

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.043/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000930994-85  
Impugnação: 40.010145126-02  
Impugnante: M Candida Confecções Ltda  
IE: 439649030.00-56  
Proc. S. Passivo: Aloizio Guarçoni Baêso Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS".** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", todos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO -** Constatada a manutenção no Passivo, conta "Fornecedores", de obrigações já pagas ou inexistentes, induzindo à presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme art. 194, § 3º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de 01/08/13 a 31/01/14, presumida com base no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à existência de recursos não comprovados na conta Caixa, manutenção na conta do Passivo "Fornecedores" de obrigações já pagas ou inexistentes e, ainda, da divergência entre o saldo final do exercício de 2013 e o saldo inicial do exercício de 2014, na conta "Fornecedores".

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 272/359, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 4.467/4.482.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 4.487/4.501, por força do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 24/07/18, esta Câmara de Julgamento do CC/MG decide, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 14/08/18.

### ***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.

### **Das Preliminares**

A Impugnante alega que teve cerceado o seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, em razão de ter sido negado o seu pedido de acesso à mídia de fls. 15 pelo servidor da Administração Fazendária de Muriaé, razão pela qual requer que seja declarado nulo o Auto de Infração.

Entretanto, razão não lhe assiste.

A referida mídia eletrônica de fls. 15 contém os livros Razão da conta Caixa referente aos exercícios de 2013 e 2014, os quais são documentos do próprio Contribuinte, entregues ao Fisco, mediante intimação fiscal, conforme informado no Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.0000235587-75, de fls. 02/03 dos autos.

Ademais, conforme esclarecido pela Chefia da AF/Muriaé, não lhe foi negado o acesso à citada mídia, mas apenas informado, no dia em que se abriu vista do processo aos representantes da Autuada na repartição fazendária de Muriaé, que, devido à falta de condições técnicas, tal cópia estaria disponível na Administração Fazendária no próximo dia útil, sendo que o procurador da Impugnante não retornou para buscá-la.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa, devendo ser rejeitada, dessa forma, a arguição de nulidade do lançamento.

Não prospera, também, o argumento de que a apuração do crédito tributário relativa ao período de janeiro de 2014 teria ocorrido sem qualquer respaldo documental, ou seja, por presunção e não por apuração, uma vez que Fisco não teria solicitado qualquer comprovação de documentos relativos ao referido período.

Verifica-se que a exigência relativa ao mês de janeiro de 2014, trata de divergência entre o saldo final de 2013 e o saldo inicial de 2014 da conta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Fornecedores”, informação obtida dos livros Razão de 2013 e 2014, acostado aos autos, mediante a mídia de fls. 15.

Registre-se que o referido período encontra-se compreendido dentro do período a ser fiscalizado, informado no AIAF, qual seja, de 01/01/13 a 31/12/14.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de agosto de 2013 a janeiro de 2014, por força da presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, em razão de:

- existência de recursos não comprovados na conta Caixa;
- manutenção na conta do Passivo “Fornecedores”, de obrigações já pagas ou inexistentes;
- divergência entre o saldo final do exercício de 2013 e o saldo inicial do exercício de 2014, na conta “Fornecedores”.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas no art. 56, inciso II e no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Primeiramente, cabe esclarecer que a matéria em questão encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

No âmbito estadual, dispõe o art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e o 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. (Grifou-se)

Já a legislação federal assim trata a omissão de receitas:

Decreto nº 3.000/99:

Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

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.

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da 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 desacobertada de documento fiscal.

Nesta toada, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador, sem o devido pagamento do tributo.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido, para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

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

Assim, cabe à Autuada o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre a questão, 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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja a existência de recursos não comprovados na conta Caixa, bem como a manutenção no Passivo de obrigações pagas ou inexistentes.

Para melhor compreensão do trabalho realizado, a Fiscalização tratou, em separado, os lançamentos contábeis, identificados mediante análise da escrita contábil do Contribuinte, conforme relacionado no Relatório de fls. 07/12 dos autos:

### 1 – Recursos não comprovados na conta Caixa:

Foram identificados os seguintes lançamentos no livro Razão:

- lançamentos a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Duplicatas a receber”, com o histórico contábil “vlr. de duplicatas baixadas no mês”, nos meses de agosto, setembro e outubro de 2013;

- lançamento a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Vendas de mercadorias”, com o histórico contábil “vlr. de vendas de mercadorias a prazo n/mês”, no mês de dezembro de 2013.

Diante disso, a Autuada foi intimada a apresentar a documentação que comprovasse a efetiva entrada dos recursos na conta Caixa.

É cediço que a conta “Caixa” compõe o grupo Ativo – Disponibilidades, que é utilizado para designar dinheiro em caixa e em bancos, conforme 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.

(...)

Caixa:

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

(...)

Assim, o lançamento contábil adotado pelo Contribuinte débito (D) de “Caixa” e crédito (C) de “Duplicatas a receber”, com o histórico contábil “vlr. de duplicatas baixadas no mês”, indica o suprimento do Caixa com recursos recebidos de duplicatas.

A Fiscalização confrontou os documentos apresentados pela Impugnante, qual seja, o relatório de duplicatas baixadas no mês (relatório bancário da Caixa Econômica Federal) com os valores escriturados como “vlr. de duplicatas baixadas no mês”, tendo resultado em valor lançado a maior, em relação ao qual não foram apresentadas as duplicatas baixadas.

Em sua Defesa, a Autuada sustenta que não houve saída desacobertada de documentação fiscal, conforme demonstrado pelo valor de vendas declaradas nas DAPIs do período autuado, que seria compatível com os recebimentos apontados na autuação.

Na tentativa de comprovar sua alegação, apresenta planilha dos recebimentos (ingresso na conta caixa), alegando que o Fisco sequer teve o cuidado de confrontar os valores e as notas fiscais eletrônicas de vendas emitidas no período.

Conclui que, se os valores demonstrados no Razão da conta Caixa são os mesmos constantes dos documentos juntados nas planilhas de recebimentos, não existe diferença a ser apurada, nem imposto a recolher.

Por seu turno, observa o Fisco que a apuração fiscal decorre da análise contábil de contas apresentadas no livro Razão da empresa no período fiscalizado e que todos os documentos apresentados pela Autuada foram analisados.

Entretanto, o cerne da questão não é a quantidade de notas fiscais emitidas nos meses autuados, mas sim a comprovação do real ingresso de recursos na conta “Caixa”, tendo como contrapartida a conta “duplicatas a receber” (meses de agosto, setembro e outubro de 2013) e “Venda de Mercadorias” (mês de dezembro de 2013).

Da análise das planilhas acostadas pela Impugnante, denominadas “Relatório de Duplicatas Recebidas”, referente ao período agosto/13 a janeiro/14 (fls.276/346), cujos valores são os mesmos por ela lançados como ingresso na conta Caixa referente a “vlr das duplicatas baixadas n/mês” (fl.256/fl.258), com os documentos apresentados ao Fisco por ocasião da intimação pelo AIAF, acostados às de fls. 74/174, comprova-se a diferença apurada.

A título de exemplo, transcreve-se a análise feita pelo Fisco, dos documentos apresentados na Impugnação, quais sejam: planilha “Recebimento de clientes 01/08/13 a 31/08/13” – fls. 767/772, Razão individual da conta “Duplicatas a Receber” (fl. 773) e cópias de notas fiscais emitidas (fls. 774/1490), nos seguintes termos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o trabalho fiscal realizado consiste na análise dos valores lançados a débito na conta “Caixa” e dos valores lançados a crédito na conta “duplicatas a receber”, histórico “valor das duplicatas baixadas n/mês”, conforme escriturado no mês de agosto de 2013, no Livro Razão (fl.256);

- comparando-se os documentos anexados aos autos (duplicatas recebidas/baixadas no mês de agosto/2013), apresentadas pelo Contribuinte, no valor de R\$ 213.080,03, com o valor lançado como ingresso na conta Caixa, referente a “vlr das duplicatas baixadas n/mês”, no valor de R\$ 277.777,79 (fl.256), no mesmo período, constata-se a diferença apurada;

- em vez de anexar as “duplicatas baixadas” no mês em questão, a Impugnante anexa as NF-e emitidas, inclusive diversas notas fiscais que não tem qualquer relação com o período autuado;

- as duplicatas apresentadas, que comprovaram os valores baixados em “Duplicatas a Receber” e lançados na conta Caixa, foram consideradas pelo Fisco como regulares;

- os valores das baixas em que não foram apresentadas as duplicatas regulares para a operação, foram considerados como ingressos no Caixa sem comprovação de origem.

Tais conclusões se aplicam aos meses de setembro e outubro de 2013.

Nota-se que a Impugnante não trouxe em sua defesa, nenhum novo documento que pudesse comprovar a origem dos recursos lançados no Caixa como “vlr das duplicatas baixadas n/mês”. Apenas elaborou uma relação com valores de duplicatas que supostamente seriam recebidas no mês em questão, a qual não corresponde ao valor das duplicatas efetivamente baixadas naquele mês, conforme informado pelo Banco Caixa Econômica Federal.

Ao confrontar a planilha “relatório de duplicatas recebidas”, apresentada na Defesa, com os valores das duplicatas supostamente baixadas/recebidas, cujo valor foi escriturado como suprimento de Caixa, no mês de setembro, encontram-se as seguintes inconsistências, exemplificativamente:

1) NF-e nº 2686, acostada às fls. 1556/1558, no valor total de R\$ 3.930,90, com prazo para recebimento das duplicatas em 11/07/13 – Duplicata 2686-1 no valor de R\$ 1.310,30, em 10/08/13 - Duplicata 2686-2 no valor de R\$ 1.310,30 e em 09/09/13 - Duplicata 2686-3 no valor de R\$ 1.310,30;

- Relatório Duplicatas Baixadas – Setembro/2013, emitido pela Caixa Econômica Federal, entregue pelo Contribuinte (fls. 76/174), Liquidação da duplicata nº 2686-3, no valor de R\$ 1.310,30, no dia 10/09/13;

- Relatório de Recebimento de Clientes 01/09/13 a 30/09/13, acostada pela Impugnante em sua defesa (fls. 1492/1495), o valor de R\$ de R\$ 1.310,30 encontra-se lançado em duplicidade (no dia 10/09/13 – fl. 1492 e no dia 09/09/13 - fl. 1494;)

2) NF-e nº 2596, acostada às fls. 1896/1897, no valor total de R\$ 4.697,60, com prazo para recebimento das duplicatas em 08/06/13 – Duplicata 2596-1 no valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de R\$ 1.174,40, em 08/07/13 - Duplicata 2596-2 no valor de R\$ 1.174,40, em 07/08/13 - Duplicata 2596-3 no valor de R\$ 1.174,40 e em 06/09/13 - Duplicata 2596-4 no valor de R\$ 1.174,40;

- Relatório Duplicatas Baixadas – Setembro/2013, emitido pela Caixa Econômica Federal, entregue pelo Contribuinte (fls. 76/174), Liquidação da duplicata nº 2596-4, no valor de R\$ 1.174,40, no dia 09/09/13;

- Relatório de Recebimento de Clientes 01/09/13 a 30/09/13, acostada pela Impugnante em sua defesa (fls. 1492/1495), o valor de R\$ de R\$ 1.174,40 encontra-se lançado em duplicidade (no dia 09/09/13 e no dia 06/09/13 (fl. 1492).)

Como se vê, o documento adotado para lastrear o lançamento contábil a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Duplicatas a receber”, com o histórico contábil “vlr. de duplicatas baixadas no mês”, não corresponde aos valores efetivamente recebidos pela Impugnante.

As notas fiscais emitidas demonstram que as duplicatas encontram-se lastreadas por vendas, entretanto, não comprovam que os recursos foram efetivamente entrados no Caixa naquelas datas.

Quanto ao mês de dezembro de 2013, a Autuada registrou como entrada de recurso na conta Caixa, o valor total das vendas realizadas no mês, no montante de R\$ 305.023,64 (trezentos e cinco mil vinte e três reais e sessenta e quatro centavos).

A Impugnante informa que se trata do valor das vendas a prazo efetuadas no referido mês, conforme histórico “vlr. venda de mercadorias a prazo n/mês”, e que tal lançamento foi corrigido no futuro. Apresenta planilha “Relatório de Duplicatas Recebidas” (fls.318/331 e fls.3120/3125) e cópia de notas fiscais emitidas (fls. 3127/3740), a fim de comprovar os ingressos ocorridos na conta “Caixa”, lançada no livro Razão no mês de dezembro de 2013.

A Fiscalização destaca que, se a venda ocorreu a prazo, os valores que ingressaram no Caixa não se referem à documentação especificada na escrituração contábil. Assim, não foram apresentados os documentos que acobertariam esses valores no Caixa.

Entende o Fisco que não é possível fazer correção em data futura de erro na conta Caixa, uma vez que, entre o período do suposto lançamento errado e a sua correção, há valores irregulares no Caixa. A empresa teria que refazer o Caixa integralmente, desde a suposta detecção do erro. Não o fazendo, confessa que manteve, na conta Caixa, recursos sem comprovação de origem, portanto, resultante de omissão de receitas.

Verifica-se que a Impugnante relaciona na Impugnação, às fls. 318/331, o “Relatório de Duplicatas Recebidas”, no valor de R\$ 274.004,54, que se refere ao lançamento contábil, a débito de Caixa e a crédito da conta “Duplicatas a Receber”, do mês de dezembro de 2013.

Entretanto, o lançamento questionado pelo Fisco sobre a origem de recursos no Caixa, foi o débito de R\$ 305.023,64, lançado na conta Caixa, a crédito de vendas de mercadorias.



O lançamento correto de tal valor, seria a débito da conta “Duplicatas a Receber”. Tanto que a baixa das duplicatas continuou sendo realizada na referida conta no exercício de 2014.

A própria Impugnante reconhece o equívoco do lançamento, alegando que foi corrigido “no futuro”, sem apresentar qualquer comprovação de tal regularização.

De todo modo, tal justificativa não se sustenta.

É cediço que para se iniciar o processo de encerramento da movimentação contábil de um exercício, é necessário que todas as contas da contabilidade estejam com os seus saldos corretos, ou seja, os saldos contábeis devem corresponder exatamente aos saldos reais existentes na data de encerramento do exercício (31/12).

Para a verificação de erro contábil deve-se observar o previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T nº 11 – IT -03 – Fraude e Erro, a seguir descrita:

#### INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (\*), proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

#### CONCEITOS

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;

b) apropriação indébita de ativos;

c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;

d) registro de transações sem comprovação; e

e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;

b) aplicação incorreta das normas contábeis;

c) interpretação errada das variações patrimoniais.

(Grifou-se)

Assim trata a ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11, sobre a retificação dos erros contábeis:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

(...)

**ITG 2000 - Escrituração Contábil**

(...)

**Retificação de lançamento contábil**

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

Verifica-se que a retificação de lançamento incorreto, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, podendo ser feito por meio de estorno, transferência ou complementação.

No presente caso, a Impugnante reconhece, em sua defesa, que o saldo da conta Caixa, em 31/12/13 não era real, em razão do registro de vendas a prazo, cujos recebimentos não haviam se concretizado ainda.

Portanto, constata-se que o Caixa foi suprido com recursos indevidos e que o saldo foi transferido para o exercício seguinte, de modo que, quando do efetivo recebimento das duplicatas relacionadas a tais vendas, estas também foram contabilizadas como suprimento do Caixa.

Portanto, correta a presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal, uma vez constatado o suprimento indevido da conta Caixa.

2 – Pagamentos efetuados pela conta Caixa sem comprovação:

Foram identificados lançamentos relativos a pagamentos de fornecedores (débito da conta Passivo – Fornecedores), como saídas da conta Caixa, para os quais, a Autuada não apresentou comprovação da existência da obrigação.

A Fiscalização intimou a Contribuinte a apresentar a documentação relativa aos lançamentos efetuados na conta “Caixa” com histórico “forn.divs”, em contrapartida da conta “Fornecedores”. Os documentos apresentados pela Autuada foram anexados aos autos, às fls. 175/254 (Anexos 5 a 7), os quais foram confrontados com os valores lançados no livro Razão (fls. 256/267), sendo a diferença considerada “Passivo Fictício”.

A existência de Passivo Fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis: (i) a manutenção no passivo de obrigações já pagas; ou (ii) a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Por oportuno esclareça-se que a conta contábil Fornecedores - conta componente do grupo Passivo Circulante -, representa, obviamente, as obrigações com fornecedores. Portanto, para se comprovar a exigibilidade, faz-se necessária a apresentação de documentos hábeis e idôneos que atestem a realização de compras e as quitações de tais obrigações.

Como a Contribuinte não apresentou documentos que atestem a efetiva existência das exigibilidades na data dos pagamentos, concluiu-se tratar-se de omissão de receitas, ou seja, saídas desacobertas de documentação fiscal, presunção esta autorizada pelo disposto no art. 194, § 3º, do RICMS/02.

A Impugnante alega que todos os documentos solicitados foram devidamente entregues e que o Fisco é que não conseguiu confrontar os valores dos pagamentos, com os valores demonstrados no Razão.

Para afastar a acusação fiscal, apresenta planilha mensal com os pagamentos analíticos, exatamente com os valores demonstrados no livro Razão da conta Caixa e Fornecedores, juntamente com as cópias dos comprovantes de pagamentos, conforme quadro de fls. 346/357.

Por outro lado, a Fiscalização afirma que a Autuada foi intimada a provar a efetiva existência das exigibilidades na data dos pagamentos, contudo, não logrou êxito em demonstrar documentalmente todos os valores lançados nas referidas contas. Diante disso, fica comprovado que os lançamentos de parte da “quitação”, desse passivo, foram apenas escriturais, tendo já sido quitado em data anterior, com a utilização de valores oriundos de receita omitida.

Da análise das planilhas anexadas pelo Contribuinte, denominadas “Pagamento de Fornecedores”, demonstra o Fisco, às fls. 4479/4481 da Manifestação Fiscal, que não foram apresentados todos os documentos relacionados nas planilhas “Pagamento de fornecedores”, acostadas em sua defesa às fls. 454 (agosto), fl. 511 (setembro) e 621 (novembro), relacionando os valores que não foram comprovados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, corretas as diferenças apuradas pelo Fisco, conforme demonstrado nos Anexos 5 a 7 (Total dos pagamentos comprovados pelo Contribuintes) de fls.175/254 e cópias do livro Razão de fls. 256/259.

### 3 – Divergência entre saldos final e inicial da conta Fornecedores:

Constatou-se, ainda, divergência entre o saldo do exercício de 2013 e o saldo inicial do exercício de 2014 da conta Fornecedores, conforme demonstrado às fls. 267 e 269 dos autos (cópia do livro Razão), de modo que a reduzir o saldo inicial de 2014.

A Impugnante alega que o simples fato da conta Fornecedor apresentar valores divergentes de saldo final e inicial, não comprova a saída desacobertada de documento fiscal e que tal situação não teria interferido no saldo da conta Caixa.

Responde a Fiscalização que a diminuição do saldo da conta “Fornecedores”, caracteriza a ocorrência de pagamentos no montante equivalente à redução. Como esses pagamentos não foram escriturados contabilmente, por meio de valores do “Disponível”, fica claro que foram utilizados recursos à margem da escrituração, ou seja, recursos derivados de omissão de receitas.

De fato, a transposição de saldo a menor para o exercício seguinte, na conta Fornecedores, que representa obrigações com fornecedores, demonstra que houve quitação de obrigação com recursos de origem não comprovada ou o acerto de obrigação mantida no passivo, cuja exigibilidade não tem lastro documental.

Quanto ao argumento da Impugnante de que, para se apurar corretamente o período da suposta saída desacobertadas, o Fisco teria que recompor o Caixa, demonstrando assim, a insuficiência de saldo a cada período apurado, este não prospera.

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º, do RICMS/02, não se restringe aos casos de “saldo credor na conta Caixa”, mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta “Caixa” ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

Poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal anexando, aos autos, prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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

Noutra toada, a Impugnante alega que seria incorreta a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) para apuração do imposto a ser exigido, pois o Decreto nº 46.859/15 revogou o art. 42, letra b.55 (sic), alterando a alíquota de 12% (doze por cento) para 18% (dezoito por cento), somente a partir de 01/01/16.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a alíquota de 12 % (doze por cento), prevista no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.55” seria aplicável somente às saídas internas das mercadorias nele elencadas, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS. Confira-se:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

***Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, “a”, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:***

(...)

b.55) vestuário, artefatos de cama, mesa e banho, coberturas constituídas de encerados classificadas na posição 6306.19 da NBM/SH, subprodutos de fiação e tecelagem, calçados, saltos, solados e palmilhas para calçados, bolsas e cintos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS;” (GN)

Oportuno destacar que para as situações onde é impossível identificar a natureza das operações desacobertadas apuradas (se internas, interestaduais ou de exportação), prevê o art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, que seja aplicada a alíquota interna vigente.

A norma ínsita no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, introduzido na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 20.540, de 14 de dezembro de 2012, assim dispõe:

Art. 12 (...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante. (Grifou-se)

Depreende-se da leitura do art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75, que a alíquota de 18% (dezoito por cento) aplica-se aos lançamentos nos quais o valor das operações ou das prestações é arbitrado pela autoridade fiscal (art. 51 da Lei nº 6.763/75) ou amparado nas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regência dos tributos federais, conforme autorização prevista na Lei nº 6.763/75 (art. 49, § 2º), que é o caso da irregularidade consubstanciada nas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, apuradas no presente PTA.

Verifica-se, ainda, que o § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75, traz em seu inciso I, ressalva à aplicação da alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento) com aplicação de alíquota menor que esse percentual, quando o contribuinte especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente, o que não correu no caso em exame.

Portanto, corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Benedito Elias Soares e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

**Sala das Sessões, 14 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora**

MR