

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.280/22/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001760474-40  
Impugnação: 40.010151410-98  
Impugnante: Flávio Garcia Dal Poggetto  
IE: 103946068.00-00  
Coobrigado: Flávio Garcia Dal Poggetto  
CPF: 549.584.236-72  
Proc. S. Passivo: Juan Carlos Dos Reis Cardoso  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2015.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO.** O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelas obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA “EQUIVALENTE-CAIXA/DISPONIBILIDADES” - SALDO CREDOR – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal estabelecida no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a verificação de existência de saldos credores na conta Disponibilidades. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco. Corretas as exigências fiscais remanescentes, constituídas pelo ICMS relativo às operações próprias do estabelecimento autuado e do ICMS devido por substituição tributária, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da mesma lei.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTAS “BANCOS” – RECURSOS NÃO COMPROVADOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal estabelecida no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de recursos não comprovados na conta “Bancos”. Canceladas as exigências relativas à situação “6” do item 6.3 do relatório fiscal. Corretas as exigências fiscais remanescentes, constituídas pelo

ICMS relativo às operações próprias do estabelecimento autuado e do ICMS devido por substituição tributária, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da mesma lei.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – PAGAMENTOS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO.** Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal estabelecida no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, apuradas mediante a constatação de falta de escrituração de pagamentos de notas fiscais de aquisições de mercadorias. Corretas as exigências fiscais constituídas pelo ICMS relativo às operações próprias do estabelecimento autuado e do ICMS devido por substituição tributária, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da mesma lei.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação, no exercício de 2015, das seguintes irregularidades:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de saldos credores na conta “Equivalente-Caixa” (Disponibilidades = Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras), após a glosa de valores contabilizados indevidamente a débito da mencionada conta e inclusão de saídas adicionais de disponibilidades, não registradas regularmente nos livros contábeis (Exigências: ICMS, ICMS/ST, MR, MR/ST e MI – art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75);

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de recursos não comprovados na conta “Bancos” (Exigências: ICMS, ICMS/ST, MR, MR/ST e MI – art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75);

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, apuradas mediante a constatação de falta de escrituração contábil de notas fiscais de entradas e dos respectivos pagamentos (Exigências: ICMS, ICMS/ST, MR, MR/ST e MI – art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS relativo às operações próprias e ao ICMS/ST apurados, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma lei, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o Sr. Flávio Garcia Dal Poggetto, sócio-administrador da empresa individual, na condição de Coobrigado, com fulcro no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 966 e 967 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e art. 789 da Lei nº 13.105/15 (Código do Processo Civil).

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às págs. 4.611/4.628, requerendo, ao final, o integral provimento de suas defesas.

Após constatar e **corrigir erros** na recomposição da conta “Equivalente-Caixa”, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos acostados às págs. 4.670/4.678.

Regularmente intimados, os Impugnantes aditam suas impugnações às págs. 4.686/4.701, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 4.702/4.724.

A Assessoria do CCMG determina a realização da Diligência de pág. 4.725, que resulta em **nova retificação do crédito tributário**, conforme demonstrativos acostados às págs. 4.726/4.734, excluindo as exigências relativas aos cheques devolvidos pela segunda vez, de forma a **evitar dupla exigência sobre um mesmo cheque**.

Apesar de terem sido regularmente cientificados (págs. 4.825/4.830), os Impugnantes se mostraram inertes, não se pronunciando sobre a retificação acima.

Pronunciando-se às fls. 4.831/4.832, o Fisco solicita a manutenção integral do feito fiscal, observadas as retificações por ele efetuadas.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 4.833/4.864, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da pericial arguida. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às págs. 4.726/4.734, excluindo-se do crédito tributário remanescente as exigências fiscais relativas à situação “6” do item 6.3 do relatório fiscal.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG 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**

##### **Do Pedido de Perícia**

Os Impugnantes requerem a realização de **prova pericial**, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às págs. 4.626/4.627, os quais serão abaixo reproduzidos, seguidos de respostas existentes na própria legislação vigente, demonstrando a desnecessidade da prova requerida:

##### **Quesito nº 01:**

• “O contribuinte declarou e pagou, ou compensou, os tributos estaduais a tempo e modo?”

Não se discute, no presente processo, os valores de ICMS regularmente declarados e recolhidos pelo estabelecimento autuado, muito pelo contrário, pois a acusação fiscal se refere a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ancorada em presunção expressamente estabelecida em lei.

As presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração, **não** se prestando como tal qualquer levantamento sobre valores regularmente declarados ao Fisco, uma vez que tal fato não afasta a acusação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

**Quesitos n°s 02 e 03:**

- “O contribuinte vende produtos para quais Estados?”
- “Qual o percentual – exato – de vendas históricas para cada Estado da Federação?”

A própria impugnação apresentada pelos Sujeitos Passivos traz a resposta a esses quesitos, sendo, pois, totalmente desnecessária qualquer análise técnica nesse sentido, mesmo porque, salvo prova inequívoca em contrário a cargo do Contribuinte, as saídas desacobertas são consideradas como operações internas, nos termos estabelecidos no art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

RICMS/02

Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

(...)

### Quesito nº 04:

• “Quais são as alíquotas interestaduais atinentes a cada Estado para o qual o contribuinte comercializa seus produtos?”

As alíquotas aplicáveis a operações interestaduais **entre contribuintes do imposto, com os produtos objeto da presente autuação** (“Doce de Leite Puro”, “Doces de Frutas em Calda” e “Doces de Pastas de Frutas”), são as estabelecidas no art. 42, inciso II, alíneas “b” e “c” do RICMS/02 (7% ou 12%, conforme o estado de destino da mercadoria).

#### RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

(...)

b) 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

c) 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo.

(...)

Reitere-se, porém, que as saídas desacobertas são consideradas como operações internas, nos termos estabelecidos nos dispositivos legais supracitados, para as quais a alíquota interna aplicável é aquela prevista para os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado, equivalente a 18% (dezoito por cento), conforme art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” e § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75.

#### Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

### **Quesitos nº 05, 06 e 07:**

• “Qual é o percentual de venda de cada produto (considerar os NCMs 1901.90.20, 2006.00.00 e 2007.10.00) por Estado?”

• “Dentre os Estados para os quais o contribuinte realiza vendas, quais são signatários de convênios de substituição tributária do ICMS? Quais são as alíquotas e MVA?”

• “Considerando as saídas desacobertas apuradas pela autoridade fiscal, com base na realidade fática de vendas por NCM e Estado, qual é o valor correto de ICMS, multa isolada e de revalidação devido pelo contribuinte?”

Para esses quesitos são válidas todas as observações anteriormente explicitadas, devendo-se reafirmar que, no caso do presente processo, o Contribuinte deve apresentar comprovação inequívoca quanto à inoccorrência de saídas desacobertas ou demonstrar, também de forma inequívoca, a saída das mercadorias do território mineiro com destino a outro estado ou ao Distrito Federal, nos termos estabelecidos no art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02, anteriormente transcritos.

### **Quesitos nº 08:**

• “O contribuinte possuía créditos de ICMS à época dos fatos? E atualmente?”

Nos termos estabelecidos no art. 89 c/c art. 89-A do RICMS/02, o prazo para recolhimento do imposto relativo a operações desacobertas de documentação fiscal é considerado como vencido, sendo vedada a sua compensação com créditos existentes na conta corrente fiscal do contribuinte.

#### RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal.

(...)

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Não há que se falar, porém, em ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois eventuais saldos credores poderão ser mantidos na conta gráfica do

estabelecimento autuado para compensação com débitos futuros do imposto ou poderão ser transferidos a terceiros, observada a legislação pertinente, devendo-se destacar que esses créditos já foram compensados com os débitos regularmente declarados pelo Contribuinte.

**Quesito nº 09:**

• *“O Fisco lançou imposto a mais, considerando os lançamentos contábeis e as contas bancárias, bem como os cheques devolvidos?”*

Essa questão se confunde com o mérito da presente lide, onde restará demonstrado que as exigências fiscais estão em perfeita sintonia com a legislação vigente, tendo sido apuradas corretamente, especialmente após as retificações do crédito tributário (págs. 4.670/4.678 e 4.726/4.734).

Conclui-se, portanto, que a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos próprios Impugnantes, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria, motivo pelo qual indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Decreto nº 44.747/08 - RPTA

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

(...)

**Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração - “Erros de Fato e de Direito”**

Os Impugnantes relatam que, *“pela análise do demonstrativo do crédito tributário levantado pelos nobres agentes fiscais, constatou-se a ocorrência de **erros de fato**, com apuração de circunstâncias inexistentes e não corroboradas, e de **direito**, com lançamento procedido de forma ilegal, sobremaneira prejudiciais ao contribuinte”*.

Ressaltam, nesse sentido, que o Fisco exige *“ICMS de operações próprias fora do Estado como se tivessem ocorrido internamente, além de ST manifestamente indevida (já que a maioria dos Estados não é signatária de convênios para a substituição tributária), em tentativa de enriquecimento ilícito por parte do Estado de Minas Gerais”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescentam que “a atenta apreciação dos cálculos é suficiente para escancarar que a multa foi, erroneamente, apurada em dobro, cobrando-se 100% (cem por cento) sobre o tributo, quando, na realidade, apenas 50% (cinquenta por cento) era efetivamente devido”.

Afirmam que, “ato contínuo, a multa isolada de 20% (vinte por cento), aplicável sobre a operação supostamente anômala, foi cobrada sobre a totalidade da quantia acima apurada, que, vale dizer, já contava com inconsistências materiais, implicando na cobrança de multa sobre multa, em um claro, e excessivo, encadeamento de irregularidades”.

Aduzem que, “não bastasse tamanha arbitrariedade, houve, ainda, cobrança de ICMS/ST sobre todas as operações do ciclo econômico, sem desconsiderar, ou descontar, a operação própria, em verdadeira bitributação, bis in idem”, complementando que “mais do que isso, a multa em dobro apenas é cabível nas prestações realizadas pelo impugnante em substituição tributária, mas não sobre a operação própria, e deve ser revista, por falta de previsão legal”.

Finalizam argumentando que o Fisco “incidiu em manifesta ilegalidade, sendo de todo indevido o crédito tributário lançado, pois alicerçado em critérios desprovidos de lastro jurídico, pelo que deverá ser reconhecida a nulidade do auto de infração”.

No entanto, **ao contrário das afirmações dos Impugnantes**, o presente lançamento foi formalizado com todas as formalidades estabelecidas na legislação de regência, inexistindo qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade.

Nesse sentido, deve-se reiterar que as saídas desacobertadas são consideradas como operações internas, nos termos estabelecidos no art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02, já reproduzidos no tópico anterior.

Nas operações internas, os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado estão submetidos ao regime de substituição tributária, conforme subitens 43.1.77, 43.1.78 e 43.2.35 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Por outro lado, analisando-se os demonstrativos elaborados pelo Fisco, verifica-se que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, em percentual equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido, **foi exigida, exclusivamente, sobre os valores do ICMS/ST** apurados.

Em relação ao ICMS inerente às **operações próprias**, foi exigida a Multa de Revalidação prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal, isto é, multa equivalente a **50% (cinquenta por cento) do valor do imposto** apurado.

### Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

Além disso, nos mesmos demonstrativos, verifica-se, inequivocamente, que o **Fisco deduziu do cálculo** do ICMS devido por substituição tributária **o valor relativo ao ICMS referente à operação própria**, inexistindo, portanto, qualquer hipótese de *bis in idem*, como alegado pelos Impugnantes.

A Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, está perfeitamente adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, uma vez que equivalente a duas vezes o valor do imposto incidente sobre as operações, legalmente presumidas como desacobertas de documentação fiscal.

Esclareça-se que a multa isolada em questão refere-se a descumprimento de obrigação acessória (falta de emissão de documentos fiscais – saídas desacobertas), ao passo que a Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II e § 2º da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, bitributação ou em *bis in idem*, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal).

Afasta-se, também, qualquer ilegalidade do presente lançamento, pois as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Ademais, como já afirmado, o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos estabelecidos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, inexistindo, pois, qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pelos Impugnantes.

## Do Mérito

### Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário

Os Impugnantes arguem a decadência integral do crédito tributário (exercício de 2015), baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2015, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/16, findando-se somente em 31/12/20.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 09/12/20 (pág. 06) e que os Sujeitos Passivos foram regularmente intimados em 18/12/20 (pág. 4.608), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em **antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa**, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acarretando falta de recolhimento do ICMS relativo às operações próprias do Contribuinte, bem como do ICMS devido por substituição tributária, relativo às operações subsequentes com os produtos industrializados e comercializados pelo estabelecimento atuado.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2015.

**Irregularidade “1” - Mercadorias - Saídas Desacobertas - Conta “Equivalente-Caixa” - Saldo Credor**

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de saldos credores na conta “Equivalente-Caixa” (Disponibilidades = Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras), **doravante denominada simplesmente de Conta Caixa**, e diferença de saldo no final do exercício, após a glosa de valores contabilizados indevidamente a débito da mencionada conta contábil.

O Fisco subdividiu as exigências em ICMS relativo às operações próprias, incidente sobre o valor dos saldos credores apurados (saídas desacobertas), e em ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), na forma estabelecida no art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, cuja base de cálculo foi apurada mediante a utilização das MVAs estabelecidas na legislação sobre os valores dos saldos credores apurados.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as exigências fiscais se referem ao IMCS relativo às operações próprias e ao ICMS/ST, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma lei, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal.

Como já afirmado, o presente lançamento teve como ponto de partida a constatação da existência de saldos credores na conta “Equivalente-Caixa”, após a glosa de valores lançados indevidamente a débito dessa conta contábil (entradas de recursos) a seguir analisados:

### **a) Empréstimos não comprovados:**

Conforme demonstrado no Relatório Fiscal Detalhado, os lançamentos referem-se a empréstimos supostamente concedidos pelo sócio da empresa.

Após constatar a existência desses lançamentos na escrita contábil do estabelecimento autuado, o Fisco intimou o Contribuinte a apresentar documentos hábeis e idôneos que pudessem comprovar o efetivo ingresso dos recursos na conta “Caixa” da empresa.

No entanto, tanto antes quanto após a lavratura do Auto de Infração, **não** foram apresentados ao Fisco ou carreados aos autos quaisquer documentos que pudessem comprovar a efetiva ocorrência dos empréstimos e o real ingresso do numerário a eles inerentes no Caixa da empresa.

Além disso, como bem salienta o Fisco, na Declaração de Imposto de Renda do sócio da empresa, relativa ao exercício objeto da presente autuação (2015), **não** há qualquer menção aos empréstimos questionados.

Em função disso, o Fisco glosou os valores relativos a esses empréstimos, que supriram indevidamente a conta Equivalente-Caixa (disponibilidades), por se tratar de recursos não comprovados.

Por outro lado, o Fisco achou por bem estornar os valores lançados a crédito da mesma conta contábil (saídas de recursos), que seriam referentes a amortizações de empréstimos do mesmo sócio, relativos ao mesmo ou a outros exercícios.

Dessa forma, embora tenha havido glosa de valores do caixa, comparando-se apenas os montantes glosados e os acrescidos ao Caixa, verifica-se que o Fisco, na recomposição por ele efetuada, acabou por acrescentar ao “Equivalente-Caixa” a quantia abaixo indicada:

| EMPRÉSTIMOS                  |                   |                            |                     | RESUMO  |                   |                     |                          |
|------------------------------|-------------------|----------------------------|---------------------|---------|-------------------|---------------------|--------------------------|
| SUPRIMENTO INDEVIDO DO CAIXA |                   | AMOTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS |                     | PERÍODO | ENTRADAS ANULADAS | SAÍDAS ANULADAS     | VALOR ACRESCIDO AO CAIXA |
| PERÍODO                      | VALOR             | PERÍODO                    | VALOR               |         | VALOR             | VALOR               |                          |
|                              |                   | fev-15                     | 450.000,00          | fev/15  |                   | 450.000,00          | 450.000,00               |
| mar-15                       | 55.000,00         |                            |                     | mar/15  | 55.000,00         | 0,00                | -55.000,00               |
|                              |                   | abr-15                     | 200.000,00          | abr/15  |                   | 200.000,00          | 200.000,00               |
|                              |                   | mai-15                     | 400.000,00          | mai/15  |                   | 400.000,00          | 400.000,00               |
| nov-15                       | 120.000,00        |                            |                     | nov/15  | 120.000,00        | 0,00                | -120.000,00              |
|                              |                   | dez-15                     | 225.748,00          | dez/15  |                   | 225.748,00          | 225.748,00               |
|                              | <b>175.000,00</b> |                            | <b>1.275.748,00</b> |         | <b>175.000,00</b> | <b>1.275.748,00</b> | <b>1.100.748,00</b>      |

**b) Cheques devolvidos:**

Os cheques devolvidos **não representam um efetivo ingresso de recursos** no caixa da empresa, mas apenas um direito desta em relação aos respectivos emitentes.

Dessa forma, valores correspondentes a cheques devolvidos devem ser lançados em conta específica, como “Cheques a Cobrar”, “Cheques Devolvidos a Cobrar” ou outras da espécie, ou **baixados do caixa**, seja no momento do novo depósito bancário (“redepósito” - Débito da conta “Bancos” e crédito da conta “Caixa”), seja na transferência desse valor para a conta específica (débito da conta específica e crédito da conta “Caixa”), **o que não ocorreu no caso dos autos.**

Quando a glosa dos valores relativos a cheques devolvidos, ainda que em conjunto com outros recursos sem origem comprovada, **gera saldos credores na conta Caixa**, a presunção legal de saídas desacobertadas torna-se plenamente válida, uma vez que tal fato indica utilização de recursos não declarados para fazer face às obrigações rotineiras da empresa.

Conforme relatado, o Fisco retificou a glosa relativa aos cheques devolvidos, excluindo as exigências referentes aos cheques devolvidos pela segunda vez, de forma a **evitar dupla exigência sobre um mesmo cheque** (págs. 4.726/4.734).

**c) Valores diversos:**

Trata-se de valores supostamente oriundos de contas correntes bancárias, lançados a débito da conta Caixa e a crédito da conta “Bancos”, com os históricos “débito conforme extrato”, “débito conforme extrato cheque” e “débito conforme extrato 49”, sem comprovação da ocorrência de saques bancários que pudessem comprovar a entrada de numerário no caixa da empresa.

Logo, assim como nos itens anteriores, deveria haver um lançamento de baixa desses valores, a crédito da conta “Caixa”, **o que não ocorreu no caso dos autos.**

**d) Uso de conta do passivo para pagamentos diversos:**

No Balanço Patrimonial de 2015, o nome da conta analítica de código “3094” está lançado como “EMPRÉSTIMOS A PAGAR PARA SÓCIOS – A”, bem como no Plano de Contas (Anexo 15), sendo classificada como conta analítica, vinculada à Conta Sintética 658 “EMPRÉSTIMO P/CAPITAL DE GIRO” e pertencente ao “Passivo Circulante”.

Após analisar os lançamentos/registros da conta código “3094”, o Fisco verificou a existência de lançamentos relativos a pagamentos de produtores rurais, fornecedores e salários (contas “2646”, “2625” e “819”).

Assim, restaram evidenciados pagamentos de obrigações correntes em conta que não representa disponibilidades.

O procedimento fiscal adotado foi o de considerar os valores correspondentes aos lançamentos irregulares referentes a pagamentos como saídas adicionais na reconstituição da Conta Caixa (saídas adicionais de caixa).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| SAÍDAS ADICIONAIS DE CAIXA |               |                   |                   |                             |
|----------------------------|---------------|-------------------|-------------------|-----------------------------|
| Crédito                    | Contrapartida |                   |                   |                             |
| Mês                        |               | 2625              | 2646              | 819 Total Geral             |
| 05/01/2015                 |               |                   | 121.029,77        | 121.029,77                  |
| 06/01/2015                 |               |                   | 43.896,75         | 43.896,75                   |
| 08/01/2015                 |               | 275.880,16        |                   | 275.880,16                  |
| 09/01/2015                 |               | 30.335,32         |                   | 30.335,32                   |
| 16/01/2015                 |               | 76.355,84         |                   | 76.355,84                   |
| 26/01/2015                 |               | 28.800,00         |                   | 28.800,00                   |
| <b>Total Geral</b>         |               | <b>411.371,32</b> | <b>121.029,77</b> | <b>43.896,75 576.297,84</b> |

Após a sua recomposição, com as exclusões e inclusões dos valores relativos às alíneas “a” a “d” acima, a Conta Caixa apresentou saldo credor, autorizando a presunção legal de saídas desacobertadas, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

### Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à 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:

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

(...)

(Destacou-se)

Como já afirmado, a existência de saldos credores na conta “Caixa” ou saldos “a descoberto”, reforçam a conclusão quanto à **omissão de receita**, uma vez que caracterizam utilização de recursos não declarados para fazer face às obrigações rotineiras da empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

Portanto, poderiam os Impugnantes elidir a acusação fiscal através de anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso na conta “Caixa” dos valores objeto da presente atuação.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Decreto nº 44.747/08 - RPTA

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.

Noutro enfoque, há que se esclarecer que o Contribuinte exerce a **atividade de industrialização** e comercialização de “Doces de Pastas de Frutas (NCM 2007.10.00), “Doces de Frutas em Calda” (NCM 2006.00.00) e “Doce de Lei Puro (NCM 1901.90.20), que se encontram listados nos subitens 43.1.77, 43.1.78 e 43.2.35 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

| ITEM    | NBM/SH     | DESCRIÇÃO   | MVA (%) | VIGÊNCIA                  |
|---------|------------|---|---------|---------------------------|
| 43.1.77 | 2006.00.00 | Produtos hortícolas, frutas, cascas de frutas e outras partes de plantas, conservados com açúcar (passados por calda, glaceados ou cristalizados), em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg | 34      | 01/03/11<br>a<br>28/02/13 |
| 43.1.77 | 2006.00.00 | Produtos hortícolas, frutas, cascas de frutas e outras partes de plantas, conservados com açúcar (passados por calda, glaceados ou cristalizados), em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg | 45      | 1º/03/13<br>a<br>31/12/15 |

| ITEM    | NBM/SH | DESCRIÇÃO  | MVA (%) | VIGÊNCIA                  |
|---------|--------|--|---------|---------------------------|
| 43.1.78 | 20.07  | Doces, geléias, “marmelades”, purês e pastas de frutas, obtidos por cozimento, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg | 53      | 01/03/11<br>a<br>28/02/13 |
| 43.1.78 | 20.07  | Doces, geléias, “marmelades”, purês e pastas de frutas, obtidos por cozimento, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg | 55      | 01/03/13<br>a<br>31/10/15 |

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| ITEM    | NBM/SH     | DESCRIÇÃO   | MVA (%) | VIGÊNCIA                  |
|---------|------------|---|---------|---------------------------|
| 43.2.35 | 1901.90.20 | Doce de Leite; doce de leite contendo outros doces à base de frutas ou cacau; inclusive doce de leite dietético | 43      | 01/03/11<br>a<br>28/02/13 |
| 43.2.35 | 1901.90.20 | Doce de Leite; doce de leite contendo outros doces à base de frutas ou cacau; inclusive doce de leite dietético | 45      | 01/03/13<br>a<br>31/12/15 |

Portanto, o estabelecimento autuado, além do imposto relativo às suas próprias operações, responde, também, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pelo ICMS devido pelas operações subsequentes com os produtos que industrializa, por força do disposto no art. 12 do Anexo XV do RICMS/02.

### RICMS/02 - ANEXO XV

Efeitos de 01/12/05 a 31/12/15

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Reitere-se, nesse sentido, que o ICMS relativo às operações próprias do estabelecimento autuado foi apurado tomando como base de cálculo os montantes dos saldos credores de caixa apurados.

Por sua vez, como já afirmado, a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada mediante a utilização das MVAs estabelecidas para os produtos fabricados pelo Contribuinte nos termos dos subitens 43.1.77, 43.1.78 e 43.2.35 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (efeitos até 31/12/15).

Tal base de cálculo está fundamentada no art. 19, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.3” do mesmo Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

Efeitos de 01/12/05 a 31/12/15

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

Efeitos de 12/08/11 a 31/12/15

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo

(...)

Em ambos os casos (ICMS operação própria e ICMS/ST), o imposto foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) estabelecida para os produtos industrializados pelo estabelecimento autuado sobre as respectivas bases de cálculo, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” e § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 33, § 7º da mesma lei e art. 61, § 7º do RICMS/02, uma vez que, salvo prova inequívoca em contrário, **o que não ocorreu no caso dos autos**, as saídas desacobertas são legalmente presumidas como sendo referentes a operações internas.

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

§ 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;

(...)

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

RICMS/02

Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

(...)

Contrapondo-se ao feito fiscal, os Impugnantes apresentam os argumentos abaixo, que serão analisados na ordem em que indicados.

### • Alegações quanto à alíquota utilizada pelo Fisco (18%):

Os Impugnantes questionam a alíquota utilizada pelo Fisco (18%), para fins de cálculo do ICMS devido, utilizando os mesmos argumentos vinculados à prova pericial requerida, os quais já foram analisados anteriormente.

Reitere-se, porém, que o imposto foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) estabelecida para os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” e § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 33, § 7º da mesma lei e art. 61, § 7º do RICMS/02, uma vez que, salvo prova inequívoca em contrário, **o que não ocorreu no caso dos autos**, as saídas desacobertas são legalmente presumidas como sendo referentes a operações internas.

### • Alegações quanto ao levantamento de Caixa/Saldo Credor:

Os Impugnantes narram que *“foi feita a glosa no valor de R\$ 947.847,95, relativo a lançamentos contábeis de valores transferidos da conta 49 – Banco do Brasil para a conta 35 – Caixa, pela falta de lançamentos cruzados”*.

Salientam, no entanto, que *“na mesma movimentação da conta 35 – Caixa, há diversos lançamentos a débito da conta 2625 – Fornecedores, relativos aos pagamentos realizados pela empresa, que embora não feitos através de lançamentos cruzados, os valores glosados foram usados para efetuar tais pagamentos. Sendo assim, se o fisco entendeu por bem glosar valores contabilizados a débito do caixa por falta de lançamento cruzado, é de rigor, da mesma forma, glosar os valores contabilizados a crédito da conta caixa e a débito da conta 2625-Fornecedores, que igualmente não tem lançamento cruzado”*.

Ressaltam que, *“com a anulação da referida glosa e recálculo da tabela ‘Fluxo de Caixa das Disponibilidades – Caixa equivalente 2015’ R\$ 2.971.042,26, será de R\$ 79.574,01 o saldo credor de caixa no mês de janeiro/2015, conforme tabela de cálculo anexa”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescentam que “foi adicionado no cálculo do ICMS devido o valor do saldo registrado nas contas de Ativo Disponibilidade, a título de ‘Saldo Escritural Tributável’. Conforme pode se ver, o grande montante se refere a valores devidamente aplicados em conta do Banco do Brasil e comprovados através do extrato bancário. Se avaliarmos o saldo inicial constante no encerramento do exercício anterior, equivalente a R\$ 708.350,48, suportado com comprovantes de saldo em conta bancária e o final em R\$ 828.586,74, também suportado com comprovantes de saldo em conta bancária, não há razão para adição do saldo final no valor de R\$ 828.586,74 para fins de cálculo de ICMS” e apresentam os seguintes dados e quadros demonstrativos:

- suporte dos saldos bancários em 31/12/14:

|  |            |                |
|--|------------|----------------|
| EXTRATO CONTA APLICAÇÃO                      | 31/12/2014 | R\$ 774.110,23 |
| EXTRATO CTA CORRENTE JAN / 2015 (SD INICIAL) | 31/12/2014 | R\$ 9.571,09   |

- suporte dos saldos bancários em 31/12/15:

|  |            |                |
|--|------------|----------------|
| EXTRATO CONTA APLICAÇÃO - BB CDB DI        | 31/12/2015 | R\$ 100.000,00 |
| EXTRATO CONTA APLICAÇÃO - BB CDB DI        | 31/12/2015 | R\$ 103.534,00 |
| EXTRATO CTA CORRENTE DEZ / 2015 (SD FINAL) | 31/12/2015 | R\$ 2.000,00   |
| EXTRATO CONTA APLICAÇÃO - BB RENDA FIXA    | 31/12/2015 | R\$ 616.898,92 |

No entanto, em que pesem os seus argumentos, **verifica-se não assistir razão** aos Impugnantes.

Há que se destacar, inicialmente, que a recomposição efetuada **não** se refere à Conta Caixa, exclusivamente, mas sim da conta “Equivalente-Caixa”, que representa todas as disponibilidades da empresa (Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras).

Portanto, foram mantidos na recomposição apenas os lançamentos que se refiram a aumentos ou reduções das disponibilidades (entradas ou saídas de recursos).

O valor citado pelos Impugnantes (R\$ 947.847,95) foi glosado pelo Fisco porque se referia a saídas de disponibilidades (saídas de recursos da conta “Bancos”), que foram lançados indevidamente no caixa da empresa, anulando as saídas efetivamente ocorridas do Equivalente-Caixa.

Com relação aos “lançamentos a débito da conta 2625 – Fornecedores, relativos aos pagamentos realizados pela empresa”, os valores foram mantidos na recomposição, por se tratar de efetivas saídas de recursos, independentemente de o pagamento ter sido contabilizado na conta Caixa ou na conta Bancos.

Segue abaixo quadro ilustrativo contendo amostragem de parte da contabilização dos pagamentos efetuados aos fornecedores da empresa, onde se vê claramente a correta destinação e a efetiva saída dos recursos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| Data       | Histórico  | C/P  | Documento  | Crédito   |
|------------|--|------|------------|-----------|
| 15/01/2015 | Pago pelo Caixa 6029043 -DUP.6029043 -922265316-53 -NAIRGONCALVES SIQUEIRA                       | 2625 | 6029043    | 1.440,00  |
| 23/01/2015 | Pago pelo Caixa 5550 -DUP.1 005550 -04181297/0001-90 -COMERCIAL 272LTDA                          | 2625 | 1 005550   | 24.295,04 |
| 26/01/2015 | Pago pelo Caixa 20504 -DUP.20504 -05159343/0001-17 -ALPHA ABRASCOMERCIO DE ABRASIVOS             | 2625 | 20504      | 379,50    |
| 26/01/2015 | Pago pelo Caixa 1528 -DUP.001528/1 -05118464/0001-10 -PAULOEDUARDO BROMBIM ME                    | 2625 | 001528/1   | 3.230,72  |
| 26/01/2015 | Pago pelo Caixa 63774 -DUP.63774/1 -52502978/0001-55 -METALGRAFICA ROJEK LTDA                    | 2625 | 63774/1    | 7.200,00  |
| 28/01/2015 | Pago pelo Caixa 152 -DUP.152 -09390745/0001-89 -R.SHRINKIND.COM.ARTEFATOS PLASTICOSLTD           | 2625 | 152        | 3.990,00  |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 037653 -DUP.037653-17281106/0001-03 -COMPANHIADE SANEAMENTO DE MINASGERAIS       | 2625 | 037653     | 23,79     |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 2433 -DUP.04.002433-A -19552098/0001-18 -REAGEL DE ITAPERUNACOMERCIO DE PRODUTOS | 2625 | 04.002433- | 106,80    |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 1470 -DUP.1470 -17089772/0001-44 -OFICINABARALDI IND. COM. LTDA.                 | 2625 | 1470       | 480,00    |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 3470 -DUP.3470 -17089772/0001-44 -OFICINABARALDI IND. COM. LTDA.                 | 2625 | 3470       | 837,00    |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 442037 -DUP.2214596 -03498812/0001-05 -EBEG EMBALAGENS EDESCARTAVEIS EIRELI      | 2625 | 2214596    | 1.007,20  |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 2431 -DUP.04.002431-A -19552098/0001-18 -REAGEL DE ITAPERUNACOMERCIO DE PRODUTOS | 2625 | 04.002431- | 1.303,80  |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 2432 -DUP.04.002432-A -19552098/0001-18 -REAGEL DE ITAPERUNACOMERCIO DE PRODUTOS | 2625 | 04.002432- | 1.335,60  |
| 02/02/2015 | Pago pelo Caixa 1032 -DUP.1032 -12111237/0001-29 -CASE ASSESS.CONTABIL SOC. SIMPLES PURA         | 2625 | 1032       | 2.912,00  |

Com relação à diferença de saldo em 31/12/15, insta destacar que o Fisco considerou em seu procedimento todos os valores correspondentes às aplicações financeiras da empresa, conforme quadro exemplificativo abaixo, referente ao período de janeiro a junho de 2015.

| FLUXO DE CAIXA - APÓS GLOSAS DE ENTRADAS, GLOSAS DE SAÍDAS E ADIÇÕES DE SAÍDAS |             |               |               |               | TABELA 2      |               |
|--|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| MESES/2015   | janeiro     | fevereiro     | março         | abril         | maio          | junho         |
| <b>CAIXA (35) 1-1-01-01-01</b>   |             |               |               |               |               |               |
| saldo inicial real   | 25.606,18   | 0,00          | 352.052,81    | 340.598,00    | 541.417,33    | 898.599,91    |
| débitos (entradas)   | 402.348,03  | 1.850.860,65  | 1.321.017,60  | 1.597.145,39  | 1.454.816,04  | 1.310.512,35  |
| créditos (saídas)  | -390.997,27 | -1.846.565,23 | -1.363.711,93 | -1.576.668,50 | -1.433.978,64 | -1.173.056,24 |
| saldo final  | 36.956,94   | 4.295,42      | 309.358,48    | 361.074,89    | 562.254,73    | 1.036.056,02  |
| <b>ESTORNO DE ENTRADAS</b>   | -88.529,07  | -154.181,89   | -202.246,07   | -182.497,00   | -89.958,70    | -124.369,60   |
| <b>ESTORNO DE SAÍDAS</b>   |             | 450.000,00    |               | 200.000,00    | 400.000,00    |               |
| <b>SAÍDAS ADICIONAIS DE CAIXA</b>  | -576.297,84 |               |               |               |               |               |
| saldo final real   | -627.869,97 | 300.113,53    | 107.112,41    | 378.577,89    | 872.296,03    | 911.686,42    |
| <b>BCO BRASIL (49) 1-1-01-02-01</b>  |             |               |               |               |               |               |
| saldo inicial  | -91.365,99  | 0,00          | 0,00          | 0,00          | 0,00          | 0,00          |
| débitos (entradas)   | 846.725,34  | 897.605,83    | 914.216,35    | 1.087.774,83  | 779.188,73    | 836.093,82    |
| créditos (saídas)  | -730.637,72 | -826.897,10   | -684.643,73   | -1.300.515,41 | -884.636,08   | -696.875,06   |
| saldo final  | 24.721,63   | 70.708,73     | 229.572,62    | -212.740,58   | -105.447,35   | 139.218,76    |
| <b>BCO BRASIL INVEST. (3087) 1-1-01-03-08</b>                                  |             |               |               |               |               |               |
| saldo inicial  | 774.110,29  | 0,00          | 0,00          | 0,00          | 0,00          | 0,00          |
| débitos (entradas)   | 3.848,33    | 3.101,49      | 3.912,97      | 525.945,89    | 263.625,44    | 96.078,36     |
| créditos (saídas)  | -311.566,36 | -21.870,94    | 0,00          | -150.365,87   | -131.874,21   | -235.793,13   |
| saldo final  | 466.392,26  | -18.769,45    | 3.912,97      | 375.580,02    | 131.751,23    | -139.714,77   |
| <b>CAIXA EQUIVALENTE</b>   | -136.756,08 | 352.052,81    | 340.598,00    | 541.417,33    | 898.599,91    | 911.190,41    |

Como se vê, no mês de janeiro de 2015, após a sua recomposição, foi apurado saldo credor do “Equivalente-Caixa”, o que implica dizer que, mesmo com consideração dessas aplicações, as disponibilidades da empresa não foram suficientes para fazer face às suas obrigações.

Por outro lado, em dezembro de 2015, na recomposição efetuada, também foi apurado saldo credor, conforme abaixo indicado:

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

| PERÍODO | SDO ANT    | DÉBITOS      | ESTORNOS - ENTRADAS        |                              |                  | CRÉDITOS      | ESTORNO SAÍDAS (AMORT. EMPRÉST.) | ADIÇÃO SAÍDAS (USO CONTA PASSIVO) | SDO FINAL   |
|---------|------------|--------------|----------------------------|------------------------------|------------------|---------------|----------------------------------|-----------------------------------|-------------|
|         |            |              | ESTORNO CHEQUES DEVOLVIDOS | ESTORNO DÉBITOS CONF EXTRATO | ESTORNO EMPRÉST. |               |                                  |                                   |             |
| jan-15  | 708.350,48 | 1.252.921,70 | -22.747,00                 | -65.782,07                   |                  | -1.433.201,35 |                                  | -576.297,84                       | -136.756,08 |
| fev-15  | 0,00       | 2.751.567,97 | -44.651,00                 | -109.530,89                  |                  | -2.695.333,27 | 450.000,00                       |                                   | 352.052,81  |
| mar-15  | 352.052,81 | 2.239.146,92 | -57.010,50                 | -90.235,57                   | -55.000,00       | -2.048.355,66 |                                  |                                   | 340.598,00  |
| abr-15  | 340.598,00 | 3.210.866,11 | -89.706,45                 | -92.790,55                   |                  | -3.027.549,78 | 200.000,00                       |                                   | 541.417,33  |
| mai-15  | 541.417,33 | 2.497.630,21 | -19.709,74                 | -70.248,96                   |                  | -2.450.488,93 | 400.000,00                       |                                   | 898.599,91  |
| jun-15  | 898.599,91 | 2.242.684,53 | 0,00                       | -124.369,60                  |                  | -2.105.724,43 |                                  |                                   | 911.190,41  |
| jul-15  | 911.190,41 | 2.957.887,64 | -83.989,20                 | -100.348,69                  |                  | -2.825.729,04 |                                  |                                   | 859.011,12  |
| ago-15  | 859.011,12 | 4.061.636,24 | -13.500,00                 | -53.265,96                   |                  | -4.081.919,38 |                                  |                                   | 771.962,02  |
| set-15  | 771.962,02 | 3.563.223,14 | -291.848,40                | -82.415,48                   |                  | -3.610.425,70 |                                  |                                   | 350.495,58  |
| out-15  | 350.495,58 | 2.866.142,91 | -77.428,52                 | -28.508,47                   |                  | -3.118.257,49 |                                  |                                   | -7.555,99   |
| nov-15  | 0,00       | 2.647.691,38 | -134.875,96                | -63.162,21                   | -120.000,00      | -2.648.975,92 |                                  |                                   | -319.322,71 |
| dez-15  | 0,00       | 2.797.616,96 | -50.687,64                 | -67.189,50                   |                  | -2.922.818,50 | 225.748,00                       |                                   | -17.330,68  |

Logo, no final do exercício de 2015, o **saldo final real** do Contribuinte **deveria ser nulo (zero)**, porém, em sua escrita contábil, o valor do saldo por ele declarado era de R\$ 828.586,74 (oitocentos e vinte e oito mil, quinhentos e oitenta e seis reais e setenta e quatro centavos).

Nesse caso, esse valor (R\$ 828.586,74) também é considerado como proveniente de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que sem origem comprovada.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre essa questão, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Câmara de Julgamento, *in verbis*:

Manifestação fiscal

“... Prosseguindo, agora com relação ao argumento contrário à ‘situação 5’ do mesmo item 6.2, temos a declarar que o valor das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal corresponde à soma dos saldos credores apurados e, em relação ao final do exercício, às diferenças de saldos.

Verifica-se que as saídas desacobertas totalizam exatamente os valores dos recursos glosados mais aqueles incluídos no levantamento da conta ‘Caixa Equivalente’.

Convém destacar que o saldo credor de Caixa, conta contábil de natureza devedora, é um fato impossível matematicamente; parte-se de um fato líquido e certo, não presumido, ou seja, a necessidade de haver receitas no valor mínimo do saldo credor.

A presunção legal é de que há saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal. Nesse caso, como há dúvidas quanto à extensão dos efeitos (valor), interpreta-se favoravelmente ao contribuinte no que se

refere à base de cálculo (valor igual ao saldo credor) sobre o qual incidirá o tributo e as penalidades cabíveis.

É uma premissa básica no procedimento fiscal de recomposição da conta 'Caixa Equivalente' que os saldos inventariados, no final do exercício, por ocasião do balanço, são reais.

Contextualmente, a 'diferença de saldos' deriva do fato de que, se havia saldo credor na conta 'Caixa Equivalente' no final do exercício autuado, então não poderia haver numerário em caixa em 31 de dezembro do exercício autuado.

Porém, caso o contribuinte declare a existência de numerário, na referida data, que corresponde ao saldo inicial do dia 01 de janeiro do ano seguinte, este recurso é também considerado como não comprovado.

Quando se considera a cobrança da omissão de receita pelo método da recomposição da conta 'Caixa Equivalente', com o estorno do suprimento cuja origem não foi comprovada ou lançamento de despesa não escriturada, o valor monetário das receitas omitidas será a soma dos saldos credores apurados, acrescida, no final do exercício ou no último mês objeto da recomposição, da diferença de saldos.

Destacamos que na peça de defesa a autuada não anexou aos autos comprovação de que não houve a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal apurada pela Fiscalização por meio da recomposição da conta "Caixa Equivalente" e que as demais situações elencadas no item 6.2 não foram objetos de análise e contraposição pela impugnante ..."

Assim, **observadas as retificações promovidas pelo Fisco**, o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais.

**Irregularidade "2" - Mercadorias - Saídas Desacobertadas - Conta "Bancos" – Recursos não Comprovados**

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de recursos não comprovados na conta "Bancos".

Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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:

(...)

§ 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.

(...)

(Destacou-se)

Em termos literais, a infração foi assim detalhada pelo Fisco em seu relatório anexado ao Auto de Infração:

### Relatório Fiscal

“... 6.3 - Entrada, Saída e/ou Estoque Desacobertados - Levantamento de Caixa/Recursos não comprovados

Constatou-se, após a conciliação bancária realizada (Anexo 10) e conferência e confronto entre os valores lançados nos extratos da conta corrente bancária da empresa (Anexo 19) e os valores dos lançamentos contábeis na conta ‘Banco do Brasil S/A’, código 49, levantados através do Livro Razão enviado pela autuada (Anexo 18), o ingresso de recursos sem comprovação de origem na conta ‘Bancos Conta Movimento’, 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.

Portando, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2015 restou caracterizado como omissão de receitas o valor de R\$ 5.354.905,57 (cinco milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, novecentos e cinco reais e cinquenta e sete centavos), cujas diferenças foram apuradas a partir das seguintes situações:

**Situação 6** - Durante os trabalhos de análise dos registros dos lançamentos contábeis confrontados com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a movimentação bancária, constatou-se diversos valores a débito da conta 'Bancos Conta Movimento' no mês de abril/2015 como se fossem oriundos de disponibilidades existentes na conta 'Caixa', entretanto tais depósitos não constavam nos extratos bancários e no histórico da conta 'Banco do Brasil S/A' código 49 do Livro Razão indicaram tratar-se de estorno de cheques pagos a fornecedores Produtor Rural em anos anteriores, como 2009, 2012, 2013 e 2014.

Diante da não comprovação da origem dos recursos que supriram a conta 'Bancos Conta Movimento', presume-se saídas de mercadorias tributáveis e desacobertadas de documento fiscal, no valor de R\$ 96.885,68.

| ESTORNO DE CHEQUES |                  |
|--------------------|------------------|
| MÊS                | Débito           |
| abril              | 96.885,68        |
| <b>Total Geral</b> | <b>96.885,68</b> |

**Situação 7** - Em sequência à análise da planilha 'Conciliação Bancária' (Anexo 7), detectou-se valores recebidos por TED - Transferência Eletrônica Disponível lançados a débito da conta 'Banco do Brasil S/A' código 49 tendo por contrapartidas as contas 'Caixa' código 35 e a Conta 'EMPRESTIMOS A PAGAR PARA SÓCIOS - A', código 3094, como se tais recursos tivessem origem nas contas citadas. **Verificando mais detidamente as informações constantes do extrato bancário, constatou-se que os valores recebidos por TED tinham a sua origem em conta corrente do Banco 104, no caso a CEF - Caixa Econômica Federal, agência 1442 localizada em Caldas (MG), cuja titularidade pertence ao CNPJ n.º 811830000107 em nome de FLAVIO GARCIA, conforme demonstrado a seguir.**

**São transferências da conta corrente em nome da autuada em outra Instituição Financeira, que não foram contabilizadas nem no ECD incompleto enviado nem no Livros Diário e Razão em formato 'pdf' enviados; entendeu-se tratar de recursos não comprovados, no valor de R\$ 3.650.500,00.**

| Banco do Brasil S/A - Extrato conta corrente |            |       |  |           |           |     |  |
|--|------------|-------|--|-----------|-----------|-----|--|
| Dt. movimento                                | Ag. origem | Lote  | Histórico  | Documento | Valor     | D/C |  |
| 07/01/2015                                   | 0          | 14175 | 976 TED-Crédito em Conta-104 1442 811830000107 FLAVIO GARCIA | 6914062   | 47.000,00 | C   |  |
| 13/01/2015                                   | 0          | 14175 | 976 TED-Crédito em Conta-104 1442 811830000107 FLAVIO GARCIA | 3504394   | 59.000,00 | C   |  |
| 16/01/2015                                   | 0          | 14175 | 976 TED-Crédito em Conta-104 1442 811830000107 FLAVIO GARCIA | 6280363   | 30.000,00 | C   |  |
| 21/01/2015                                   | 0          | 14175 | 976 TED-Crédito em Conta-104 1442 811830000107 FLAVIO GARCIA | 8903168   | 70.000,00 | C   |  |
| 02/02/2015                                   | 0          | 14175 | 976 TED-Crédito em Conta-104 1442 811830000107 FLAVIO GARCIA | 9641355   | 86.000,00 | C   |  |

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

| Razão Geral de 01/01/2015 até 31/12/2015 |                          |      | Banco do Brasil S/A. (49) 1-1-01-02-01 |           |         |
|--|--------------------------|------|--|-----------|---------|
| Data                                     | Histórico                | C/P  | Docume                                 | Débito    | Crédito |
| 07/01/2015                               | Crédito Conforme Extrato | 3094 |  | 47.000,00 | -       |
| 13/01/2015                               | Crédito Conforme Extrato | 3094 |  | 59.000,00 | -       |
| 16/01/2015                               | Crédito Conforme Extrato | 3094 |  | 30.000,00 | -       |
| 21/01/2015                               | Crédito Conforme Extrato | 3094 |  | 70.000,00 | -       |
| 02/02/2015                               | Crédito Conforme Extrato | 35   |  | 86.000,00 | -       |

| TED - CONTA-CORRENTE CEF |                     |
|--------------------------|---------------------|
| MÊS                      | Débito              |
| ⊗ jan                    | 206.000,00          |
| ⊗ fev                    | 320.000,00          |
| ⊗ mar                    | 412.000,00          |
| ⊗ abr                    | 303.000,00          |
| ⊗ mai                    | 341.000,00          |
| ⊗ jun                    | 366.000,00          |
| ⊗ jul                    | 396.000,00          |
| ⊗ ago                    | 267.000,00          |
| ⊗ set                    | 297.500,00          |
| ⊗ out                    | 276.000,00          |
| ⊗ nov                    | 327.000,00          |
| ⊗ dez                    | 139.000,00          |
| <b>Total</b>             | <b>3.650.500,00</b> |

**Situação 8** - Verificou-se através da planilha ‘Conciliação Bancária’ que a conta Banco do Brasil S/A, código 49, foi suprido com recursos conforme lançamentos do Livro Razão como se fossem originados da conta ‘Caixa’, código 35, quando na verdade **constatou-se nos extratos bancários tratar de recursos oriundos de TEV- Transferência Eletrônica de Valores de terceiros, com o histórico de ‘830 Depósito Online’.**

Não existe na conta Banco Conta Movimento e na conta Caixa lançamentos complementares (lançamentos cruzados) indicando a real destinação destas transferências (recursos) na mesma data e com os mesmos valores.

Entendeu-se assim que os valores destas transferências configuram **recursos não comprovados**, no valor de R\$ 1.607.519,89.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| TEV's - DEPÓSITO ON LINE |                     |
|--------------------------|---------------------|
| MÊS                      | Débito              |
| ⊗ jan                    | 141.094,50          |
| ⊗ fev                    | 220.837,00          |
| ⊗ mar                    | 99.399,00           |
| ⊗ abr                    | 181.949,00          |
| ⊗ mai                    | 159.761,00          |
| ⊗ jun                    | 101.480,74          |
| ⊗ jul                    | 100.729,00          |
| ⊗ ago                    | 85.537,00           |
| ⊗ set                    | 93.435,65           |
| ⊗ out                    | 167.638,00          |
| ⊗ nov                    | 101.770,00          |
| ⊗ dez                    | 153.889,00          |
| <b>Total</b>             | <b>1.607.519,89</b> |

Portanto, lavrou-se o presente PTA, exigindo-se (vide Anexo 10 – DCT 2): ...” (Destacou-se)

As exigências fiscais se referem ao ICMS relativo às operações próprias e ao ICMS/ST, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma lei, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal.

**Os Impugnantes restringem seus questionamentos à situação “6” do item 6.3 do relatório fiscal**, argumentando que *“constava em registro movimento contábil na conta 49 – Banco do Brasil o valor total de R\$ 96.885,68, relativo a cheques não compensados. Por esse motivo, o saldo credor registrado na contabilidade na data de 31/12/2014, no valor de R\$ 91.365,99, estava desalinhado com o saldo real existente, conforme print do extrato abaixo”*:

| Extrato conta corrente |                                 |            |                |                |           |            | 07/04/2015 09:38:08 |
|------------------------|---------------------------------|------------|----------------|----------------|-----------|------------|---------------------|
| EMPRESARIAL            |                                 |            |                |                |           |            |                     |
| Cliente - Conta atual  |                                 |            |                |                |           |            |                     |
| Agência                | 1704-3                          |            |                |                |           |            |                     |
| Conta corrente         | 9013-1 F GARCIA DAL POGGETTO EI |            |                |                |           |            |                     |
| Período do extrato     | 01/01/2015 até 31/01/2015       |            |                |                |           |            |                     |
| Lançamentos            |                                 |            |                |                |           |            |                     |
| Dt. movimento          | Dt. balancete                   | Ag. origem | Lote Histórico | Documento      | Valor R\$ | Saldo      |                     |
| 31/12/2014             |                                 | 0000       | 00000 000      | Saldo Anterior |           | 9.571,09 C |                     |

Salientam, nesse sentido, que *“os lançamentos de estorno, que totalizaram R\$ 96.885,68, não representam novos depósitos, e sim, lançamento para corrigir o saldo”*.

Apresentam os seguintes quadros explicativos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| Data           | Descrição             | Valor            | Descrição histórico   |
|----------------|-----------------------|------------------|---|
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 344,50           | Es torno de Cheque 72099 pago para Produtor Rural                                   |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 500,00           | Es torno de Cheque 72393 pago para Fornecedor Maria Teixeira da Silva no dia 24/08/ |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 606,24           | Es torno de Cheque 73578 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/08/2010      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 627,30           | Es torno de Cheque 75884 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/02/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 704,69           | Es torno de Cheque 76453 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 06/11/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 770,03           | Es torno de Cheque 78859 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 04/09/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 1.021,72         | Es torno de Cheque 75488 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/10/2012      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 1.354,21         | Es torno de Cheque 76360 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 04/10/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 1.397,71         | Es torno de Cheque 72028 pago para Produtor Rural                                   |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 1.500,00         | Es torno de Cheque 74915 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 18/01/2012      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 1.563,63         | Es torno de Cheque 850369 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 07/08/2013     |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 1.826,32         | Es torno de Cheque 72359 pago para Fornecedor Vanir Rabelo no dia 04/08/2009        |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 2.070,91         | Es torno de Cheque 75088 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 04/04/2012      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 2.175,16         | Es torno de Cheque 75997 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 03/05/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 2.365,05         | Es torno de Cheque 74897 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/01/2012      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 2.408,70         | Es torno de Cheque 72644 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/11/2009      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 2.986,12         | Es torno de Cheque 76948 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 23/08/2014      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 4.500,00         | Es torno de Cheque 76022 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 29/05/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 4.884,48         | Es torno de Cheque 76131 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/07/2013      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 4.916,44         | Es torno de Cheque 72749 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/12/2010      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 6.160,88         | Es torno de Cheque 75239 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 04/06/2012      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 6.975,40         | Es torno de Cheque 75430 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 05/09/2012      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 7.490,99         | Es torno de Cheque 77403 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 23/08/2014      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 11.126,68        | Es torno de Cheque 74358 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 03/06/2011      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 11.926,60        | Es torno de Cheque 77191 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 02/06/2014      |
| 30/04/2015     | Banco do Bras il S/A. | 14.681,92        | Es torno de Cheque 75240 pago para Fornecedor Produtor Rural no dia 04/06/2012      |
| <b>TOTAL :</b> |                       | <b>96.885,68</b> |   |

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| <b>Saldo Contabil :</b>          | <b>-91.365,99</b> |
| <b>Cheques em transito :</b>     | <b>96.885,68</b>  |
| <b>Outros cheques trans ito:</b> | <b>4.051,40</b>   |
| <b>Saldo real :</b>              | <b>9.571,09</b>   |
| <b>Saldo extrato bancario:</b>   | <b>9.571,09</b>   |

O Fisco, por sua vez, refuta os argumentos da defesa, nos seguintes termos:

### Manifestação Fiscal

“... A próxima argumentação dos impugnantes diz respeito ao item 6.3, na ‘Situação 6’ do Auto de Infração; o cerne da análise seria a forma que o contribuinte realizou o chamado ‘estorno’, como se os recursos fossem oriundos de disponibilidades existentes na conta ‘Caixa’ e depositados na conta Banco do Brasil, o que não ocorreu na verdade, conforme verificado no extrato bancário fornecido pela instituição financeira.

Com relação a cheques, lembramos que ele tem validade.

Existem dois prazos que devem ser observados:

- prazo de apresentação, que é de 30 dias, a contar da data de emissão, para os cheques emitidos na mesma praça do banco sacado; e de 60 dias para os cheques emitidos em outra praça; e
- prazo de prescrição, que é de 6 meses decorridos a partir do término do prazo de apresentação.

Mesmo após o prazo de apresentação, o cheque é pago se houver fundos na conta. Se não houver, o cheque é

devolvido pelo motivo 11 (primeira apresentação) ou 12 (segunda apresentação), sendo, neste caso, o seu nome incluído no CCF.

Quando apresentado após o prazo de prescrição, o cheque é devolvido pelo motivo 44 (cheque prescrito), não podendo ser pago pelo banco, mesmo que a conta tenha saldo disponível.

Por padrão, quando a empresa emite um cheque, a data de compensação dele é a data de emissão do cheque. Pode ocorrer após a empresa realizar o pagamento via emissão de cheque desse cheque não ter sido descontado ou compensado pelo banco.

Nesse caso, no final do mês em que a empresa emitiu o cheque deveria ser feito a transferência desse valor para a conta 'Cheques a Compensar', por exemplo; somente dessa forma conseguiria fechar o saldo da conta Banco.

Reforçando, os cheques já emitidos e ainda não compensados na data do Balanço, a rigor deveriam ser registrados a débito da conta "Bancos Conta Movimento" no Ativo Circulante e a crédito da conta 'Cheques a Compensar' no Passivo Circulante.

Desta forma, pela simples soma vertical, os usuários da Contabilidade da empresa teriam o saldo das contas bancárias ajustado pelos valores dos cheques a compensar.

A autuada estava se referindo a pagamentos a fornecedores em cheques a compensar de emissão própria e na sequência da argumentação faz menção a dificuldades de realizar controles e baixas de títulos a receber relativos a vendas.

Tece comentário sobre o recebimento destas vendas serem por meio de cheques pré-datados, cheques de terceiros ou TEV's, dentre outros comentários.

Tais afirmativas não dizem respeito à 'Situação 6', que trata de estorno de cheques emitidos pela autuada para pagamentos a produtores rurais em exercícios anteriores e não compensados e que no entender da Fiscalização tal contabilização foi realizado de forma equivocada, conforme já abordado.

Deste modo, fica prejudicado a análise e o contraponto com relação a afirmativas que não dizem respeito ao fato em questão ...”

Muito embora as observações do Fisco sejam pertinentes, verifica-se que os valores por ele glosados da conta “Bancos” se referem a uma questão meramente contábil, com o intuito de adequar o saldo contábil com o existente no extrato bancário,

não sendo possível, neste caso, a presunção legal de saídas desacobertas de documentação fiscal.

Dessa forma, as exigências fiscais relativas à situação “6” do item 6.3 do relatório fiscal devem ser excluídas.

Com relação às situações “7” e “8” explicitadas no relatório fiscal, aplica-se a elas a norma estabelecida no art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), uma vez que **os Impugnantes não apresentaram argumentos ou documentos que pudessem elidir a acusação fiscal.**

Decreto nº 44.747/08 - RPTA

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

### **Irregularidade “3” - Nota Fiscal - Falta de Escrituração**

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e art. 293, inciso II do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18), apuradas mediante a constatação de falta de escrituração de pagamentos relativos a notas fiscais de aquisições de mercadorias (NFs de entradas).

Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à 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.

(...)

Lei Federal nº 9.430/96

Art. 40. **A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica**, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, **caracterizam, também, omissão de receita.**

(Destacou-se)

Decreto Federal nº 9.580/18 - RIR/18

Art. 293. **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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1977, art. 12, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

(...)

(Destacou-se)

As exigências fiscais se referem ao ICMS relativo às operações próprias e ao ICMS/ST, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75, respectivamente, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma lei, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal.

Com relação a essa irregularidade, os Impugnantes se limitam a argumentar que “foi considerado para fins de cálculo do ICMS o valor total da nota fiscal, não sendo relevado o valor do ICMS destacado na nota fiscal de compra, sendo que as mercadorias constantes nas notas fiscais são empregadas como matéria prima, gerando direito ao crédito do imposto, de modo que a base de cálculo deve ser de R\$ 174.979,39 e não R\$ 205.831,58”, conforme quadro abaixo:

| CNPJ           | Insc.Estadual | UF | Número NF | Data Emissão | Valor Produtos    | Valor Total       | ICMS             |
|----------------|---------------|----|-----------|--------------|-------------------|-------------------|------------------|
| 09257381000163 | 104208082     | GO | 000001012 | 07/01/2015   | 1.980,00          | 2.034,00          | 244,08           |
| 11597695000157 | 161688217     | PB | 000000295 | 16/01/2015   | 4.500,00          | 4.500,00          | -                |
| 04181297000190 | 6371061110093 | MG | 000005567 | 20/01/2015   | 41.648,64         | 41.648,64         | 7496,76          |
| 04181297000190 | 6371061110093 | MG | 000005583 | 22/01/2015   | 24.295,04         | 24.295,04         | 4.373,11         |
| 04227887000106 | 4601210370091 | MG | 000004451 | 23/01/2015   | 1.000,00          | 1.000,00          | -                |
| 04181297000190 | 6371061110093 | MG | 000005598 | 26/01/2015   | 27.765,76         | 27.765,76         | 4.997,84         |
| 04181297000190 | 6371061110093 | MG | 000005608 | 28/01/2015   | 24.295,04         | 24.295,04         | 4.373,11         |
| 00014203000137 | 114108013110  | SP | 000003856 | 29/01/2015   | 2.730,00          | 2.730,00          | -                |
| 04181297000190 | 6371061110093 | MG | 000005615 | 30/01/2015   | 24.295,04         | 24.295,04         | 4.373,11         |
| 11597695000157 | 161688217     | PB | 000000297 | 05/02/2015   | 3.000,00          | 3.000,00          | -                |
| 68263029000280 | 5187404500073 | MG | 000018860 | 26/02/2015   | 4.047,55          | 4.151,14          | 747,19           |
| 11597695000157 | 161688217     | PB | 000000299 | 01/03/2015   | 3.000,00          | 3.000,00          | -                |
| 11597695000157 | 161688217     | PB | 000000309 | 12/04/2015   | 3.000,00          | 3.000,00          | -                |
| 68263029000280 | 5187404500073 | MG | 000019278 | 15/04/2015   | 137,09            | 137,09            | 24,68            |
| 21279562000196 | 0024535610010 | MG | 000000342 | 04/08/2015   | 23.457,28         | 23.457,28         | 4.222,31         |
| 61234985014830 | 7020139932187 | MG | 000008314 | 31/08/2015   | 1.079,99          | 1.079,99          | -                |
| 08244531000131 | 0010150020082 | MG | 000007351 | 29/09/2015   | 11.880,00         | 11.880,00         | -                |
| 05409686000192 | 5182234050078 | MG | 000084023 | 11/11/2015   | 1.628,07          | 1.631,28          | -                |
| 05409686000273 | 5182234050159 | MG | 000016366 | 12/11/2015   | 1.628,07          | 1.631,28          | -                |
| 01804286000120 | 5187145360050 | MG | 000002100 | 27/11/2015   | 300,00            | 300,00            | -                |
| <b>TOTAL :</b> |               |    |           |              | <b>205.667,57</b> | <b>205.831,58</b> | <b>30.852,19</b> |

  

|                |            |
|----------------|------------|
| Valor total :  | 205.831,58 |
| ICMS :         | -30.852,19 |
| Valor sem ICMS | 174.979,39 |

No entanto, **tal argumento não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal**, pois, independentemente de se tratar ou não de matéria-prima ou de o Contribuinte ter ou não direito a crédito do imposto destacado nos documentos fiscais, **o fato é que a receita legalmente presumida como omitida corresponde aos pagamentos realizados e não escriturados**, que são equivalentes aos valores de cada operação/nota fiscal.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao considerar como base de cálculo do ICMS relativo às operações próprias da Autuada o valor de cada operação (saídas desacobertadas), neste inserido o montante do próprio imposto (alíquota de 18%), nos termos do art. 49 do RICMS/02.

### Da Sujeição Passiva

Conforme relatado, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o Sr. Flávio Garcia Dal Poggetto, sócio-administrador da empresa individual, na condição de Coobrigado, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

#### CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

#### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, **não** se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infração em cuja definição o dolo específico é elementar.

Além disso, no caso do presente processo, a pessoa jurídica autuada é uma firma individual, modalidade de sociedade em que o patrimônio da empresa se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

confunde com o do próprio titular, sendo ilimitada a responsabilidade deste, não fazendo sentido, portanto, qualquer arguição de ilegitimidade passiva.

Cumprido destacar que a condição de empresário individual tem previsão nos arts. 966 e 967 do Código Civil (Lei nº 10.406/02) e, neste caso, não existe distinção de personalidade jurídica entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

### Código Civil

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

(...)

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

(...)

Para todos os efeitos legais, o empresário individual é pessoa física, embora inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Não há separação do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A responsabilidade patrimonial é ilimitada.

São várias as decisões dos tribunais nesse sentido, dentre as quais podem ser destacadas:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. FIRMA INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TITULAR. LEGITIMIDADE PASSIVA.

I - Conquanto seja possível novo direcionamento da execução para incluir os sócios no pólo passivo do executivo fiscal movido contra empresa executada, "é necessário que a Fazenda Pública especifique o fundamento que lhe autoriza afirmar a responsabilidade do sócio, cabendo-lhe trazer aos autos da execução elementos que corroborem a sua alegação" (AG 2003.01.00.003134-6/MG, Rel. Desembargador Federal Mário César Ribeiro, 8ª Turma do TRF da 1ª Região, julgado em 22/10/2003).

II - Em se tratando de firma individual, todavia, a responsabilidade do proprietário é ilimitada, e seu patrimônio se confunde com o da empresa. Precedentes: STJ, REsp 507317/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJU/I de 08/09/2003, p. 241; TRF-1ª Região, AC 1997.01.00.032436-6/RR, Rel. Juiz Federal Leão Aparecido Alves, Segunda Turma Suplementar, DJU/II de 14/11/2002, p. 362; entre outros.

III - Agravo provido.

(TRF1 - AGRAVO DE INSTRUMENTO: AG 4807 RR 2003.01.00.004807-2 - Publicação: 27/02/2004 DJ p.97)

PROCESSUAL CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR TRIBUTOS A CARGO DA PESSOA JURÍDICA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

“1. É da essência do processo de execução a busca da satisfação rápida e eficaz do credor. Por esse motivo, o nosso sistema processual estabeleceu como condição específica dos embargos do devedor a segurança do juízo, capaz de tornar útil o processo após a rejeição dos embargos.

2. Todavia, a doutrina e a jurisprudência, diante da existência de vícios no título executivo que possam ser declarados de ofício, vêm admitindo a utilização da exceção de pré-executividade, cuja principal função é a de desonerar o executado de proceder à segurança do juízo para discutir a inexecutabilidade de título ou a iliquidez do crédito exequendo.

3. Versando a controvérsia responsabilidade de sócio por tributos devidos pela pessoa jurídica, a solução repousa no exame de provas.

4. **Tratando-se de Firma Individual, a responsabilidade do sócio é ilimitada, o que, a fortiori, obsta a arguição de ilegitimidade passiva,** mormente em se tratando de exceção de pré-executividade, onde não se admite dilação probatória.

5. Recurso Especial provido.” G.N.”

(STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 507.317 - PR - DJ 08/09/2003 p. 241)

Correta, portanto, a inclusão do Sr. Flávio Garcia Dal Poggetto, sócio-administrador da empresa individual, no polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais supracitados.

#### **Das Questões de Cunho Constitucional**

As questões de cunho constitucional suscitadas 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, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, “*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*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas no presente processo atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 4.726/4.734, excluindo-se, ainda, do crédito tributário remanescente as exigências fiscais relativas à situação “6” do item 6.3 do relatório fiscal, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 03 de novembro de 2022.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

m/p