

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

Acórdão: 21.683/15/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000190634-56  
Impugnação: 40.010134255-01  
Impugnante: Carla de Souza Ribeiro & Cia Ltda - EPP  
IE: 699261199.00-07  
Proc. S. Passivo: Luiz Tarcísio Nascimento Peixoto Guimarães/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

***EMENTA***

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, 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 no art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências remanescentes 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 em 50% (cinquenta por cento), conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se, ainda, excluir da apuração do Fluxo de Caixa o valor das notas fiscais de entradas relativas às devoluções fictas de IPI, no mês de maio de 2010 do Resultado da Auditoria da DAPI e lançar o valor correto das entradas da DAPI do mês de abril de 2009.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento do fluxo de caixa da empresa, no período de 01/01/09 a 31/12/11, no qual se constatou a existência de saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º 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 em 50% (cinquenta por cento) 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. 311/312 e aditamentos às fls. 324/326 e 328/331. A Fiscalização promove a reformulação do crédito tributário às fls. 360/369.

A Autuada retorna aos autos às fls. 371/374, contra a qual manifesta a Fiscalização às fls. 377/382.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório às fls. 387/389, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 392/458. A Fiscalização junta documentos às fls. 461/504, sobre os quais não há manifestação da Autuada, e manifesta-se às fls. 507/508.

Em Parecer de fls. 509/525, a Assessoria do CC/MG opina pela procedência parcial do lançamento.

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

A Autuada requer o cancelamento do trabalho fiscal com base no disposto nos incisos VI e VII da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa do Contribuinte):

Art. 22. É vedado à autoridade administrativa, tributária e fiscal, sob pena de responsabilidade:

(...)

VI - impor ao contribuinte a cobrança ou induzir a autodenúncia de débito cujo fato gerador não tenha sido devidamente apurado e demonstrado;

VII - arbitrar o valor da operação ou prestação sem a observância de procedimento técnico idôneo, assegurado o contraditório e a ampla defesa;

(...)(Grifou-se).

No entanto, tal pleito não merece prosperar.

O lançamento fiscal foi realizado com base nos lançamentos da escrita fiscal e contábil da Contribuinte, procedimento tecnicamente idôneo previsto no inciso I do art. 194 do 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;

Cabe destacar que o procedimento fiscal está amparado no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, que autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

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;

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

Consta do relatório do Auto Infração a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação, as circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa dos dispositivos infringidos. Complementa, ainda, o Relatório Fiscal de fls. 23/27, que detalha a metodologia de análise e auditoria, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade e as planilhas acostadas às fls. 80/84 dos autos, informando a composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas.

Verifica-se que o fato gerador está devidamente apurado e demonstrado e que a sua apuração se deu mediante utilização de procedimento tecnicamente idôneo, assegurando o contraditório e a ampla defesa.

Destaque-se que o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar a comprovação de suas alegações relativas à duplicidade de lançamentos e quanto à origem de valores lançados no extrato bancário, relativos ao histórico “*transf entre agenc. Dinh.*” (intimação de fls. 319/320). No entanto, não o fez.

Dessa forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afasta-se a preliminar arguida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento do fluxo de caixa da empresa, no período de 01/01/09 a 31/12/11, no qual se constatou a existência de saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º 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 em 50% (cinquenta por cento) pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização esclarece que a metodologia adotada para a apuração da irregularidade consiste na análise das entradas e das saídas de Caixa, obtidas da escrituração do livro Caixa da Contribuinte, mediante procedimento contábil de “Demonstrativo de Fluxo de Caixa”.

Foram também consideradas na apuração as saídas bancárias, verificadas nas cópias de extratos bancários, apresentadas pela Contribuinte e não escrituradas no livro Caixa e, ainda, as saídas adicionais, apuradas mediante “Resultado de Auditoria da DAPI”.

O trabalho consiste na recomposição do Caixa da Autuada, mediante a aplicação do Fluxo de Caixa (planilha de fls. 80/82), assim composto:

Entradas de Caixa = Saldo inicial do Caixa (valor apurado como saldo final de Caixa no mês de dezembro de 2008, transportado do AI nº 01.000190250-07) + Saldo inicial das contas bancárias + Ingressos adicionais (empréstimos/financiamentos) + Receita Operacional (DAPI) – Devoluções de Vendas + Valores a receber inicial (informado pela Contribuinte) – Valores a receber final (informado pela Contribuinte).

Saídas de Caixa = Total saídas escrituradas no livro Caixa + saídas de Caixa para Bancos escrituradas no livro Caixa + Pagamentos/despesas realizados pelos Bancos (informados no extrato bancário).

O ajuste feito por meio do “Resultado de Auditoria da DAPI” consiste no confronto entre as compras realizadas no período com os valores pagos pelo Caixa/Banco, a título de mercadorias, transporte, energia elétrica, comunicação e ativo permanente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A diferença negativa demonstra que os valores de compras foram maiores do que as saídas de Caixa/Bancos para pagamentos destas, tendo sido lançada no mês de dezembro como ajuste, aumentando, assim, o valor do saldo credor da Conta Caixa.

Assim, recomposto o Disponível, a Fiscalização apurou o saldo credor na conta Caixa, fato que autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviços tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. Tal matéria encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

O Decreto nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281 trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *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;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 na conta “Caixa” ou equivalente.

No entanto, a Autuada, em sua defesa, limita-se a arguir que a Fiscalização lançou em duplicidade os pagamentos efetuados via banco, na apuração efetivada por meio da planilha denominada “Fluxo de Caixa”.

Aduz que, como a Fiscalização considerou nas “entradas/DAPI” tudo aquilo que se comprou por meio de nota fiscal, não poderia considerar o pagamento das duplicatas, contas de energia e água, etc., uma vez que a sua totalidade é feita via banco.

Como a Fiscalização também lançou os valores como “despesas e pagamentos bancários” estaria incorrendo na duplicidade das saídas de Caixa.

A Fiscalização intimou o Sujeito Passivo a apresentar planilha contendo as informações referentes aos lançamentos realizados em duplicidade, bem como sobre a origem dos valores lançados no extrato bancário como “*transf. entre agenc. Dinh*” (fls. 319/320).

Respondeu a Impugnante que a duplicidade ocorre na totalidade dos lançamentos, não só pelo pagamento de duplicatas, mas, também, pelas próprias notas fiscais. Elenca alguns documentos, por amostragem, por entender que os dados apresentados refletem a totalidade dos demais.

Quanto às transferências entre agências, afirma que tais transações seriam recebimentos de clientes, conforme notas fiscais de vendas emitidas, descritas por amostragem às fls. 325.

Em outra intimação, a Fiscalização solicitou à Autuada a apresentação das informações relativas à totalidade dos lançamentos em que afirmou que houve duplicidade de exigências, bem como a origem de todas as operações de “*transf entre agenc. Dinh*”. Solicitou, ainda, a apresentação das contas de energia elétrica referente aos meses de fevereiro de 2009, abril de 2009, outubro de 2009, agosto de 2010 e setembro de 2010, assim como o respectivo comprovante de pagamento.

No entanto, a Impugnante apresentou apenas as contas de energia elétrica (fls. 332/336), arguindo que já prestou as informações solicitadas, por amostragem, e que, para responder a todos os itens necessitaria de um prazo de 06 (seis) meses, visto que não possui controle interno.

No entanto, a alegada duplicidade de lançamentos não foi comprovada, como se verá.

Cabe, inicialmente, melhor detalhar como se deu a apuração do saldo credor na Conta Caixa.

A Fiscalização utilizou a técnica de apuração do Fluxo de Caixa, procedimento assim descrito no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI –

(aplicável a todas as sociedades) em seu Capítulo 1, tratando das demonstrações contábeis, nas quais se inclui o Demonstrativo de Fluxo de Caixa:

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. (FIPECAFI, 2010, p.5)

Destaque-se o conceito estabelecido no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, em seu Capítulo 3 sobre “Disponibilidades” e “Equivalente de caixa”:

A intitulação Disponibilidades, dada pela Lei nº 6.404, é usada para designar dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes, como cheques em mãos e em trânsito que representam recursos de livre movimentação para aplicação nas operações da empresa e para os quais não haja restrições para uso imediato.

Mas as normas internacionais trabalham muito mais com o conceito de Caixa e Equivalentes de Caixa, o que engloba, além das disponibilidades propriamente ditas, valores que possam ser convertidos, a curto prazo, em dinheiro, sem riscos. (2010, p.49)

(...)

Caixa:

Inclui dinheiro, bem como cheques em mãos, recebidos e ainda não depositários, pagáveis irrestrita e imediatamente. (2010, p.49) (Grifou-se)

O citado Demonstrativo de Fluxo de Caixa considerou como “Entradas de Caixa”, assim entendidos os “suprimentos”, os valores declarados na DAPI como receita de vendas, somados os valores informados pela Autuada como operação de capital de giro (fls. 09), de acordo com o extrato do banco Bradesco (fls. 136/237).

Registre-se que os valores retirados da DAPI, estão lançados em sua escrita contábil no livro Caixa, acostado às fls. 86/135, como vendas à vista, uma vez que são registrados nas datas de emissão das notas fiscais.

Compõem os valores de “Saídas de Caixa”, os valores declarados pela Contribuinte no livro Caixa, somados a estes os valores de despesas pagas pelo banco (conta 24611-5), detalhados pela Fiscalização nas planilhas de fls. 33/79 e lançados no campo “Despesas e pagamentos bancários”.

Cabe destacar que os valores lançados como despesas e pagamentos bancários foram retirados do extrato bancário da citada conta corrente, sendo que estes não estão escriturados no livro Caixa.

Não condiz com a realidade dos autos a afirmação da Impugnante de que todos os lançamentos apresentados no livro Caixa, nos casos em que se originam de cheques, são feitos mediante registro no livro Caixa como entrada (cheque para o Caixa) e outro registro da saída como “pgto. de duplicatas”, de modo que o movimento bancário entra e sai do caixa, sem alterá-lo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se da análise do livro Caixa que não foi registrada nenhuma entrada de recurso que não seja oriunda das notas fiscais de vendas. Assim, fica afastada a hipótese de lançamentos cruzados, no caso das despesas terem sido pagas com cheques.

Quanto ao argumento de que houve duplicidade entre os valores lançados como “entradas/DAPI” e os valores lançados como “Despesas e pagamentos bancários”, a Impugnante, embora intimada em duas oportunidades, não logrou comprovar sua alegação.

A Impugnante trouxe como prova da alegação os seguintes lançamentos que teriam ocorrido em duplicidade, os quais foram contestados pela Fiscalização:

- Data do extrato bancário 28/04/09 – cheque nº 673 no valor de R\$ 8.244,42 (fls. 147): segundo a Impugnante teria sido registrado no livro Caixa – Pag. 4, com os seguintes históricos: Pg. dupl. 83118504 Scltz S/A no valor de R\$ 3.800,00; Pg. Rochesa Tintas S/A dupl. 124921/2 no valor de R\$ 540,96; Pg. Dupl. 1113/3 Biger Ind. Ltda. no valor de R\$ 446,78; Pg. Dupl. 69076/1 Quimpil Ind. Ltda no valor de R\$ 1.584,78.

Os referidos lançamentos foram registrados no livro Caixa, no dia 28/04/09 (fls. 90), no entanto, a soma de tais duplicatas no total de R\$ 6.372,52 diverge do valor do cheque a elas relacionado, que é de R\$ 8.244,42.

- Data do extrato bancário 24/02/10 – cheque nº 1216 no valor de R\$ 1.567,00 (fls. 172): foi registrado no livro Caixa (pag. 2) como Pg. NF 002296 de Bieger F Ltda. no valor de R\$ 641,30.

Em relação a este registro, que ocorreu no livro Caixa no dia 21/01/10 (fls. 105) os valores são divergentes, bem como as datas.

- Data do extrato bancário 08/02/10 – cheque nº 1158 no valor de R\$ 15.187,27 (fls. 170): foi registrado no livro Caixa (pág. 3) como Pg. NF 356304 Energisa no mesmo valor.

Consta do livro Caixa (fls. 106) o registro contábil na mesma data e valor do extrato bancário.

Tal valor não foi lançado em duplicidade pela Fiscalização, uma vez que não está relacionado na Planilha movimento bancário (fls. 48/50), na qual estão demonstrados os valores que foram levados ao “Fluxo de Caixa” na rubrica “Despesas e pagamentos bancários” (fls. 81), referente ao mês de fevereiro de 2010.

- Data do extrato bancário 21/03/11 – cheque nº 2042 no valor de R\$ 10.062,52 (fls. 211): foi registrado no livro Caixa (pag. 2) como compra de mercadoria conf. NF 000517- Forlan Le M Ind. Com. de Madeira no valor de R\$ 5.773,25 e na pag. 3 como Compra de mercadoria conf. NF 002080 – Forn. Rochesa S/A Tintas no valor de R\$ 3.247,44.

Tais registros constam do livro Caixa, no dia 04/02/11 e 17/02/11, às fls. 123/124 respectivamente, totalizando o valor de R\$ 9.020,69, portanto divergente do extrato bancário, quanto ao valor e à data.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante afirma que a diferença refere-se a despesas em que não houve lançamento em duplicidade.

No entanto, tais informações não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

É sabido que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, obedece às normas contábeis estabelecidas, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11. Veja-se:

### RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Formalidades da escrituração contábil

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil. (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se verifica nos autos é que a Autuada tentou relacionar valores de cheques compensados na conta bancária não escriturada com lançamentos contábeis registrados no livro Caixa, que não coincidem nem em valores, nem em datas, arguindo que as diferenças referem-se a despesas que não foram exigidas em duplicidade.

No entanto, não apresentou os lançamentos contábeis que pudessem atestar de forma inequívoca todos os registros que integram o mesmo lançamento contábil, conforme determina Resolução CFC supratranscrita, que assim determina em relação à documentação contábil:

### Documentação contábil

(...)

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes". (Grifou-se).

Assim, não pode ser acatado o argumento da Impugnante de que houve duplicidade nos valores lançados no Fluxo de Caixa, visto que a Impugnante não trouxe aos autos documentação para comprovar os fatos que originaram a escrituração contábil.

Tanto se comprova que não há duplicidade, que o único valor apresentado pela Impugnante, em que coincide a data e o valor do registro contábil com o extrato bancário, não foi lançado pela Fiscalização como "Pagamentos e despesas bancárias".

Cabe esclarecer que os valores lançados no Fluxo de Caixa como "Entradas de DAPI", compondo o item "Auditoria da DAPI" prestam-se apenas a promover o ajuste relativo à diferença obtida no confronto entre as compras realizadas no período com os valores pagos pelo Caixa a título de mercadorias, transporte, energia elétrica, comunicação e ativo permanente.

Verifica-se, da análise do livro Caixa no qual constam pagamentos de duplicatas, que estas não se referem a valores lançados no extrato bancário, o que comprova que a diferença apurada do confronto entre os valores lançados como entradas na DAPI com os efetivamente pagos pelo Caixa, tratam-se de valores que foram pagos com recursos à margem da escrita contábil, portanto, sem origem comprovada.

Quanto à nota fiscal de energia elétrica que foi lançada em duplicidade (novembro de 2011), em razão do pagamento por meio de conta bancária, a Fiscalização a excluiu, mediante a reformulação do crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intimada a informar a origem de valores lançados no extrato bancário relativos ao histórico “*transf entre agenc. Dinh.*”, a Autuada responde que se trata de recebimento de clientes, citando por amostragem notas fiscais de vendas emitidas.

A Autuada limitou-se apenas a apresentar o nº das notas fiscais de venda referente a alguns dos valores lançados no extrato, sem, contudo, informar o nº do banco, agência e conta corrente das quais se originaram as respectivas transferências.

Nota-se que o Sujeito Passivo, mais uma vez, só demonstra os valores lançados no Banco que não foram objeto de questionamento. Quanto aos demais lançamentos, a Impugnante não apresentou informações quanto à origem dos recursos.

De todo modo, a Fiscalização considerou todas as vendas realizadas com notas fiscais informadas na DAPI, sendo que todas também estão registradas no livro Caixa. Assim, se os recursos lançados no extrato bancário referem-se a vendas realizadas pela Contribuinte com notas fiscais, presume-se que todos já estão lançados como entradas de Caixa.

A Impugnante argui que a Fiscalização utilizou-se das entradas e saídas de notas fiscais emitidas em conformidade com o Decreto Federal nº 7.016/09, referente à devolução ficta de IPI para o fabricante, na planilha Fluxo de Caixa no mês de maio e junho de 2010, valores estes que não se tratam de pagamentos ou recebimentos.

Cabe esclarecer que o citado Decreto Federal nº 7.016/09, trata da redução das alíquotas de IPI para “painéis de madeira e de fibra de madeira” (NCM 44.10, 44.11) e móveis de NCM 94.01 e 94.03, conforme transcrito a seguir:

DECRETO Nº 7.016, DE 26 DE NOVEMBRO DE 2009.

Art. 1º Ficam reduzidas a zero, até 31 de março de 2010, as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidentes sobre os produtos classificados nos códigos relacionados no Anexo, conforme a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto 6006, de 28 de dezembro de 2006.

Art. 2º As pessoas jurídicas atacadistas e varejistas dos produtos de que trata o Anexo poderão efetuar a devolução ficta ao fabricante desses produtos, existentes em seu estoque e ainda não negociados até a data de publicação deste Decreto, mediante emissão de nota fiscal de devolução.

§1º Da nota fiscal de devolução deverá constar a expressão “Nota Fiscal emitida nos termos do art. 2o do Decreto 7016, de 26 de novembro de 2009”.

§2º O fabricante deverá registrar a devolução do produto em seu estoque, efetuando os devidos registros fiscais e contábeis, e promover saída ficta para a mesma pessoa jurídica que a devolveu com a utilização da alíquota vigente no momento da emissão da nota fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§3º A devolução ficta de que trata o caput enseja para o fabricante direito ao crédito relativo ao IPI que incidiu na saída efetiva do produto para as pessoas jurídicas atacadistas e varejistas.

§4º O fabricante fará constar da nota fiscal do novo faturamento a expressão "Nota Fiscal emitida nos termos do art. 2º do Decreto 7016, de 26 de novembro de 2009, referente à Nota Fiscal de Devolução nº ...". (Grifou-se)

Prevê o citado decreto que os varejistas e atacadistas podem realizar a devolução ficta ao fabricante de tais produtos, existentes em seu estoque, mediante emissão de nota fiscal de devolução, devendo o fabricante registrar a devolução do produto em seu estoque, efetuando os devidos registros fiscais e contábeis, e promover saída ficta para a mesma pessoa jurídica que a devolveu com a utilização da alíquota vigente no momento da emissão da nota fiscal.

Assim, a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Autuada, reformulou o crédito tributário, excluindo do valor da "Receita Operacional de Vendas" (Entradas de Caixa) os valores das notas fiscais de IPI, no mês de junho de 2010, conforme relação de fls. 341 dos autos.

Cabe registrar que as notas excluídas tratam-se das operações em que o fabricante, ora Sujeito Passivo, promove a saída ficta para a mesma pessoa que devolveu as mercadorias listadas no Anexo do Decreto nº 7.016/09.

Quanto às notas fiscais de entradas, emitidas no mês de maio de 2010, oriundas da entrada ficta promovida pelos varejistas/atacadistas, clientes da Autuada (CFOP 2.949), estas não foram excluídas do valor das entradas (Auditoria DAPI).

A Assessoria deste Conselho exarou Despacho Interlocutório de fls. 387, com o seguinte teor:

(...)

Considerando-se as alegações do Sujeito Passivo, contidas em sua peça impugnatória de que "o Fisco, sem critérios técnicos, utilizou-se das entradas e saídas de notas fiscais emitidas em conformidade como o Decreto-lei nº 7016/2009, notas fiscais referentes à devolução ficta de IPI para o fabricante, na planilha Fluxo de Caixa no mês de maio e junho de 2010 - valores de R\$1.157.000,39 e R\$ 938.066,40, que nada tem a ver com o pagamento e recebimento, deformando o resultado, ou seja, descaracteriza o trabalho, que ora se presumiu em saída de mercadorias desacobertadas";

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado

no prazo de 10 (dez) dias, consoante art. 157, § 2º do mesmo diploma legal citado:

- acostar aos autos cópias das notas fiscais de entradas, registradas no mês de maio/2010, relativas às devoluções promovidas pelos varejistas/atacadistas (clientes), bem como as notas fiscais de saídas emitidas no mês de junho/2010 relativas à saída ficta para a mesma pessoa jurídica que realizou as devoluções, nos termos do § 2º do art. 2º do Decreto nº 7.016/09 acima transcrito.

A Impugnante, em cumprimento ao despacho interlocutório acostou os documentos de fls. 393/457 dos autos, quais sejam as notas fiscais de entradas registradas no mês de maio de 2010, relativas às devoluções promovidas pelos varejistas/atacadistas (clientes) e as notas fiscais de saídas relativas à saída ficta, emitidas no mês de junho de 2010, nos termos do § 2º do art. 2º do Decreto nº 7.016/09.

A Fiscalização acosta as cópias do livro Registro de Entradas e do livro Registro de Saídas da Autuada relativo ao período de 2010.

Alega a Fiscalização que os valores das notas fiscais de saídas, ora apresentadas, já foram excluídos do valor de “Entradas de Caixa”, quando da reformulação do crédito tributário.

Esclarece que, na oportunidade da rerratificação do lançamento, intimou a Contribuinte a apresentar as notas fiscais referentes às devoluções fictas de IPI e os livros Registro de Entradas e de Saídas. Assim, verificou que as notas fiscais de saídas foram lançadas no livro Registro de Saídas, enquanto as notas fiscais de entradas não foram registradas no livro de Registro de Entradas.

Portanto, não foram excluídos os valores das notas fiscais de entradas lançados no campo “Auditoria – entradas DAPI”, na linha “entradas”, uma vez que tais documentos não foram registrados no livro próprio, descumprindo assim, a condição imposta no § 2º do art. 2º do Decreto nº 7.016/09.

No entanto, cabe esclarecer que os valores lançados como ajuste, mediante apuração do “Resultado de Auditoria da DAPI”, foram retirados da Declaração de Apuração e Informação de ICMS (DAPI), acostados às fls. 238/310 dos autos e não do livro Registro de Entradas.

Verifica-se que a Autuada, embora não tenha registrado as notas fiscais de entrada das devoluções de seus clientes, emitida nos termos do art. 2º do Decreto nº 7.016/09, anotou no campo 34 (Outras) da DAPI relativa ao mês de maio de 2010 (fls. 270) o valor de R\$ 939.743,69 (novecentos e trinta e nove mil setecentos e quarenta e três reais e sessenta e nove centavos). Tal valor compõe o montante lançado pela Fiscalização como “Entradas – Auditoria DAPI” (R\$ 1.157.000,39 – um milhão cento e cinquenta e sete mil reais e trinta e nove centavos).

As notas fiscais acostadas pela Impugnante relativas às entradas fictas são as seguintes:

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

| <b>CNPJ</b>    | <b>DT.Emissão</b> | <b>UF</b> | <b>Nro.NF</b> | <b>CFOP</b> | <b>Vlr Total</b>  |
|----------------|-------------------|-----------|---------------|-------------|-------------------|
| 09341921000273 | 15/01/2010        | PB        | 129242        | 6.202       | 117.725,12        |
| 09341921000273 | 15/01/2010        | PB        | 129405        | 6.202       | 61.803,40         |
| 00398129000280 | 19/01/2010        | SE        | 004174        | 6.202       | 172.019,61        |
| 00398129000280 | 19/01/2010        | SE        | 004176        | 6.202       | 166.714,48        |
| 00398129000280 | 19/01/2010        | SE        | 004177        | 6.202       | 106.815,55        |
| 05934883000201 | 21/01/2010        | SE        | 007900        | 6.202       | 26.586,53         |
| 07957695000739 | 22/01/2010        | SE        | 001123        | 6.202       | 26.583,53         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 004397        | 6.202       | 17.766,00         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034384        | 6.202       | 13.230,00         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034385        | 6.202       | 19.900,29         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034386        | 6.202       | 19.900,29         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034387        | 6.202       | 4.127,47          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034388        | 6.202       | 19.348,14         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034389        | 6.202       | 19.163,25         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034390        | 6.202       | 7.223,07          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034391        | 6.202       | 19.296,90         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034392        | 6.202       | 7.882,89          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034393        | 6.202       | 16.660,70         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034394        | 6.202       | 14.127,13         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034395        | 6.202       | 4.473,59          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034396        | 6.202       | 14.805,00         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034398        | 6.202       | 9.771,30          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034400        | 6.202       | 18.887,40         |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034401        | 6.202       | 4.910,72          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034402        | 6.202       | 6.486,48          |
| 08995631000280 | 12/02/2010        | PB        | 034403        | 6.202       | 5.518,01          |
| 08995631000280 | 13/02/2010        | PB        | 034399        | 6.202       | 17.188,00         |
| <b>TOTAL</b>   |                   |           |               |             | <b>939.743,69</b> |

Constata-se que os valores lançados no campo “Outras operações de entradas da DAPI” são de fato as operações de entradas fictas de IPI.

Portanto, considerando que os valores apurados por meio do “Resultado de Auditoria da DAPI”, visa promover o ajuste relativo à diferença obtida no confronto entre as compras realizadas no período com os valores pagos pelo Caixa a título de mercadorias, transporte, energia elétrica, comunicação e ativo permanente, deve-se excluir de tais valores as operações de entradas fictas, visto que não são compras realizadas pela Contribuinte, para as quais não foram efetuados pagamentos pelo Caixa.

Deve-se ainda corrigir o valor incorretamente lançado no mês de abril de 2009, relativo às entradas da DAPI, no qual foi consignado o valor de R\$ 227.417,90 (duzentos e vinte e sete mil quatrocentos e dezessete reais e noventa centavos), sendo que o valor correto é R\$ 222.417,90 (duzentos e vinte e dois mil quatrocentos e dezessete reais e noventa centavos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, uma vez consideradas as correções, restam corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

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

Cabe destacar que a multa isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, constatada conforme PTA nº 04.0002045495-18, quitado em 08/07/06 (fls. 85), aplicando-se ao período compreendido entre janeiro de 2009 a julho de 2011.

Dessa forma, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 360/369 e, ainda, para: 1) excluir da apuração do Fluxo de Caixa os valores das notas fiscais de entradas relativas às devoluções fictas de IPI, lançadas no mês de maio de 2010 como Entradas (Resultado da Auditoria da DAPI) e 2) para lançar o valor correto das entradas da DAPI do mês de abril de 2009, na apuração do Fluxo de Caixa, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 28 de abril de 2015.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

D

21.683/15/3ª