensados (*fls. 08/14*) e intimou a Autuada a apresentar, além das cópias microfilmadas dos referidos documentos, “*relatório vinculando os cheques ao respectivo pagamento na mesma data e valor na conta ‘Caixa’, indicando qual o lançamento contábil utilizado para o registro da operação no livro Diário e anexando os respectivos comprovantes*” (*intimação à fl. 07*).

Nos casos em que foi possível identificar a baixa dos valores debitados, mediante lançamentos a crédito da conta “Caixa”, em datas e valores idênticos, as quantias correspondentes aos respectivos cheques não foram objetos de quaisquer exigências fiscais.

Para os demais, o Fisco efetuou 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 caracterizador de **suprimento indevido** da referida conta.

A conclusão de que o caso tratado nos autos se refere a suprimento indevido da conta “Caixa” é corroborada pelo Acórdão CSRF/01-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, cuja ementa possui o seguinte teor:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO À DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, **CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE**. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.” (GRIFOU-SE)

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.” (GRIFOU-SE)

Observe-se que o acórdão em questão faz menção a **omissão de receitas**, em montante equivalente ao valor do **suprimento inexistente**, afirmando, inclusive, que a caracterização da omissão de receitas se dá de forma **concreta** e não presumida, exatamente em função de ser considerado **inexistente** o suprimento oriundo de cheques compensados.

Ressalte-se que a Assessoria do CC/MG, através do interlocutório de fls. 1.611/1.613, concedeu nova oportunidade à Impugnante para apresentar qualquer documentação que comprovasse a efetiva baixa (*lançamentos a crédito da conta “Caixa”*) dos valores relativos aos cheques compensados, *verbis*:

“Decide a Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos artigos 146 e 147, do mesmo diploma legal e com fulcro na Deliberação nº. 04/08 do Conselho Pleno do CC/MG, em exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, cumpra o abaixo solicitado:

[...]

3. Quanto aos Cheques Compensados:

3.1. Dentro do prazo concedido, essa empresa poderá apresentar qualquer documentação que comprove a efetiva baixa (*lançamentos a crédito da conta “Caixa”*) dos valores relativos aos cheques compensados.”

No entanto, a Impugnante se mostrou inerte, não tecendo qualquer comentário sobre o assunto.

Os argumentos da Impugnante relativos aos cheques compensados foram muito bem refutados pelo Fisco, nos seguintes termos:

“Alega a Impugnante que utilizou a conta ‘Caixa’ como mera conta transitória, registrando os cheques utilizados para pagamentos de despesas e fornecedores e das respectivas notas fiscais e comprovantes de pagamentos.

O procedimento contábil acima descrito pela Impugnante, não é muito usual, porém aceitável quando munido de documentos probantes que validem as operações e seus respectivos registros contábeis, o que não ocorreu no presente caso.

Em relação aos cheques compensados, não há óbice à sistemática de escriturar o movimento financeiro pela conta ‘Caixa’, entretanto outro lançamento seria necessário a crédito da referida conta e a débito de ‘Fornecedores’ ou ‘contas a pagar’.

O contribuinte possui a prerrogativa de pagar e receber as suas contas da forma que lhe for conveniente. Porém, os lançamentos contábeis de tais fatos devem necessariamente ser efetuados com observância da legislação em vigor.

Cabe registrar que o procedimento que debita o valor do cheque compensado na conta ‘Caixa’ sem vincular o suposto pagamento a que se refira, ou seja, sem a contrapartida a crédito do lançamento devidamente comprovada, não está em obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Está comprovado nos autos, que os cheques objetos da ação fiscal foram lançados a débito de caixa, sem os correspondentes lançamentos a crédito, eis a razão

principal do estorno do débito na conta 'Caixa' e não porque foram simplesmente lançados na conta 'Caixa' para pagamentos de despesas e fornecedores.

Esse fato, por si só, afasta inexoravelmente o argumento da Impugnante de que os cheques desconsiderados pela fiscalização representam saída de recursos e não entradas, sendo o desencontro das contra partidas apenas descontrolo do contribuinte.

Desde o início da ação fiscal, o questionamento quanto aos cheques em apreço refere-se ao fato de que eles ingressaram na conta 'Caixa', na data das respectivas emissões, e não foram de lá baixados, apesar de liquidados através de compensação bancária conforme demonstram os extratos bancários de fls. 840/1355.

Quanto ao Acórdão 17.989/08/2<sup>a</sup> citado pela Impugnante e ao artigo 112 do Código Tributário Nacional, os mesmos não se aplicam no presente caso, pois a infração descrita no Auto de Infração encontra-se perfeitamente caracterizada, ou seja, o trabalho fiscal não deixou quaisquer dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

### **1.2.2. Do Empréstimo de Terceiros sem Comprovação:**

A autuação se refere a lançamento a débito da conta “Caixa”, em 31/10/07 (fl. 42), com o histórico “Rec. Mútuo Conforme Contrato”.

A Impugnante foi devidamente intimada a apresentar o contrato de mútuo e os documentos que comprovassem a efetividade da entrega do numerário e a origem dos recursos que supriram o “Caixa” (R\$ 258.478,10), mediante documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor, sob pena de utilização, pelo Fisco, da presunção legalmente prevista de omissão de receita.

Entretanto, a Impugnante limitou-se a apresentar o contrato de mútuo celebrado com a empresa “CD Imobiliária Empreendimentos Ltda.”, que seria referente a um pagamento realizado diretamente pela empresa mencionada à Impugnante para o cumprimento de um acordo celebrado com o Estado de Minas Gerais (Adjudicação de bens), conforme documentação de fls. 1.489/1.499.

No entanto, a apresentação de 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.

Acrescente-se, uma vez mais, que a Assessoria do CC/MG, através do interlocutório de fls. 1.611/1.613, concedeu à Impugnante nova oportunidade para comprovar a ocorrência efetiva, não só do empréstimo em análise, como também dos documentos relativos ao item “3” do Auto de Infração (empréstimos de sócio da empresa), porém a Impugnante não apresentou qualquer prova neste sentido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inexistindo a efetiva comprovação do empréstimo em questão (origem e entrega dos recursos), **corretamente agiu o Fisco em glosar da conta “Caixa”** o valor a ele correspondente, glosa esta corroborada pela seguinte decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que versa sobre matéria similar à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 103-22835 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2006 – 3ª TURMA

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO CONCEDIDO – COMPROVAÇÃO - TENDO O FISCO EFETUADO A PROVA DA REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO NO MÊS DE JANEIRO/1998, PELO CONTRIBUINTE, CABE A ESTE, SE PRETENDE REFUTAR OU ALTERAR OS PRESSUPOSTOS EM QUE SE ASSENTOU O LANÇAMENTO, APRESENTAR PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. A COMPROVAÇÃO DE QUE O EMPRÉSTIMO NÃO OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.”  
(GRIFOU-SE)

### 1.2.3. Da Recomposição da Conta Caixa e da Conta Gráfica:

Após a glosa dos valores relativos aos “Cheques Compensados” e ao “Empréstimo de Terceiros não Comprovado”, o Fisco efetuou a recomposição da conta “Caixa” da empresa e apurou os saldos credores (e diferença de saldo) indicados às fls. 50/51, nos termos dos quadros abaixo:

CONTA CAIXA - CÓPIA FIEL - 2007						CONTA CAIXA - EXPRESSÃO REAL - 2007						
Período	Débitos	Créditos	Saldo Anterior	Saldo	D/C	Período	Débitos	Créditos	Débitos Glosados (fls. 42/43)	Saldo Anterior	Saldo	D/C
jan-07	127.023,37	102.995,10	61.981,50	86.009,77	D	jan-07	127.023,37	102.995,10		61.981,50	86.009,77	D
fev-07	351.800,23	352.187,54	86.009,77	85.622,46	D	fev-07	351.800,23	352.187,54		86.009,77	85.622,46	D
mar-07	224.546,24	221.199,63	85.622,46	88.969,07	D	mar-07	224.546,24	221.199,63		85.622,46	88.969,07	D
abr-07	8.762,95	9.733,98	88.969,07	87.998,04	D	abr-07	8.762,95	9.733,98		88.969,07	87.998,04	D
mai-07	95.619,88	97.505,83	87.998,04	86.112,09	D	mai-07	95.619,88	97.505,83	932,25	87.998,04	85.179,84	D
jun-07	72.825,63	79.392,86	86.112,09	79.544,86	D	jun-07	72.825,63	79.392,86		85.179,84	78.612,61	D
jul-07	307.824,10	312.387,05	79.544,86	74.981,91	D	jul-07	307.824,10	312.387,05		78.612,61	74.049,66	D
ago-07	233.894,78	233.094,79	74.981,91	75.781,90	D	ago-07	233.894,78	233.094,79	271,70	74.049,66	74.577,95	D
set-07	327.732,58	319.678,53	75.781,90	83.835,95	D	set-07	327.732,58	319.678,53		74.577,95	82.632,00	D
out-07	572.246,59	557.470,85	83.835,95	98.611,69	D	out-07	572.246,59	557.470,85	268.058,10	82.632,00	-170.650,36	C
nov-07	84.206,12	97.755,02	98.611,69	85.062,79	D	nov-07	84.206,12	97.755,02	30.825,15	0,00	-44.374,05	C
dez-07	420.949,23	373.100,41	85.062,79	<b>132.911,61</b>	D	dez-07	420.949,23	373.100,41	127.995,00	0,00	-80.146,18	C
						<b>2.827.431,70 2.756.501,59 428.082,20</b>						
<b>Total Relativo aos Saldos Credores:</b>												<b>295.170,59</b>
<b>Diferença de Saldo - Dezembro de 2007:</b>												<b>132.911,61</b>
<b>Total Global:</b>												<b>428.082,20</b>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTA CAIXA - CÓPIA FIEL - 2008						CONTA CAIXA - EXPRESSÃO REAL - 2008						
Período	Débitos	Créditos	Saldo Anterior	Saldo	D/C	Período	Débitos	Créditos	Débitos Glosados (fls. 43/49)	Saldo Anterior	Saldo	D/C
jan-08	205.655,63	177.169,55	132.911,61	161.397,69	D	jan-08	205.655,63	177.169,55	39.515,60	132.911,61	121.882,09	D
fev-08	291.625,06	131.995,68	161.397,69	321.027,07	D	fev-08	291.625,06	131.995,68	121.315,80	121.882,09	160.195,67	D
mar-08	425.987,87	241.121,50	321.027,07	505.893,44	D	mar-08	425.987,87	241.121,50	192.123,00	160.195,67	152.939,04	D
abr-08	370.545,46	712.780,27	505.893,44	163.658,63	D	abr-08	370.545,46	712.780,27	71.751,00	152.939,04	<b>-261.046,77</b>	<b>C</b>
mai-08	127.845,71	66.849,94	163.658,63	224.654,40	D	mai-08	127.845,71	66.849,94	6.954,00	0,00	54.041,77	D
jun-08	432.178,25	304.285,21	224.654,40	352.547,44	D	jun-08	432.178,25	304.285,21	41.774,50	54.041,77	140.160,31	D
jul-08	333.674,71	19.149,21	352.547,44	667.072,94	D	jul-08	333.674,71	19.149,21	54.691,00	140.160,31	399.994,81	D
ago-08	269.170,70	219.258,87	667.072,94	716.984,77	D	ago-08	269.170,70	219.258,87	10.527,00	399.994,81	439.379,64	D
set-08	195.078,44	277.437,55	716.984,77	634.625,66	D	set-08	195.078,44	277.437,55	20.338,00	439.379,64	336.682,53	D
out-08	159.966,87	151.064,14	634.625,66	643.528,39	D	out-08	159.966,87	151.064,14	8.348,00	336.682,53	337.237,26	D
nov-08	58.923,14	23.756,36	643.528,39	678.695,17	D	nov-08	58.923,14	23.756,36	6.766,00	337.237,26	365.638,04	D
dez-08	361.459,02	246.145,51	678.695,17	<b>794.008,68</b>	D	dez-08	361.459,02	246.145,51	12.729,00	365.638,04	468.222,55	D
						<b>3.232.110,86 2.571.013,79 586.832,90</b>						
<b>Total Relativo aos Saldos Credores:</b>										<b>261.046,77</b>		
<b>Diferença de Saldo - Dezembro de 2008:</b>										<b>325.786,13</b>		
<b>Total Global:</b>										<b>586.832,90</b>		

Ressalte-se que o Fisco **não** tributou os valores mensais apurados, o que poderia fazer, mas somente os totais demonstrados nos quadros acima, relativos ao final de cada exercício (2007 e 2008), tendo apurado as seguintes quantias, a título de “DÉBITOS” de ICMS (ver fls. 50/51):

- 2007: Base de Cálculo - R\$ 428.082,20 / Alíquota - 18% / ICMS: R\$ 77.054,80;
- 2008: Base de Cálculo - R\$ 586.832,90 / Alíquota - 18% / ICMS: R\$ 105.629,92.

Em relação aos valores acima, foi utilizada a expressão “DÉBITOS” de ICMS porque tais valores foram incluídos como débitos adicionais do imposto para fins de recomposição da contra gráfica da empresa (fls. 52/54), uma vez que esta possuía saldos credores acumulados nos exercícios de 2007 e 2008.

À fl. 1.472, a Impugnante manifesta sua discordância quanto à base de cálculo relativa ao exercício de 2007, afirmando que o Fisco “*deveria ter tributado o saldo credor do caixa existente no período (R\$ 295.170,59) e não a soma das operações por ele excluídas (R\$ 428.082,20)*”, ou seja, segundo sua visão, o Fisco teria que utilizar como base de cálculo, apenas e somente, o saldo credor do caixa existente no final do exercício, e não a soma das operações excluídas.

Ocorre, entretanto, que a base de cálculo adotada pelo Fisco refere-se ao montante dos saldos credores levantados (R\$ 295.170,59) acrescido da “Diferença de Saldo” apurada em dezembro de 2007 (R\$ 132.911,61), que resultou no valor total de R\$ 428.082,20 ( $R\$ 428.082,20 = R\$ 295.170,59 + R\$ 132.911,61$ ), conforme já demonstrado no quadro acima.

A “Diferença de Saldo” deriva do fato de que, se havia saldo credor na conta “Caixa” no final do exercício, então não poderia haver numerário em caixa em 31/12/07, porém, como o contribuinte declarou a existência de R\$ 132.911,61 na referida data, que corresponde ao saldo inicial do dia 01/01/08, este recurso é também considerado como não comprovado.

Como bem resume o Fisco, “*tendo sido apurado saldo credor após a recomposição da conta Caixa, os recursos declarados e levantados através de*

*contagem física – financeira, por ocasião do balanço patrimonial, só pode ter origem em omissão de receitas”.*

Embora esteja bastante claro, cabe destacar que a base de cálculo adotada pelo Fisco coincide com o montante dos **recursos não comprovados**, que poderiam ser tributados de forma direta, pelos valores mensais apurados, sem recomposição da conta “Caixa”, pois a presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02 não se restringe à constatação de saldos credores, atingindo qualquer recurso não comprovado existente na referida conta ou equivalente, *verbis*:

§ 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)

Assim, a metodologia utilizada pelo Fisco foi benéfica ao contribuinte, no que diz respeito ao marco inicial para fins de cobrança dos juros moratórios, uma vez que levou à recomposição da conta gráfica somente os montantes globais apurados no final dos exercícios de 2007 e 2008 (“Débitos e ICMS”), quando poderia ter tributado, de forma direta (*sem recomposição da conta “Caixa”*), os valores mensais dos recursos não comprovados.

### **1.3. Irregularidade “3” - Conta Bancos - Recursos não Comprovados - Sócio:**

No caso em questão, os recursos não comprovados referem-se a débitos lançados na conta “Bancos”, que seriam oriundos de empréstimos efetuados pelo sócio da empresa, Sr. Dorvalino Antônio de Oliveira, porém sem origem comprovada (fl. 55).

Não obstante ter sido devidamente intimada, a Autuada não apresentou qualquer documento que lastreasse a origem dos depósitos lançados como empréstimos do referido sócio, limitando-se a apresentar cópias de recibos assinados pelo próprio sócio e de avisos de lançamentos, que não são válidos como comprovantes da operação.

A título de exemplo, podem ser citados os depósitos *online* feitos na conta da Autuada, no Banco do Brasil S/A, por ela indicados como provenientes de empréstimos concedidos pelo citado sócio, mas que foram efetuados por terceiros, a saber: “Liderança Veículos Ltda.” (fls. 1502 e 1510), “Marilson Toledo de Freitas” (fl. 1.503), “Jander Procópio Lacerda” (fl. 1.511) e “Guilherme Procópio Gomes” (fl. 1.513).

Diante da falta da comprovação das operações em apreço, tanto antes quanto após a impugnação, a Assessoria do CC/MG, através do item “2” do interlocutório de fls. 1.611/1.613, concedeu novo prazo à Autuada (*30 dias, prorrogável por igual período*), para que esta trouxesse aos autos documentos hábeis e idôneos que pudessem comprovar a origem dos recursos. Em termos literais, o interlocutório teve o seguinte teor:

“...

2. Quanto aos Empréstimos não Comprovados:

Quanto aos empréstimos em questão, os argumentos constantes da peça defensiva são os seguintes:

‘...

Ocorre que o Fisco não possibilitou à Impugnante buscar com eficácia, junto às instituições financeiras, prova plena e objetiva da efetividade das operações que comprovam que as transferências/empréstimos realizadas entre seus sócios (no caso, apenas o Sr. Dorvalino Antônio de Oliveira) e a sociedade, já que a documentação que fora entregue ao Fiscal não gerou de sua parte qualquer questionamento durante a ação fiscal.

(...)

Neste contexto, a Impugnante solicitou e aguarda as respostas aos ofícios encaminhados aos bancos com o intuito de mostrar ao r. Conselho de Contribuintes, a ocorrência e legalidade das operações de empréstimos perante o Fisco Estadual.

Assim, negar ao contribuinte a possibilidade de acostar aos autos tais documentos denota a procedência de um lançamento perfunctório, que deverá passar, para a sua legitimidade, inevitavelmente, pela resposta das instituições financeiras quanto às transferências e empréstimos, o que ora se requer.

...’

Diante disso, favor acostar ao processo a seguinte documentação:

2.1. Os documentos citados no texto acima, com o intuito de comprovar a efetiva ocorrência dos empréstimos objeto da presente autuação;

2.2. Declaração do Imposto de Renda do Sr. Dorvalino Antônio de Oliveira, relativas aos exercícios de 2007 a 2009 (*ano-base*).”

No entanto, além de não apresentar a declaração do imposto de renda de seu sócio, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer outro documento que pudesse comprovar os alegados empréstimos.

A não apresentação dos documentos solicitados **reforça a acusação fiscal quanto à inexistência de comprovação da origem dos recursos** lançados na conta “Bancos” ao mesmo tempo em que **rechaçam a alegação da Impugnante** de que o Fisco não lhe teria possibilitado “*buscar com eficácia, junto às instituições financeiras, prova plena e objetiva da efetividade das operações que comprovam que as transferências/empréstimos realizadas entre seus sócios (no caso, apenas o Sr. Dorvalino Antônio de Oliveira) e a sociedade*”.

Inexistindo a comprovação da origem dos recursos, caracteriza-se a omissão de receitas, o que respalda a utilização da presunção legal de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, entendimento defendido pelo TJ/MG, na seguinte decisão:

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

"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."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.272.269-2/00, RELATORA EXMA SRª DESª JUREMA BRASIL MARINS MIRANDA – DJ 13/08/02)

Observe-se que decisão em questão, o TJ/MG defende o entendimento de que, para a comprovação do suprimento de “Caixa” (*equivalente à conta “Bancos” - disponibilidades*) por sócio da empresa, é necessária a apresentação do efetivo comprovante do empréstimo, compreendendo não só um contrato entre as partes, como também da **transferência de valores** e da capacidade econômica da pessoa física para realizar o negócio.

**1.4. Da Conclusão Comum Quanto às Irregularidades “2” e “3”:**

Ao contrário do alegado pela Impugnante, mostra-se perfeitamente aplicável aos casos tratados nas irregularidades “2” e “3 (*itens “3.2” e “3.3” do AI*) a presunção legal de saídas desacompanhadas de documentação fiscal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº. 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *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.

(...)

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

(...)

§ 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.

Observe-se que a presunção legal em apreço não se restringe aos casos de "saldo credor na conta caixa" ou da existência de "passivo fictício", pois o dispositivo acima autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem **recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente** ("Caixa" e "Bancos" formam, contabilmente, o grupo denominado "Disponibilidades" – Ativo Circulante).

No caso do presente processo, tanto os cheques compensados quanto os alegados empréstimos, suprimam **artificialmente** as contas "Caixa" e "Bancos", todos eles considerados **recursos não comprovados**. Os cheques compensados pelo fato de inexisterem as respectivas baixas, a crédito da conta "Caixa", nas mesmas datas e valores, dos lançamentos a débito da referida conta e os empréstimos, por não estarem lastreados em documentação hábil e idônea, que pudesse comprovar a efetiva origem dos recursos.

Cabe lembrar que 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.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/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 desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Ressalte-se que no tocante à conta "Bancos" o Fisco corretamente tributou os valores mensais apurados, conforme o período em que se procedeu ao lançamento comprovadamente indevido.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, II e 55, II, "a" da Lei nº. 6.763/75, respectivamente.

Art. 55. (...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se)

Observe-se que a multa isolada acima citada, ao contrário do alegado pela Impugnante, adéqua-se perfeitamente ao caso presente, por se tratar de presunção legal, não elidida, de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

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 a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 27 de janeiro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
Presidente

**Marco Túlio da Silva**  
Relator