

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 21.559/14/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000195667-09  
Impugnação: 40.010134472-11  
Impugnante: Somasa Indústria e Comércio Ltda  
IE: 223364884.00-89  
Proc. S. Passivo: Bruno Cunha Gontijo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - Constatado, após 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, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a majoração da multa isolada referente aos meses de julho e agosto de 2008, em razão da inexistência de autuação anterior que atendesse aos requisitos para aplicação da reincidência nesses meses.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/12/08, face à existência de recursos não comprovados e saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 349/368, e anexa os documentos de fls. 390/2113.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 378 dos autos.

O Fisco, em manifestação de fls. 2117/2126, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2135/2156, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório de fls. 2158.

Em resposta, a Impugnante carrega aos autos os documentos de fls. 2163/2345, ensejando a reformulação do crédito tributário de fls. 2348/2357.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 2359/2359v.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 2361/2362.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior em relação ao crédito tributário remanescente (fls. 2364/2369).

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 algumas alterações e acréscimos relevantes.

### **Das Preliminares**

A Autuada alega preliminarmente que o procedimento de fiscalização e a consequente lavratura do Auto de Infração ocorreram fora do seu estabelecimento o que o torna nulo, nos termos do art. 10, inciso I do Decreto Federal nº 70.235/72, uma vez que a Lei Estadual nº 6.763/75 e, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto 44.747/08, são omissos quanto à questão e que o art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 prevê que a lei federal teria aplicação subsidiária sobre o procedimento fiscal.

O citado Decreto Federal nº 70.235/72, rege “o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”. Trata o seu art. 10 da lavratura do Auto de Infração relativo aos tributos federais, similarmente ao que determina o art. 85 e art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), consoante determinação do art. 154 da Lei Estadual nº 6.763/75, tratando da formalização do crédito tributário de competência do Estado de Minas Gerais. Veja-se:

#### Lei 6.763/75

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA (Decreto 44.747/08)

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

Portanto, não há que se falar que se aplica a legislação federal no tocante à formalização do crédito tributário ora discutido, bem como não é verídico dizer que tal assunto encontra-se omissa na legislação estadual.

Saliente-se que, da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta do relatório do Auto Infração a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação, as circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa dos dispositivos infringidos.

Registra-se, ainda, que o relatório detalha a metodologia de análise e auditoria, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade (fls. 07/08) e as planilhas acostadas às fls. 79/104 dos autos, relacionando todas as irregularidades apuradas. A composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas estão descritos nos Anexo 6 – Recomposição da Conta “Caixa” Mensal (fls. 105) e Anexo 7 – Quadro Demonstrativo do Crédito Tributário (fls.106).

Desta forma, foram atendidos todos os requisitos e pressupostos estabelecidos na legislação tributária necessários à formalização do Auto de Infração, notadamente à Lei Estadual nº 6.763/75 e ao RPTA que regulam a formalização do crédito tributário no âmbito do Estado de Minas Gerais. Assim, rejeita-se a preliminar arguida.

A Impugnante alega, ainda, que o Auto de Infração é nulo em razão de não ter sido lavrado dentro do prazo de 90 (noventa) dias, previsto no art. 70, § 3º do RPTA. O início da ação fiscal se dá pela lavratura de quaisquer documentos listados no art. 69 do mesmo RPTA, ou mesmo pela requisição de documentos que culminem na lavratura do Auto de Infração, fato que, no presente caso, ocorreu em 25/02/13.

Assim conclui que, conjugando os art. 69 e art. 70 supracitados, o prazo estabelecido foi ultrapassado sem qualquer menção expressa por parte da autoridade administrativa ou ocorrência fática que permitisse concluir que seriam prorrogados os prazos para a continuidade dos trabalhos da fiscalização, o que torna o presente Auto de Infração nulo.

Argui que entendimento diverso configura prejuízo manifesto à Contribuinte, pois inviabiliza a reabertura da possibilidade da denúncia espontânea, nos termos do § 4º do art. 70 do Decreto nº 44.747/08.

Porém, cabe esclarecer que o procedimento fiscal teve início com a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000003779-42 de 16/11/12 (fls.05/06), de acordo com o disposto nos art. 69 e art. 70 do RPTA:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

A legislação mineira estabeleceu, em atenção à determinação contida no Código Tributário Nacional (CTN), que as diligências que caracterizem procedimentos fiscais para preparação do lançamento sejam formalizadas por termos, dentre eles, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), e expressamente o prazo para conclusão de tais diligências foi determinado em 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período, conforme previsto nos art. 69 e art. 70 do RPTA, supratranscritos.

O Fisco intimou a apresentar documentos atinentes à fiscalização em 23/01/13 e em 25/02/13, para o qual a Autuada solicitou prazo de mais 30 (trinta) dias para atendimento.

O fato de a Impugnante ter sido cientificada do Auto de Infração após expirado o prazo de validade inicial do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), 90 (noventa) dias (ciência do AIAF em 16/11/12 e entrega do Auto de Infração em 17/06/13), não acarreta a nulidade do lançamento, por determinação legal contida no art. 70, § 4º do RPTA:

Art. 70.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal. (Grifou-se).

Assim, tendo esgotado o prazo de 90 (noventa) dias em 16/02/13, teve a Impugnante o prazo compreendido entre 17/03/13 e 16/06/13 para se beneficiar do direito a denúncia espontânea, uma vez que o AIAF já se encontrava expirado e ainda não havia sido cientificada do Auto de Infração.

No entanto, como assim não agiu, o Auto de Infração tem plena validade, uma vez que independia de formalização do novo início de ação fiscal, nos termos do § 4º do dispositivo legal acima transcrito.

Ressalte-se, por fim, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, inexistindo, portanto, qualquer vício que pudesse acarretar a sua nulidade.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas pela Impugnante.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal face à existência de recursos não comprovados e saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

O Fisco, por meio da análise do livro Razão, detectou os seguintes indícios:

- lançamentos a débito da conta “Caixa” de cheques de emissão própria liquidados por compensação bancária, sem o lançamento correspondente das despesas efetuadas na mesma data e de valor equivalente;

- lançamento a débito da conta “Caixa” de cheque de emissão própria em duplicidade;

- lançamentos a débito da conta “Caixa” de operações eletrônicas (débito autorizado e transferência online);

- lançamentos a débito da conta “Caixa” referente a recebimentos de parcelas de empréstimos não comprovados.

Destaque-se inicialmente que os cheques liquidados por meio de compensação bancária e as operações eletrônicas, por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, uma vez que está afastada a possibilidade de saque de numerário.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Bancos e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos esses de data e valor equivalentes.

A Autuada foi intimada a demonstrar a correlação dos cheques com os respectivos pagamentos e, apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos, tendo cumprido a intimação de forma parcial, conforme planilha de fls. 37/78. Parte foi acatada pela Fiscalização (Anexo 3-B – Cheques com correlação correta – fls. 80) e outra parte foi estornada na recomposição do caixa (Anexo 3-C – Cheques com correlação incorreta – fls. 81/83). Alguns lançamentos sequer foram mencionados pelo Sujeito Passivo.

O Fisco elaborou ainda os Anexos 3-D – Cheque lançado em duplicidade (fls. 84) e 3-E – Cheques e operações eletrônicas sem correlação (fls. 85/88), demonstrando lançamentos a débito do caixa, os quais a Autuada não comprovou a origem dos recursos.

Em relação aos valores lançados como recebimentos de parcelas de empréstimo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa, o Sujeito Passivo apresentou contrato de mútuo datado de 31/12/04 com vencimento a partir de 31/12/08, sem registro no órgão competente (fls. 93/94) e recibos de quitação do referido contrato (fls. 95/101).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Embora intimado, não apresentou as Declarações de Informações Econômico-fiscais – DIPJs da empresa e Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPFs do sócio em questão, nem tampouco a efetiva entrada dos recursos no caixa. Os valores referentes às parcelas de empréstimo não comprovados estão relacionados no Anexo 4, às fls. 89 dos autos.

Diante disso, a Fiscalização efetuou o estorno dos recursos não comprovados, indevidamente lançados a débito do caixa, fazendo a sua recomposição, resultando em saldo credor da conta “Caixa”, bem como anulação do saldo final do exercício, conforme Anexo 5 – Quadro resumo dos lançamentos estornados na recomposição da conta “Caixa” (fls. 102/104) e Anexo 6 – Recomposição da Conta “Caixa” Mensal (fls. 105).

Instrui ainda o presente Auto de Infração o Quadro demonstrativo do crédito tributário (fls. 106), cópias do livro Razão de 2008 (fls. 108/141) e cópias dos extratos bancários (fls. 142/342).

A Autuada, em sua defesa, alega que a Fiscalização formou seu entendimento de que ocorreu saídas desacobertadas de documentação fiscal com base apenas nas divergências apontadas nos lançamentos a débito para suprimento do caixa por meio de cheques e valores vinculados ao adimplemento de prestações de contrato de mútuo.

Argumenta que o Fisco, ao intima-la a apresentar demonstrativo de vinculação entre os lançamentos a débito da conta “Caixa” de “cheques compensados” e os “cheques sacados”, listados nos Anexos 03-C e 03-E, com os respectivos lançamentos a crédito da mesma conta, deixou claro que somente a demonstração do lançamento inverso poderia afastar a presunção de saída desacobertada.

Argui que o Fisco sequer lhe oportunizou demonstrar a efetividade e a regularidade da operação escriturada, eliminando assim qualquer alternativa de afastamento da presunção estabelecida, tornando absoluto (*iure et de jure*) algo relativo (*juris tantum*).

Porém, a acusação fiscal baseia na existência de saldo credor e/ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, fato que autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. Tal matéria encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

O Decreto 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas em seu arts. 281 e 282, *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 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-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 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II). (Grifou-se).

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

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

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

(...)

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

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 desacobertas de documento fiscal.

Importante destacar que a utilização de presunção pela Fiscalização não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presumido. Antes, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção fiscal.

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

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

Destacou-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.

Destacou-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.

A Autuada alega que a autuação fiscal, baseada no art. 194, § 3º do RICMS/02, esbarra na aplicação subsidiária da legislação federal (art. 49, § 2º da Lei nº

6.763/75), posto que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) faculta ao Contribuinte proceder a escrituração integral de sua movimentação financeira na conta “Caixa”, sem que isso importe na exigência de demonstração de todos os cheques emitidos correspondam a um pagamento específico ou a vários pagamentos.

Argui que a Autuada adota a sistemática denominada “Caixa Flutuante”, legitimada pela legislação do Imposto de Renda e sustentada também no Manual de Contabilidade Societária do FIPECAFI, Editora Atlas, Ed. 2010, fls. 50 que dispõe que *“há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheque”*, adotando o chamado “Caixa Flutuante”, com registro de toda a movimentação financeira da empresa.

Assim, entende que, adotada tal metodologia pela Contribuinte, não poderia a Fiscalização exigir a demonstração de que todos os cheques emitidos tenham correspondência com um pagamento específico, podendo materializar saldo incorreto sem, contudo, justificar o procedimento do art. 194, § 3º do RICMS/02.

De fato, o Manual de Contabilidade Societária do FIPECAFI (aplicável a todas as sociedades) buscando uniformizar o entendimento das disposições da Lei nº 6.404/76 e suas alterações, apresenta em seu Capítulo 3 (Disponibilidades – Caixa e Equivalentes de Caixa) a possibilidade da empresa controlar o seu caixa por meio de “fundo fixo” ou por “caixa flutuante”. Veja-se:

Caixa:

Inclui dinheiro, bem como cheques em mãos, recebidos e ainda não depositários, pagáveis irrestrita e imediatamente.

(...)

Além disso, há, basicamente, dois tipos de controles da conta Caixa, sendo eles, fundo fixo e caixa flutuante.

(..)

b) Caixa Flutuante:

No sistema de caixa flutuante, transitam pela conta Caixa os recebimentos e os pagamentos em dinheiro.

Nesse sistema, podem ocorrer maiores problemas de ordem de classificação contábil de valores, pois o saldo da conta Caixa muitas vezes apresenta não só o dinheiro propriamente dito, mas, também, vales, adiantamentos para despesas de viagens e outras despesas, cheques recebidos a depositar, valores pendentes e outros. Como já que os vales e adiantamentos devem constar do Balanço em conta própria de realizável como Adiantamentos, conforme o Modelo do Plano de Contas apresentados.

Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recebimentos e todos os pagamentos em cheques, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos. (Grifou-se)

(Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens; Santos, Ariosvaldo. Atlas S/A. 2010. fls. 50)

Depreende-se da leitura do texto do Manual FIPECAFI, que a empresa que adota o “Caixa Flutuante” transitará com todos os recebimentos e os pagamentos em dinheiro pela conta “Caixa”, podendo ainda efetuar toda a sua contabilização, inclusive todos os recebimentos e pagamentos em cheques por meio da conta “Caixa”.

Não obstante a previsão legal, a Autuada não relata a verdade dos fatos quando afirma que adota tal metodologia.

Contradiz a sua afirmação a cópia de parte do Plano de Contas adotado por ela, acostado pela Fiscalização em sua Manifestação Fiscal, às fls. 2121, no qual se encontra listadas todas as contas do “Disponível” da empresa: Caixa, Bancos c/Movimento e Aplicações Financeiras.

Verifica-se pelas cópias do livro Razão (fls. 108/141) que vários lançamentos de cheques, objeto da presente autuação, foram lançados a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta do respectivo “Banco”. Ou seja, a Impugnante registrou uma transferência de recursos do banco para o caixa financeiro, o que não seria possível se ela utilizasse uma única conta para toda a movimentação financeira.

Verifica-se, ainda, que os cheques relacionados nas planilhas do Anexo 3-C do 3-E e nos extratos bancários de fls. 142/342, referem-se a cheques liquidados por meio de compensação bancária, o que implica necessariamente em crédito em outra conta bancária.

Desse modo, caso o contribuinte transite com tais cheques pela conta “Caixa”, necessário se faz que imediatamente, contabilize-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa”, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

Constam também do Anexo 3-E valores lançados a título de transferência *online* e débito autorizado em banco.

As operações eletrônicas (transferência *online*) são operações financeiras de transferências de recursos entre contas bancárias, inexistindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária para o seu caixa.

Ainda assim, se o contabilista transitou o TED pela conta “Caixa”, deveria na mesma data lançar o mesmo valor, a crédito da conta “Caixa” e a débito do destinatário, seja ele fornecedor ou até mesmo outra conta bancária da própria empresa.

Quanto aos recursos contabilizados no “Caixa” oriundo de débitos automáticos, por sua natureza, é inadmissível o suprimento do caixa com valores destinados ao pagamento de despesas efetuadas diretamente na conta bancária da empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Novamente, da análise das cópias do livro Razão, constata-se que não foram efetuados lançamentos a crédito da conta “Caixa” na mesma data e valor equivalentes, em contrapartida das contas de despesas/fornecedores.

Em relação aos cheques sacados argumenta a Impugnante que, em se tratando de cheque sacado, sequer justifica a exigência de demonstração do uso dos recursos levados a débito da conta “Caixa”.

Alega que a Fiscalização apoiou-se em informação lançada nos extratos, segundo a qual teriam os cheques sido utilizados para pagamento de títulos e obrigações, argumento do qual discorda em razão de serem nominais ao próprio Contribuinte, sem qualquer menção ou vinculação a pagamentos e, ainda que fosse o cheque utilizado para adimplemento de obrigações, por se tratar de “cheque sacado” inexistente determinação de que o cheque represente exatamente a soma da obrigação adimplida ou dos títulos pagos, podendo o correntista utilizar os recursos para pagamentos parciais e o restante como bem entender, inclusive levando consigo recursos em espécie.

Apresenta algumas microfílmagens que diz que eram mantidas arquivadas pela Contribuinte, a saber:

### Cheques informados no extrato bancário como “saque para pagamento”

- cheque nº 000114 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 208004232 de 22/02/08, no extrato bancário às fls.154 e microfílmagem de fls. 404, nominal à Contribuinte;

- cheque nº 000181 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 308007056 de 27/03/08, no extrato bancário às fls.173 e microfílmagem de fls.406, nominal à Contribuinte;

- cheque nº 000234 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 808004150 de 21/08/08, no extrato bancário às fls. 310 e microfílmagem de fls.409, nominal à Contribuinte;

- cheque nº 000240 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 1008004808 de 29/10/08, no extrato bancário às fls. 329 e microfílmagem de fls.412, nominal à Contribuinte;

- cheque nº 000303 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 1208002722 de 23/12/08, no extrato bancário às fls.339 e microfílmagem de fls. 414, nominal à Contribuinte.

Alega a Impugnante que os supracitados cheques foram simplesmente sacados, o que justificaria o seu lançamento a débito do caixa sem vinculação a pagamento, não contendo em seu verso nenhuma anotação referente a títulos quitados.

Verifica-se da análise das microfílmagens apresentadas pela Autuada que os cheques, nominais à Contribuinte, eram endossados e utilizados para pagamentos, conforme autenticação bancária no verso, e lançados nos extratos bancários como “saques para pagamento”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto não se prestam ao suprimento do caixa, uma vez que os recursos não foram ingressados no caixa e, tampouco, foi feita a contabilização a crédito do caixa e a débito das respectivas contas de despesas, na mesma data e valor correspondente.

### Cheques informados no extrato bancário como “cheque compensado”

Alega a Impugnante que os cheques abaixo listados foram depositados em conta da própria Impugnante, o que justificaria o seu lançamento a débito do caixa sem vinculação a pagamento, por se tratar de simples movimentação entre contas:

- cheque nº 000137 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 208004485 de 29/02/08, no extrato bancário às fls.154 e microfilmagem de fls.405, foi depositado em conta da própria empresa em banco diverso (nominal à Contribuinte);

- cheque nº 000187 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 408004357 de 04/04/08, no extrato bancário às fls.193 e microfilmagem de fls.407, foi depositado em conta da própria empresa em banco diverso (nominal à Contribuinte);

- cheque nº 846312 do Banco HSBC referente ao lançamento nº 1208004909 de 18/12/08, no extrato bancário às fls.341 e microfilmagem de fls. 413, foi realmente depositado em conta da própria empresa em banco diverso (nominal à Contribuinte).

Tais documentos referem-se a operações entre contas bancárias, não se prestando ao suprimento do caixa.

- Cheque nº 000149 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 308006618 de 12/03/08, no extrato bancário de fls.172 e microfilmagem de fls.408, foi depositado em conta da própria empresa em banco diverso (nominal à Contribuinte).

Consta do verso do referido cheque o número da conta para a qual foram depositados os recursos em favor de “Rene Geraldo Gomes”, portanto, alheio ao caixa da empresa.

Em relação aos cheques nominiais a terceiros, entende que justifica o lançamento a débito da conta “Caixa”, sem que isso autorize a presunção de saída desacobertada. Apresenta as seguintes considerações:

- cheque nº 000226 do Banco Mercantil do Brasil referente ao lançamento nº 808004705 de 21/08/08, no extrato bancário às fls.310 e microfilmagem de fls.410, foi depositado na conta do Escritório de Advocacia Juan Pegorato, por prestação de serviços realizada;

- cheque nº 846302 do Banco HSBC referente ao lançamento nº 908003715 de 01/09/08, no extrato bancário às fls. 320 e microfilmagem de fls. 411, foi depositado na conta do Escala Turismo, por fornecimento de passagens aos sócios da empresa;

Conforme informado pela Impugnante e, comprovado pelas microfilmagens, os cheques foram destinados pagamentos de despesas, o que tornaria impossível o suprimento do caixa com tais recursos.

Ademais não foram realizados os lançamentos cruzados, creditando o caixa e debitando as respectivas contas de despesas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resposta ao despacho interlocutório onde se requereu que fosse apresentada planilha correlacionando os pagamentos e os respectivos cheques, a Impugnante manifesta às fls. 2163/2169, juntando documentos às fls. 2170/2345.

Em relação aos Anexos 3-C e 3-E, argui que cabe à Autoridade Fiscal reconhecer a legitimidade das operações e dos lançamentos, a partir das informações constantes das microfilmagens dos cheques já trazidas aos autos.

Alega que as presunções de saída desacobertas de documentação fiscal só deveriam ser mantidas caso o contribuinte não demonstrasse que os valores em questão, independente da forma de lançamento ou mesmo da sua existência, não representasse operações sujeitas à tributação pelo ICMS. Cita como exemplo “cheques compensados” destinados a pagamentos de despesas, o que afastaria a presunção de que o recurso serviria para acobertar operação desacoberta, sujeita à incidência do ICMS.

Assim, entende que a microfilmagem, por si, serve à desconstituição da presunção estabelecida.

Afirma, que quanto à ausência do lançamento a crédito do respectivo lançamento a débito da conta “Caixa”, referente a cheques compensados, embora a autorização da presunção de saída desacoberta, do art. 194, § 3º, não se pode basear somente nos lançamentos, senão na realidade das operações do contribuinte.

Aduz que o dispositivo legal é um mecanismo que autoriza a presunção, diante de indícios claros de fraude à legislação, terem sido praticadas pelo contribuinte operações desacobertas de documento fiscal.

Entende que, embora mesmo configurado o saldo credor da conta “Caixa”, podem os lançamentos ser identificados e destinação dos recursos comprovada pelo sujeito passivo, não subsistem motivos para a manutenção da referida presunção.

Em relação aos “cheques sacados” (Anexo3-C”), diz que foram apresentados junto com a impugnação, declarações formuladas pelas instituições financeiras, segundo as quais é possível que “um cheque possa ser utilizado ao mesmo tempo para realização de pagamentos e formalização de saque de numerário. Assim, é inexigível a demonstração de perfeita identidade entre os valores das obrigações adimplidas e o cheque sacado num mesmo dia, é prova impossível ao contribuinte.

Ressalta que, embora conste do relatório fiscal terem os cheques sido utilizados para pagamento de obrigações (sacado para pagamento), as microfilmagens demonstram condição diversa, comprovando que os cheques foram efetivamente sacados, justificando o lançamento a débito na conta “Caixa”.

Argui que os cheques nominais a ela, em seu verso não consta qualquer menção a pagamento de obrigação. A individualização dos títulos adimplidos é condição obrigatória no pagamento com cheque, o que não se evidencia em alguns cheques, havendo que se considerar o efetivo saque de numerário.

No tocante à planilha solicitada no Despacho Interlocutório, a Impugnante apresenta “Quadro de lançamentos estornados na Recomposição da Conta Caixa” (fls. 2170/2175), reproduzindo as informações do Anexo 05 do Auto de Infração (Quadro Resumo dos lançamentos estornados na Recomposição do Caixa), incluindo a as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

colunas “Banco” e “Natureza” e a respectiva identificação da despesa a que se destinou o recurso.

Destaca-se, inicialmente, que o Sujeito Passivo não cumpriu o despacho interlocutório na forma exarada pela 1ª Câmara deste Conselho.

A planilha apresentada pela Impugnante, com bem detalhou o Fisco, não trouxe informações que possam afastar a acusação fiscal.

A Autuada relaciona alguns cheques com possíveis despesas/destinatários para quem os recursos foram destinados. A título de exemplo o cheque nº 450 de 25/01/08, lançamento a débito 108005486, pagamento parcial da Nota Fiscal Ronafa Representações. No entanto não apresenta o lançamento contábil da baixa do cheque no caixa (crédito) e a alocação da despesa na respectiva conta (débito).

Da mesma forma, todos os demais lançamentos relacionados na planilha de fls. 2170/2175, possuem no máximo, as informações de possíveis destinos dos recursos dos cheques emitidos pela Impugnante.

A Defesa entende que a microfilmagem dos cheques, por si, serve à desconstituição da presunção de saída desacobertas de documentação fiscal, que só deveriam ser mantidas caso o contribuinte não demonstrasse que os valores em questão, independente da forma de lançamento ou mesmo da sua existência, não representasse operações sujeitas à tributação pelo ICMS.

No entanto, não lhe cabe razão.

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

A Autuada demonstrou que os recursos lançados a débito do caixa são oriundos de valores de cheques de emissão própria liquidados por compensação bancária.

Sabe-se que a compensação bancária pressupõe que os recursos saíram de contas da Impugnante com destino a contas de terceiros, assim tais recursos não podem suprir o Caixa.

Dessa forma, repita-se, no caso de se adotar o procedimento de “lançamento cruzado”, ou seja, aquele em que primeiro contabiliza-se o cheque a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Bancos e, imediatamente lança-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes, deveria a Impugnante ter apresentado o referido lançamento, o que anularia o efeito do cheque no caixa.

Não basta comprovar que a despesa foi realizada, mas sim, que foi corretamente contabilizada.

Assim sendo e, considerando-se que a Autuada não demonstrou a contabilização da despesa, creditando a conta “Caixa”, não resta qualquer dúvida que o procedimento fiscal está correto, estornando os valores da conta “Caixa”, o que resultou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em saldo credor na referida conta, estando assim caracterizada a saída de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertas de documentação fiscal.

Empréstimos (contratos de mútuo): recebimentos de parcelas de empréstimos não comprovados (anexo 04)

A Autuada alega que apresentou ao Fisco, conforme solicitado, o contrato de mútuo celebrado, os comprovantes de pagamentos das parcelas e cópias das declarações de rendimentos da pessoa jurídica (DIPJ) e do sócio beneficiário (DIRPF) e demais comprovações necessárias ao cruzamento das informações. Destaca que os extratos bancários apresentados demonstram o ingresso dos recursos na sua conta bancária.

Argumenta que a exigência, por parte do Fisco, de que os contratos de mútuo sejam celebrados por instrumento público seria abusiva, não podendo ser admitida.

Entende como documento idôneo o contrato tempestivamente apresentado, bem como a comprovação da capacidade financeira do emprestador, cujos pagamentos são observáveis nos extratos bancários, deixando de subsistir a presunção que equiparia os recursos não comprovados a operações desacobertas.

Foram estornados pela Fiscalização os valores lançados a débito da conta “Caixa” descritos no livro Razão como “recebimento de parcela do mútuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa”.

Esclarece o Fisco que, contrariamente ao alegado pela Impugnante, à época da fiscalização, a Contribuinte não apresentou todos os documentos solicitados pelo Fisco, conforme se verifica da intimação de fl. 90/92 dos autos.

Em razão do contrato de mútuo apresentado datado de 31/12/04, a Fiscalização solicitou a apresentação das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa, referente ao período de 2004 (ano da realização do empréstimo) até 2008 e demais documentos que comprovam o efetivo recebimento das parcelas contabilizadas.

A Contribuinte apresentou apenas o contrato de mútuo, sem qualquer registro no órgão público, recibos de quitação de parcelas, sem, contudo apresentar as DIPJS e DIRPFs solicitadas.

No momento da impugnação, apresenta as declarações apenas do ano-calendário de 2008 (fls. 451/471), nas quais estão registrados os empréstimos de mútuo e os extratos bancários contendo operações que alega tratar-se do ingresso dos recursos no caixa (fls. 431/448).

Registre-se que os extratos apresentados referem-se a quatro TEDs (transferência eletrônica) entre agências bancárias, ou seja, apenas parte dos sete lançamentos registrados no caixa como recebimento de parcelas de empréstimo.

Cabe primeiro esclarecer que os contratos anexados não foram registrados no registro público, portanto, não podem produzir efeitos perante terceiros, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

(...)

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

SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

DESTACOU-SE.

Verifica-se da análise da escrituração contábil do livro Diário Geral, acostado pela Impugnante às fls. 512/2113 dos autos que as operações de transferência bancárias, elencadas como comprovação da efetiva entrada dos recursos oriundos da quitação da parcela de empréstimo de mútuo, foram lançadas em duplicidade pela Autuada em seu livro, conforme demonstrado pela Fiscalização na manifestação fiscal (fls. 2124/2125), abaixo transcrito:

1) TED 18/02/08 no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) – fls. 437

DATA	CLASSIFICAÇÃO	CONTA	DESCRIÇÃO	LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
18/02/2008	1.1.01.01.0002	60	Caixa Administração	0208/006632	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	10.000,00	0,00
18/02/2008	1.2.01.05.0001	14.114	Manuel Ernesto Guzman	0208/006632	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	0,00	10.000,00
18/02/2008	1.1.01.02.0008	96	HSBC Banking Brasil	0208/004056	Vr. Transferência entre contas em 18/02/2008.	10.000,00	0,00
18/02/2008	1.1.01.02.0004	92	Banco Itaú S/A - 0140	0208/004056	Vr. Transferência entre contas em 18/02/2008.	0,00	10.000,00

2) TED 24/04/08 no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) – fls. 440

DATA	CLASSIFICAÇÃO	CONTA	DESCRIÇÃO	LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
17/04/2008	1.1.01.01.0002	60	Caixa Administração	0408/006822	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	8.000,00	0,00
17/04/2008	1.2.01.05.0001	14.114	Manuel Ernesto Guzman	0408/006822	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	0,00	8.000,00
24/04/2008	1.1.01.02.0009	97	Divicred Ltda	0408/005079	Vr. Transferência entre contas em 24/04/2008.	8.000,00	0,00
24/04/2008	1.1.01.02.0008	96	HSBC Banking Brasil	0408/005044	Vr. Transferência entre contas em 24/04/2008.	0,00	8.000,00

3) TED 14/05/08 no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) – fls. 443

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DATA	CLASSIFICAÇÃO	CONTA	DESCRIÇÃO	LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
13/05/2008	1.1.01.01.0002	60	Caixa Administração	0508/006855	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	5.000,00	0,00
13/05/2008	1.2.01.05.0001	14.114	Manuel Ernesto Guzma	0508/006855	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	0,00	5.000,00
14/05/2008	1.1.01.02.0010	98	Unibanco S/A	0508/004654	Vr. Transferência entre contas em 14/05/2008.	0,00	5.000,00
14/05/2008	1.1.01.02.0001	80	Banco do Brasil S/A	0508/004654	Vr. Transferência entre contas em 14/05/2008.	5.000,00	0,00

#### 4) TED 15/09/08 no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) – fls. 446

DATA	CLASSIFICAÇÃO	CONTA	DESCRIÇÃO	LANÇAMENTO	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
16/09/2008	1.1.01.01.0002	60	Caixa Administração	0908/009527	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	5.000,00	0,00
16/09/2008	1.2.01.05.0001	14.114	Manuel Ernesto Guzma	0908/009527	Vr. recebimento parcela do Mutuo do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa	0,00	5.000,00
15/09/2008	1.1.01.02.0008	96	HSBC Banking Brasil	0908/004229	Vr. Transferência entre contas em 15/09/2008.	5.000,00	00
15/09/2008	1.1.01.02.0001	80	Banco do Brasil S/A	0908/004193	Vr. Transferência entre contas em 15/09/2008.	0,00	5.000,00

Verifica-se que contabilização efetivada indica que houve transferência entre contas correntes da empresa, sendo que algumas foram contabilizadas no caixa em datas anteriores e posteriores à data da transferência bancária.

Fica patente que a Impugnante não comprovou a efetiva entrada dos recursos no caixa. O que de fato se comprova é que houve transferência de recursos entre contas bancárias da própria empresa e lançamento em duplicidade de uma mesma operação, suprimindo o caixa com recurso inexistente.

Em relação aos demais lançamentos de recebimento de empréstimo a Autuada tampouco apresentou documentos que comprovassem a efetiva entrada de recursos no Caixa.

Em sua manifestação, em atendimento ao Despacho Interlocutório, a Defesa argui, em relação ao Anexo 4, que os contratos de mútuo e recibos glosados pela Fiscalização, juntamente com as informações constantes da DIPJ e da DIRP, devem ser considerados como documentos legítimos, aptos a desconstituir a presunção fiscal e comprovar a legitimidade dos lançamentos formulados na sua escrituração fiscal, visto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que não foram elaborados após o início da ação fiscal somente para justificar a regularidade da escrituração.

Buscando alicerçar seus argumentos, a Impugnante anexa aos autos os seguintes documentos: cópias microfilmadas de cheques e depósito em conta corrente (2189/2298) e da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) do sócio Manuel Ernesto Guzman Espinosa e de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2007/exercício 2008 (fls. 2299/2349).

Ocorre, entretanto, que os documentos apresentados contribuem para a tese da Fiscalização.

Primeiro porque o Balanço Patrimonial de 01/01/08 a 31/12/08, anteriormente apresentado, não confere com o apresentado conforme DIPJ 2008 (fl. 2335). Enquanto naquele consta valores de empréstimo da ordem de 119 mil (valores de curto prazo) e mútuo no valor de 120 mil em 31/12/07, o balanço patrimonial da DIPJ não menciona quaisquer valores a esses títulos na mesma data.

Outrossim, destaca-se que a Contribuinte, por estar enquadrada na forma de tributação denominada “Lucro Real”, é obrigada a apresentar na DIPJ os empréstimos, quando existentes, o que não ocorreu *in casu*, o que permite o convencimento da inexistência real dos empréstimos alegados e a consequente ratificação da presunção legal de saída desacobertada.

Posto isso, não merece prosperar o argumento da Impugnante de que a medida fiscal de glosa dos valores lançados a débito da conta “Caixa” tem por base exigência irregular de comprovação de determinadas ocorrências e o fracasso do contribuinte no cumprimento dessa obrigação (prova impossível), ocorrendo tributação sobre base material que não existe, em desacordo com os dispositivos legais previstos nos arts. 97, inciso III, 116, inciso I e 142, todos do CTN.

Consoante o disposto no art. 142 do CTN, que disciplina que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização, a Fiscalização agiu nos exatos termos da lei, uma vez que, tendo comprovado a existência de recursos que não se destinam ao suprimento do caixa, promoveu a sua reformulação, apurando assim “saldo credor” e diferença de saldo final no exercício de 2008.

Correto o procedimento fiscal com amparo na legislação tributária.

Quanto aos argumentos acerca das condições estabelecidas no art. 194, §§ 4º e 5º do RICMS/02, para que a Fiscalização possa arbitrar o ICMS devido vinculado às supostas operações desacobertadas (informação da suposta aquisição de bens pelo contribuinte remetente ou pelo transportador), não se aplica ao caso tratado nos autos, uma vez que não houve arbitramento.

A base de cálculo é o valor da presunção legal, regularmente apurada, por meio da recomposição da conta “Caixa”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, correto também o estorno do lançamento em duplicidade como suprimento de caixa do cheque nº 000149, reconhecido pela Impugnante, uma vez encerrado o exercício fiscal de 2008 e publicado o balanço patrimonial.

Como a Autuada 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, *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.

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.

A Impugnante alega ainda que a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para apuração de todo o crédito tributário afasta o procedimento da sua realidade fiscal, causando-lhe prejuízos.

Pugna pela aplicação da alíquota média do ICMS, alcançada pelo resultado da equação “ICMS declarado/base de cálculo declarada”.

Entretanto, a alíquota adotada pela Fiscalização está correta e fundamentada na legislação tributária. O art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 prevê para as situações onde é impossível identificar a natureza das operações desacobertadas apuradas (se internas, interestaduais ou de exportação), que seja aplicada a alíquota interna vigente, que seria de 18% (dezoito por cento) para o caso em tela, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “d.1” da Lei nº 6.763/75:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

(...)

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

(...)

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

A Impugnante requer, no caso de manutenção da exigência do crédito tributário, seja “reconhecido seu direito ao abatimento do crédito correspondente às entradas presumidas do valor apurado como débito pelas saídas presumidas, com a adequação dos valores relativos ao ICMS e as penalidades aplicadas”.

Argui que, de acordo com o § 2º, inciso II do art. 195 do RICMS, o direito ao aproveitamento de créditos afigura-se independente de sua escrituração fiscal, inclusive de ICMS pago em razão de Auto de Infração, sendo perfeitamente admissível, existindo previsão legal expressa, pode ser exercido por ocasião do levantamento fiscal destinado a apurar o correto pagamento do imposto.

Ressalta que essa é a orientação expressa emanada da própria Diretoria de Orientação e Legislação Tributária, da Superintendência de Tributação (Consulta Interna nº 102/09).

Veja-se o que determina o citado § 2º do art. 195 do RICMS/02:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

(Grifou-se).

Trata o supracitado artigo da apuração do imposto por meio da recomposição da conta gráfica, nos casos dos valores apurados em que o contribuinte deveria ter escriturado em sua conta gráfica para compensação com o crédito a que tem direito e não o fez ou o lançou indevidamente e, considerando, ainda, que esses valores foram identificados com base nos documentos e livros do próprio contribuinte. Não é esse o caso dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se que a Consulta Interna nº 102/09 trata do “cruzamento eletrônico de notas fiscais”, roteiro fiscal que é desenvolvido por meio do confronto das operações de saída declaradas pelos fornecedores com as operações de entrada registradas pelo contribuinte fiscalizado, onde se constata a falta de registro de documentos fiscais no livro Registro de Entradas.

Portanto, não guarda qualquer relação com a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, presumida com base na apuração de saldo credor na conta “Caixa”.

Além disso, a Consulta Interna nº 102/09, diz exatamente o contrário do que a Impugnante defende:

CONSULTA INTERNA Nº 102/09 – 15/07/09

Assunto: Penalidade – Crédito de ICMS

Tema: Cruzamento eletrônico de notas fiscais

Exposição/Pergunta:

No desenvolvimento de trabalhos de cruzamento eletrônico de dados, em que se confrontam as operações de saída declaradas pelos fornecedores com as operações de entrada registradas pelo contribuinte a ser fiscalizado, é frequente a constatação de falta de registro de documentos fiscais no livro Registro de Entradas.

(...)

Sendo assim, questiona-se:

(...)

2 – Deverão ser abatidos os valores dos créditos das notas fiscais não escrituradas no momento da autuação ou deverão ser observadas as condições previstas no art. 67, § 2º do RICMS/02 para o aproveitamento do crédito extemporâneo?

Resposta:

(...)

2 – Não há previsão legal para aproveitamento de crédito de ICMS destacado em notas fiscais não escrituradas, ainda mais no momento da autuação. Ao contrário, de acordo com o que determina o art. 69 do RICMS/02, o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Dessa forma, uma vez constatada na ação fiscal a falta de registro e de emissão do documento fiscal nas operações de entrada e saída de mercadoria no

estabelecimento, não há que se falar em apuração do ICMS nesse momento, devendo o Fisco exigir o imposto incidente na operação de saída presumida sem qualquer abatimento a título de crédito.

Contudo, depois de sanada a irregularidade da falta de registro da documentação fiscal, o crédito do imposto não aproveitado na época própria poderá ser apropriado pelo contribuinte, nos termos do § 2º, art. 67 do RICMS/02, fundamentado na regra constitucional da não-cumulatividade.

DOLT/SUTRI

Portanto, não há que se falar em crédito de ICMS por entradas presumidas.

Assim, revela-se correta a exigência fiscal do ICMS sobre as saídas de mercadorias tributáveis e desacobertas de documento fiscal, bem como a Multa de Revalidação capitulada no art.56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Com relação ao agravamento da multa isolada em 50% (cinquenta por cento), decorrente de reincidência, a Impugnante alega que “a condição apresentada não se enquadra ao disposto no art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75” e acosta aos autos cópia do AI 01.000158649-34, no qual se fundamenta a reincidência aplicada (fls. 478/479), destacando a ocorrência de aproveitamento indevido de crédito.

É sabido que a reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

A majoração da multa isolada deu em razão à constatação de reincidência conforme PTA nº 01.000158649-39, que teve sua exigência reconhecida por meio do parcelamento nº 12.032362800.46 de 05/08/08.

Conforme cópia acostada pela Impugnante às 478/479, a infração por “saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal”, apurada também com base na existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, a Fiscalização exigiu a mesma penalidade capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75. Portanto, correta a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) conforme determina o § 7º do art. 53 da lei nº 65.763/75:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (Grifou-se)

No entanto, considerando o período autuado, deve-se excluir a majoração da multa isolada relativa aos meses de julho e agosto de 2008, em vista de que o reconhecimento mediante parcelamento da autuação somente se deu em 05/08/08.

As questões de cunho constitucional levantadas 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”*.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2348/2357 e ainda para excluir a majoração da multa isolada em razão da inexistência de autuação anterior que atendesse aos requisitos para aplicação da reincidência referente aos meses de julho e agosto de 2008, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que considerava a aplicação da alíquota média para apuração do crédito tributário no período. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Bruno Cunha Gontijo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 15 de maio de 2014.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.559/14/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000195667-09  
Impugnação: 40.010134472-11  
Impugnante: Somasa Indústria e Comércio Ltda  
IE: 223364884.00-89  
Proc. S. Passivo: Bruno Cunha Gontijo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

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.

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal no período de 01/01/08 a 31/12/08, face à existência de recursos não comprovados e saldo credor na conta "Caixa", presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

No caso concreto, a divergência sobre o voto majoritário está no tocante a apuração do imposto devido, com relação às alíquotas aplicáveis.

Temos nos autos, que a Impugnante realiza operações no qual são aplicadas varias alíquotas, como a interestadual de 12% (doze por cento) e de 7% (sete por cento), tendo, ainda, parte de suas operações que são amparadas por benefícios fiscais, com alíquota zero ou isenção.

Neste sentido, adotando o previsto no RICMS, deve ser adotada alíquota média, para apurar o valor do imposto devido.

Esse tem sido a posição majoritária nesta Casa, como no acórdão nº 3.678/11, CE, *in verbis*:

**Da "Alíquota Média" e do Cálculo do ICMS Devido**

Conforme demonstrado às fls. 34 e 36, para fins de cálculo do ICMS o Fisco calculou a "alíquota média" anual (*índice técnico - carga tributária média anual, no que toca ao ICMS*) através da seguinte fórmula:

$$\text{Alíquota Média} = \frac{\text{ICMS Declarado}}{\text{Base de Cálculo Declarada}}$$

Nesse sentido, o Fisco apurou as alíquotas médias para os exercícios de 2006 e 2007 os percentuais de 17,78% (dezessete vírgula

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

setenta e oito por cento) e 17,87% (dezesete vírgula oitenta e sete por cento), respectivamente.

Os Recorrentes, no entanto, entendem que, para fins de arbitramento da "alíquota média" a incidir sobre as saídas desacobertadas, deveria ser adotado o mesmo padrão de comportamento fiscal do contribuinte apurado nas saídas acobertadas.

Assim, no entender da defesa, a "alíquota média" deveria ser calculada mediante a divisão do ICMS recolhido sobre o total de saídas, ou seja:

$$\text{Alíquota Média} = \frac{\text{ICMS Declarado}}{\text{Saídas Totais Declaradas}}$$

Os Recorrentes justificam seus entendimentos argumentando que grande parte das saídas de mercadorias por ela promovidas seria referente a operações isentas ou não tributadas, incluindo as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com o imposto retido de forma antecipada, além de outras saídas com redução da base de cálculo do imposto, legalmente autorizada (alíquota de 12%).

Assim, no seu modo de ver, a fórmula adotada pelo Fisco, por não contemplar esses diversos tipos de tributação, distorceria o cálculo da alíquota média, já que estaria considerando apenas as saídas normalmente tributadas, o que equivaleria à desconsideração das saídas isentas ou daquelas referentes a mercadorias adquiridas com o ICMS devidamente retido.

De acordo com os Recorrentes, as "alíquotas médias" deveriam ser de 9,34% (nove vírgula trinta e quatro por cento) e 8,37% (oito vírgula trinta e sete por cento) para os exercícios de 2006 e 2007, respectivamente, conforme cálculos apresentados à fl. 331.

Após analisar esses argumentos, o Fisco decidiu acatá-los, argumentado que "adotando postura conservadora que respeita o princípio **in dubio pro contribuinte**, aceitamentos a fórmula apresentada pelo contribuinte para cálculo da alíquota média de saída (ICMS debitado no período / **valor contábil**) e reformulamos o crédito tributário, conforme planilha em anexo, utilizando as alíquotas médias de 9,34% para 2006 e 8,37% para 2007". (Grifos Originais).

Portanto, conforme demonstrado às fls. 400/401, o Fisco acatou os argumentos acima relatados e promoveu a retificação do crédito tributário, com utilização das "alíquotas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

médias" calculadas pela Atuada/Recorrente  
(9,34% - 2006; 8,37% - 2007 - fl. 401).

Esse formato de apuração justifica-se pelo reconhecimento de que o contribuinte em suas atividades, realiza inúmeras operações que tem a incidência do ICMS e, dessas operações, podemos observar alíquotas internas ( 18%) , outra parte alíquotas interestaduais (12%, 7%), havendo ainda uma outra parte amparada por benefícios de natureza fiscal (isenção ou alíquota zero) que não sofrem incidência do imposto estadual. Em havendo alíquotas diversas em curso de um mesmo período de atividade operações, presumidamente desacobertas, devem observar as alíquotas médias daquele específico período de apuração, sob pena de ofensa aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, isonomia, entre outros.

Diante do exposto, considero necessária a aplicação da alíquota média para apuração do crédito tributário no período.

**Sala das Sessões, 15 de maio de 2014.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**