

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.150/25/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003467368-01	
Impugnação:	40.010157413-71, 40.010157412-90 (Coob.)	
Impugnante:	QS Distribuição e Comércio de Carnes Ltda	
	IE: 002068747.00-30	
	Felipe Augusto Queiroz Silva (Coob.)	
	CPF: 072.421.246-97	
Proc. S. Passivo:	Rondinílio Ferreira Rodrigues/Outro(s), Alex de Almeida Silva /Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OMISSÃO DE RECEITAS. Imputação de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária, em face da constatação de divergência entre o valor informado na conta contábil “Estoque” e o valor informado no Registro H010 do SPED Fiscal (Inventário). Irregularidades apuradas nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei 6.763/75, c/c o art. 196, § 2º, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequação da base de cálculo da multa isolada. Entretanto, adequa-se, ainda, o valor da Multa Isolada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA “CAIXA/BANCOS”. Imputação de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária, em face da constatação de ingresso de recursos sem comprovação de origem na conta Caixa Equivalente, apurado por meio de recomposição da conta Caixa Equivalente (Fluxo de Caixa), 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. 196, §§ 1º e 2º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, adequa-se, ainda, o valor da Multa Isolada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso

I, da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST devido em decorrência da constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, nos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, em razão da ocorrência de ingresso irregular de recursos na conta Caixa Equivalente, apurada mediante a recomposição do Caixa Equivalente (Fluxo de Caixa), e a falta de escrituração de pagamentos, apurada pelo confronto dos estoques fiscal e contábil, com fundamento no disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02 e o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96.

A declaração de estoque fiscal menor que o estoque contábil indica a falta de escrituração de pagamentos de compras efetuadas, caracterizando as saídas de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal correspondente, e a declaração de estoque fiscal maior do que o estoque contábil caracteriza saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ou seja, os documentos escriturados na contabilidade apontam a existência de um estoque, que não existe fisicamente.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que a Autuada é responsável, por substituição tributária, pelo imposto devido nas saídas das mercadorias relacionados no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos dos arts. 1º, 12 e 18 do mesmo Anexo XV.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o sócio-administrador, Felipe Augusto Queiroz Silva, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Das Impugnações

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 43/66 e 110/133 dos autos do presente Processo Tributário Administrativo Eletrônico – e-PTA, respectivamente.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

Após análise das informações trazidas pela Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o Demonstrativo do Crédito Tributário de pág. 178 e o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 183/185.

Considerando as informações constantes do Laudo Contábil, apresentado pela Impugnante, foram incluídos os pagamentos à vista a Fornecedores no Fluxo de Caixa, uma vez que somente constavam os pagamentos de compras a prazo (débitos na conta Fornecedores), conforme detalhado no Termo de Reformulação do Lançamento, tendo resultado em aumento do crédito tributário.

Na oportunidade, foi também alterada a base de cálculo da Multa Isolada, anteriormente calculada com equívoco, já que essa deve ter base de cálculo idêntica à do ICMS, anteriormente considerado o valor das saídas desacobertas.

Foram confeccionados novos demonstrativos de apuração nas planilhas Excel” Desenvolvimento do AI-2”, “Caixa Equivalente 2020”, “Caixa Equivalente 2021” e “Caixa Equivalente 2022”.

Os Sujeitos Passivos, regularmente cientificados sobre a retificação, aditam suas impugnações às págs. 192/226 e 266/300, reiterando os termos das impugnações iniciais e acrescentando argumentos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 339/377 dos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer, ao final, a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 378/402, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário de págs. 178/185.

Da Sessão de Julgamento

A Câmara de Julgamento, em sessão de julgamento de 03/10/24, determinou a realização de diligência de pág. 405, para que a Fiscalização identificasse as contas não trabalhadas e seus lançamentos, bem como para que esclarecesse as razões pelas quais estes não foram utilizados na elaboração do fluxo de caixa. Em seguida, acordou para que fosse concedida vista aos Impugnantes.

Em cumprimento da diligência proposta, a Fiscalização se manifesta às págs. 406/433 e junta documentos de págs. 435/484.

Os Impugnantes se manifestam às págs. 489/513 e 514/538.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 539/546.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 547/559, retifica seu entendimento anterior (págs. 378/402). Assim, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário de págs. 178/185, e ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

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

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alegam que o procedimento adotado pelo Fisco teria sido conduzido sem a observância ao formalismo contábil e jurídico, o que seria relevante, pois o ato administrativo é vinculado, tendo o Fisco o dever de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária, conforme ela se desdobra no mundo fático.

Isso porque, segundo a Defesa, de acordo com o laudo contábil por ela apresentado, teria ocorrido erro na elaboração do Demonstrativo de Fluxo de Caixa de 2020, em razão de o Fisco ter lançado duplicidade de pagamentos a fornecedores.

Sustentam que o lançamento tributário seria procedimento administrativo de acerto da relação jurídica obrigacional, da qual resulta o crédito tributário, que deve ser líquido e certo por definição, conforme previsto no art. 142 do CTN. Assim, entendem, com base, no laudo contábil que apresentam, que o crédito tributário lavrado pelo Auditor Fiscal possuiria vícios irreparáveis.

Aduzem que *“diante das ilegalidades que serão demonstradas no curso desta exposição, o auto de infração não tem valor para o mundo jurídico, porque “fere de morte” o princípio da legalidade (art. 150, inciso I da CF/88), bem como os princípios do procedimento administrativo de lançamento (art. 142 e 144, do CTN)”*.

Alegam que o Fisco teria presumido a omissão de receita com base em divergências entre o estoque contábil e fiscal, utilizando uma metodologia de apuração em desacordo com a fundamentação no seu relatório fiscal, no caso o art. 41, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei Federal nº 9.430/96.

Sustentam, ainda, que teria ocorrido vício formal, decorrente de suposto erro na conformação da própria obrigação tributária (relação de fundo), por

inexistência da obrigação sem o apontamento válido do seu sujeito passivo e das operações que envolveriam a atividade da Autuada.

Defendem que o Auto de Infração encontrar-se-ia fundamentado em uma metodologia de apuração de divergências de estoque e fluxo de caixa de forma equivocada, estando o fato gerador caracterizado em suposta omissão de receitas e falta de escrituração de pagamentos, o que não teria ocorrido, conforme restaria demonstrado em laudo pericial contábil, estaria caracterizado vício formal na lavratura do Auto de Infração.

Acrescentam que haveria também vício material, porque a regra não estaria sendo devidamente aplicada ao consolidar as operações por omissão de receitas e falta de escrituração de pagamentos bancários da pessoa jurídica, que não estariam devidamente comprovadas, e sim apenas presumidas de maneira equivocada.

Entretanto, razão não lhes assiste.

Como aventado pela própria Defesa, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível, conforme previsto no art. 142 do CTN:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Verifica-se, no caso em discussão, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

No tocante à metodologia aplicada, essa encontra-se de acordo com as normas contábeis e com a legislação tributária, notadamente o art. 194, inciso I, do RICMS/02 (vigente no período autuado):

RICMS/02

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

Registre-se que a metodologia aplicada (confronto de estoques contábil e fiscal) e Fluxo de Caixa, encontra-se detalhada no Relatório Fiscal Complementar, tendo resultado na constatação de omissão de receitas e falta de escrituração de pagamentos, o que autoriza a aplicação da presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 194, § 3º, e 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, vigentes no período autuado e o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96.

Quanto às demais razões apresentadas (supostos erros na elaboração do Fluxo de Caixa), confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Tampouco merece prosperar a alegação de que a divergência entre a data consignada no relatório fiscal do Auto de Infração e do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF - poderia resultar em distorções nos resultados obtidos, prejudicando a correta avaliação da situação tributária do Contribuinte.

Alegam os Impugnantes que teria ocorrido divergências entre o relatório do Auto de Infração e o AIAF, no tocante ao período fiscalizado, sendo que o relatório do Auto de Infração informa que o período fiscalizado é de 01/01/20 a 31/12/22, e considera o ano de 2019, tanto em suas análises quanto no cálculo de imposto e na imposição de multas, período esse que não estaria abrangido no período especificado como sendo o período objeto da fiscalização.

Entretanto, conforme se verifica dos documentos anexados ao e-PTA, foi lavrado o AIAF nº 10.000047899.86, do qual o Sujeito Passivo tomou ciência em 06/11/23 (págs. 05/06), informando o período fiscalizado de 01/01/19 a 26/10/23. Portanto, encontra-se acobertado todo o período autuado no Auto de Infração, qual seja 31/12/19 a 31/12/22.

Como esclarecido pelo Fisco, foi utilizado o apontamento relativo ao estoque existente em 31/12/19, para a realização da auditoria em estoques, estando inserido, portanto, em data coberta pelo AIAF supracitado, enquanto o desenvolvimento do Caixa Equivalente se deu nos exercícios de 2020, 2021 e 2022.

A Fiscalização, por um lapso, informou no corpo do relatório do Auto de Infração o período fiscalizado como 01/01/20 a 31/12/22, o que não causou nenhum prejuízo à defesa do Contribuinte.

Depreende-se da apuração realizada que o Contribuinte declarou estoques no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED Fiscal em valores divergentes aos valores escriturados em suas contas contábeis, indicando a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal, não havendo, portanto, que se aventar nulidade do trabalho fiscal, em face da fundamentação da metodologia aplicada.

Há que se destacar que o art. 92, *caput*, do RPTA estatui que as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida, norma que se aplica perfeitamente ao caso dos autos:

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

(...)

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Prova Pericial

Os Impugnantes pleiteiam a produção de perícia técnica “*a fim de que seja apurado e reformulado, com precisão, de forma imparcial e objetiva, o fluxo de caixa da empresa, adotando-se integralmente o método direto ou indireto, vedada a utilização concomitante de ambos, requerendo, ainda, que, independentemente do critério eleito, sejam excluídas as duplicidades nos pagamentos de despesas, corrigidos os pagamentos à vista indevidamente destacados dos pagamentos totais, bem como decotados os valores relativos a cheques a compensar, com a consequente retificação do relatório de fiscalização, de modo a refletir a real situação financeira da empresa*”.

Em que pese a falta de apresentação clara de quesitos, verifica-se que os Impugnantes pretendem que seja refeito o lançamento, por entender que não teria sido adotado um só critério para a apuração do Fluxo de Caixa (método direto ou indireto), requerendo uma nova apuração do Fluxo de Caixa.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Registre-se que a Defesa, inclusive, trouxe aos autos Laudo Pericial Contábil, que analisa o Auto de Infração, como forma de comprovação de suas alegações.

Constata-se que os argumentos e documentos carregados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ademais, verifica-se que se trata de emissão de opinião e juízo de valor sobre o lançamento, matéria essa de competência dos julgadores.

Assim, considerando que o material constante dos autos se revela suficiente para a elucidação do trabalho fiscal, desnecessária a produção de prova pericial, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA, *in verbis*:

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;

(...)

Indefere-se, portanto, a prova pericial requerida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST em decorrência da constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, nos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, em razão da ocorrência de ingresso irregular de recursos na conta Caixa Equivalente, apurada mediante a recomposição do Caixa Equivalente (Fluxo de Caixa), e a falta de escrituração de pagamentos, apurada pelo confronto dos estoques fiscal e contábil, com fundamento no disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02 e o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96.

A declaração de estoque fiscal menor que o estoque contábil indica a falta de escrituração de pagamentos de compras efetuadas, caracterizando as saídas de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal correspondente, e a declaração de estoque fiscal maior do que o estoque contábil caracteriza saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ou seja, os documentos escriturados na contabilidade apontam a existência de um estoque, que não existe fisicamente.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que a Autuada é responsável, por substituição tributária, pelo imposto devido nas saídas das mercadorias relacionados no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos dos arts. 1º, 12 e 18 do mesmo Anexo XV.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o sócio-administrador, Felipe Augusto Queiroz Silva, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e do art. 21, §

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Conforme relatado pelo Fisco, as irregularidades foram apuradas por meio dos seguintes procedimentos de fiscalização:

- análise e verificação de apontamentos da escrituração contábil digital;
- análise do Fluxo de Caixa, pela verificação da regularidade do ingresso de recursos no caixa da empresa;
- confronto dos saldos dos estoques fiscais e contábeis ao final dos exercícios fiscais.

Consta do relatório fiscal complementar que foram confrontados os estoques declarados na escrituração fiscal digital (Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED Fiscal), por meio do Registro H010 (Inventários – Anexos 4, 5 6, e 7), e o estoque informado no Balancete (Anexos 1, 2 e 3), tendo-se chegado aos seguintes resultados:

- nos exercícios de 2019 e 2022, foi apurado estoque fiscal maior do que o estoque contábil;
- no exercício 2021: o estoque contábil (constante do Balancete) está em valor maior do que o estoque fiscal (SPED Fiscal).

Ambas as situações convergem para a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, uma vez que indicam, num caso, a falta de escrituração de pagamentos, convergindo para uma realidade de que pagamentos foram efetuados por meio de recursos não declarados, e noutro, para a efetiva saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

No tocante à análise por meio de Fluxos de Caixa, informa o Fisco que esses foram realizados com base nos dados dos balancetes contábeis da Autuada, utilizando-se o “Método Direto”, previsto no art. 188 da Lei nº 6.404/76, observando-se que:

- o aumento nos valores das contas tipicamente devedoras representa saídas de Caixa e a sua redução representa entradas de Caixa;
- o aumento nos valores das contas tipicamente credoras representa entradas e a sua redução representa saídas de Caixa;
- na demonstração de resultado, as contas de custos e despesas representam saídas de Caixa e as contas de receitas representam entradas de Caixa.

O Fisco elenca no Relatório Fiscal Complementar todas as contas contábeis do Ativo e do Passivo e as contas do Demonstrativo de Resultado de Exercício (DRE) que compuseram o Fluxo de Caixa, por exercício, e apresenta, ao final, a montagem do Fluxo de Caixa, conforme transcrito abaixo:

Relatório Fiscal

Montagem Final do Fluxo de Caixa:

O Fluxo de Caixa contém três conjuntos:

- Operacional.
- Investimentos.
- Financiamentos.

Após consideradas todas as movimentações de contas, o Fluxo de Caixa apresenta o resultado:

Entradas – Saídas.

Considerando que há um saldo inicial do Disponível, o saldo final do Fluxo de Caixa é:

Saldo Final Reconstituído do Fluxo de Caixa = Saldo Inicial Disponível + (Entradas – Saídas).

Faz-se a comparação do Saldo Final Reconstituído do Fluxo de Caixa com o Saldo Final Escriturado:

Se “Saldo Final Escriturado” for maior do que “Saldo Final Reconstituído”, acarreta que a empresa ingressou com recursos não comprovados no Disponível, caracterizando presunção legal de Omissão de Receitas.

Observação: Nos balancetes, à direita foram colocadas duas colunas: Entradas e Saídas. Considerando a movimentação das contas, conforme explicado acima neste documento, há a caracterização de quais movimentações são entradas e quais são saídas. Somando todas as entradas e subtraindo todas as saídas dos balancetes apura-se “Entradas – Saídas”. Pode ser constatado que no Fluxo de Caixa montado, os resultados de “Entradas – Saídas” contêm valores idênticos aos resultados dos balancetes.

(...)

Registre-se que as apurações do Fluxo de Caixa encontram-se demonstradas nos arquivos Excel “Balancete 2020”, “Balancete 2021” e “Balancete 2022”, os quais contêm as abas: “Balancete original”, “Balancete trabalhado”, “Contas trabalhadas” e “Fluxo de Caixa”, no grupo “Anexo (provas)” do e-PTA.

Tais arquivos foram reformulados para considerar as “compras à vista”, identificadas após a Impugnação e apresentação do Laudo Contábil, sendo então incluídos os arquivos denominados “F Balancete 2020/Caixa Equivalente”, “F Balancete 2021/Caixa Equivalente” e “F Balancete 2022/Caixa Equivalente” (anexos ao Termo de Reformulação do Lançamento), contendo a aba “Fluxo de Caixa”, contemplando a reformulação do lançamento.

Em face da constatação de omissão de receitas, por meio do confronto dos estoques fiscal e contábil e da apuração do fluxo de caixa, o Fisco aplicou a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, vigente no período autuado. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

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

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

(...)

RICMS/02

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(Grifou-se)

O Decreto nº 9.580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assim define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

Decreto nº 9.580/18

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

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

No mesmo sentido, o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96:

Lei 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.

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, a falta de escrituração de pagamentos efetuados ou a não comprovação da origem de valores creditados em contas bancárias autorizam a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

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

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

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

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

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário, mas essa prova cabe ao Sujeito Passivo. Ao Fisco, cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção.

No caso dos autos, as diferenças de valores entre os estoques finais dos exercícios de 2019, 2021 e 2022, apurados pelo Fisco, indicam a falta de registro de

pagamentos de compras efetuadas e a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

A falta do registro de custos, despesas, pagamentos pela aquisição de bens permanentes, de mercadorias ou de direitos de qualquer natureza, admite a presunção de omissão de receitas, pois a ausência do registro faz pressupor que este foi efetuado com dinheiro à margem da contabilidade.

No tocante à apuração das divergências entre os estoques declarados pelo Contribuinte em sua escrita fiscal e registros contábeis, os Impugnantes alegam que *“Em pese a referida norma estabelecer que a omissão de receita é resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos preços médios de venda ou de compra, o fisco presumiu de forma equivocada a omissão de receitas apenas com base no critério de apuração de diferenças entre o valor do estoque registrado na contabilidade em comparação com o valor do inventário do estoque informado no arquivo do Sped Fiscal, considerando como receita omitida, a diferença positiva e negativa de foram indistinta, sem realizar qualquer levantamento de diferenças quantitativas nos controles de estoque da empresa autuada, procedimento este completamente em desacordo com a norma utilizada para fundamentar a sua apuração”*.

Aduz a Defesa que deveria ser levado em consideração que o produto comercializado pela empresa se trata de uma *commodity* e, como tal, o seu valor variaria conforme a cotação do valor da arroba no mercado, estando seus valores sujeitos a variações positivas e negativas, o que poderia ocasionar discrepâncias no valor do estoque, com reflexo em suas demonstrações contábeis, sem necessariamente refletir no estoque físico e fiscal, uma vez que esse teria por base o custo histórico de aquisição.

Contudo, verifica-se que tais argumentos não são capazes de elidir a acusação fiscal.

O procedimento fiscal, como já exposto, encontra-se previsto no art. 194, inciso I, do RICMS/02 (vigente no período autuado), tendo sido realizada a análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais do Contribuinte.

Os dados de estoques confrontados pelo Fisco foram os declarados pelo Contribuinte em seu SPED Fiscal (Inventário – Registro H010) e o valor informado no Balancete Contábil.

Os Impugnantes não trouxeram qualquer documento que pudesse comprovar suas alegações, de modo a demonstrar que os valores contabilizados como estoque foram realizados com base em outro elemento que não seja o custo histórico de aquisição, o qual foi adotado para a mensuração dos estoques declarados no inventário fiscal.

Portanto, tendo sido constatadas divergências entre os valores declarados como estoques no SPED Fiscal e no Balancete contábil, verifica-se a ocorrência de falta de escrituração de pagamentos e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

No caso, nos exercícios em que foi apurado estoque fiscal maior do que o estoque contábil, ou seja, a conta “Estoques” do Balancete Contábil apresenta valor a menor que o Inventário Fiscal, conclui-se que foram adquiridas mercadorias com recursos não declarados na escrita contábil (pagamentos não escriturados), o que leva à presunção de omissão de receitas, conforme previsto no art. 293, inciso II, do Decreto nº 9.580/18, acima transcrito, e por consequência, à presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, consoante o disposto no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, § 2º, inciso III, do RICMS/02.

Quanto aos exercícios em que se apurou estoque fiscal menor do que o estoque contábil, denota-se que houve saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que os valores que compõem o estoque contábil foram lançados decorrentes de aquisições de mercadorias, as quais não se encontram fisicamente de posse do contribuinte ao final do exercício, razão pela qual conclui-se que houve saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Assim sendo, resta caracterizada a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da legislação acima transcrita.

No tocante à apuração de omissão de receitas, por meio da elaboração do Fluxo de Caixa, os Impugnantes alegam que, conforme demonstrado no laudo contábil por eles apresentado, o Fisco teria incorrido em erro na elaboração do Demonstrativo de Fluxo de Caixa de 2020, ao lançar em duplicidade pagamentos, os quais estariam inclusos tanto na conta “Pagamento de Fornecedores” quanto na conta “Pagamento de Despesas” (quadro demonstrativo à pág. 7 da Impugnação).

Aduzem que o demonstrativo de Fluxo de Caixa do exercício de 2020 apresentaria uma indevida percepção de omissão de receita, decorrente da duplicidade de informações de pagamentos, de modo que a diferença apontada pelo Fisco teria sido proveniente da imperícia contábil na elaboração do demonstrativo de fluxo de caixa, que não teria seguido de forma correta os métodos direto ou indireto, segundo o CPC nº 03, recomendado pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis, para demonstrar o fluxo de caixa com base nos demonstrativos contábeis.

Entendem que *“No demonstrativo elaborado pelo fisco, há certa proximidade como o DFC Método Direto, porém, observa-se na estrutura do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que a linha de (-) PAGAMENTO DE OUTRAS DESPESAS não está em consonância com a estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa orientado pelo CPC 03 (R2), pois não há menção de consideração de despesas para elaborar o demonstrativo, sendo que sua contrapartida contábil se refere a uma conta Patrimonial, no caso de Fornecedores a Pagar, no qual já foi evidenciada na linha de (-) PAGAMENTO DE FORNECEDORES”* (destaques originais).

Por seu turno, sustenta o Fisco que tal afirmativa seria incorreta, pois o CPC 03 (R2) apresentaria uma listagem de saídas de Caixa meramente exemplificativa, não uma listagem exaustiva, o que poderia ser verificado na literatura disponível sobre o tema, conforme transcrições de pág. 20 da Manifestação Fiscal.

Com razão o Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta esclarecer que o Fisco lançou mão da técnica de apuração do Fluxo de Caixa, procedimento assim descrito no Manual de Contabilidade Societária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI (aplicável a todas as sociedades), em seu Capítulo 1, tratando das demonstrações contábeis, nas quais se inclui o Demonstrativo de Fluxo de Caixa:

Manual de Contabilidade Societária

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

(Destacou-se)

Como exposto pelo Fisco, o método adotado foi o “DFC Direto”, elaborado observando o art. 188 da Lei nº 6.404/76, tendo sido segregadas as alterações do saldo de caixa em três fluxos: operações, financiamentos e investimentos. Confira-se:

Lei nº 6.404/76

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

I - demonstração dos fluxos de caixa - as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) das operações; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

b) dos financiamentos; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

c) dos investimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

(...)

Observa-se das planilhas demonstrativas das apurações (Fluxo de Caixa) que o Fisco, a partir dos saldos iniciais e finais dos Balancetes, segregou as contas contábeis de acordo com os grupos acima e apurou o Caixa Reconstituído, por meio da fórmula:

Entradas - saídas + saldo inicial do Caixa/Disponível =
Saldo Reconstituído.

O valor apurado (saldo de caixa reconstituído) foi confrontado com o saldo de caixa escriturado, e, sendo o saldo final escriturado maior do que o saldo final reconstituído, constata-se que a empresa ingressou com recursos não comprovados no Disponível, caracterizando presunção legal de omissão de receitas.

No caso em exame, verifica-se que em todos os períodos de apuração (2020, 2021 e 2022) o Caixa reconstituído resultou em saldo negativo, ou seja, as

saídas de caixa foram superiores às entradas, ou seja, saldo credor na conta caixa. O saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas.

Conforme exposto anteriormente, o Fisco adotou o método de apuração do Fluxo de Caixa Direto (DFC), observando os grupos: atividades operacionais, atividade de investimentos e atividades de financiamentos.

Insta destacar que os métodos de Fluxo de Caixa Direto e Indireto encontram-se previstos no CPC 03 (R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que assim os define:

CPC 03 (R2)

Apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

18. A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando alternativamente:

(a) o método direto, segundo o qual **as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são divulgadas**; ou

(b) o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou o prejuízo é ajustado pelos efeitos de transações que não envolvem caixa, pelos efeitos de quaisquer diferimentos ou apropriações por competência sobre recebimentos de caixa ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros, e pelos efeitos de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

19. Pelo método direto, as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos **podem ser obtidas alternativamente**:

(a) dos registros contábeis da entidade; ou

(b) pelo ajuste das vendas, dos custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos (no caso de instituições financeiras, pela receita de juros e similares e despesa de juros e encargos e similares) e outros itens da demonstração do resultado ou do resultado abrangente referentes a:

(i) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(ii) outros itens que não envolvem caixa; e

(iii) outros itens tratados como fluxos de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

(...)

(Destacou-se)

A Defesa alega que o Fisco não teria seguido as orientações contidas CPC nº 03, recomendado pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis, para demonstrar o fluxo de caixa com base nos demonstrativos contábeis. Tal afirmativa se fundamentaria no laudo contábil apresentado, que afirma que *“Considerando que a análise do fluxo de caixa, elaborado pela própria fiscalização, baseia-se no Balancete de Verificação, ou seja, Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado (DRE), a metodologia contábil recomendada, é o método indireto, já que para apuração do método direto, se faz necessários relatórios auxiliares para sua demonstração (razões de todas as contas contábeis com reflexo de caixa), razões que não foram utilizados pela fiscalização”*.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Conforme se depreende do CPC 03 (R2), acima transcrito, a apuração de fluxo de caixa pode ser realizada por método direto ou indireto, sendo que pelo método direto as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos **podem ser obtidas alternativamente** dos registros contábeis da entidade ou pelo ajuste das vendas, dos custos das mercadorias ou serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado.

O Fisco elaborou o Fluxo de Caixa com base no Balancete Contábil, o qual contém o saldo inicial, os valores totais dos débitos e dos créditos lançados no período e o saldo final de cada conta contábil, bem como realizou os ajustes necessários para apuração das entradas e saídas de Caixa Equivalente.

Por oportuno, transcreve-se da Manifestação Fiscal o exemplo apresentado pelo Fisco que demonstra que tanto pelo método direto quanto pelo método indireto chega-se ao mesmo resultado. Veja-se:

Manifestação Fiscal

A Impugnante afirma que para a construção do Fluxo de Caixa pelo método direto haveria necessidade de relatórios auxiliares. A análise das contabilizações em contas do Livro Razão ou informações de relatórios auxiliares apenas ajudam a um maior detalhamento na construção do Fluxo de Caixa direto.

Um exemplo pode elucidar esta questão:

1. Utilizando-se apenas o Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial:

Empréstimos a Pagar:

Saldo Inicial.....100,00 (credor)

Saldo Final.....300,00 (credor)

No Fluxo de Caixa direto seria lançada a entrada de R\$200,00.

2. Utilizando-se o **Livro Razão** onde se obtém todos os lançamentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saldo Inicial.....100,00 (credor)

Débitos.....700,00

Créditos.....900,00

Saldo Final.....300,00 (credor)

No Fluxo de Caixa direto haveria:

(+) Entradas

900,00 (Entradas/Crédito)

(-) Saídas

700,00 (pagamentos/crédito)

= Saldo (Entrada de Caixa)

200,00

Em conclusão, ao contrário do que afirma a Impugnante, a utilização apenas da DRE e do Balanço Patrimonial possibilitam a construção do Fluxo de Caixa pelo método direto. Alguns resultados são apresentados líquidos, mas não de forma errada.

(...)

(Destacou-se)

Destaca o Fisco, ainda, que os Demonstrativos de Fluxo de Caixa, pelo método indireto (constantes do laudo contábil), não trariam melhores esclarecimentos, pois, utilizando-se as movimentações de todas as contas da DRE (ou partindo do Lucro na Demonstração Indireta) e do Balanço Patrimonial, sempre se chegaria ao valor do saldo final de caixa escriturado, partindo-se do saldo inicial. Ainda assim, não foi apresentado um Fluxo de Caixa claro, abrangente e detalhado, observando-se que foi inserido no referido demonstrativo a rubrica no grupo Atividades Operacionais: “Aumento nas Contas a Receber de Clientes e **Outros**”. A expressão “outros” pode significar qualquer item que se queira para “fechar” a demonstração.

Verifica-se do arquivo que contém as apurações do Fluxo de Caixa “Balancete 2020”; “Balancete 2021” e “Balancete 2022” (abas: Balancete original, Balancete trabalhado, Contas trabalhadas e Fluxo de Caixa), no grupo “Anexo (provas)” do e-PTA, que a origem de todas as informações levadas ao Fluxo de Caixa encontra-se demonstrada em quadro explicativo, consignado ao lado do demonstrativo do Fluxo de Caixa, com a seguinte estrutura de dados:

RECEBIMENTO DE VENDAS

(+) Clientes (SI)

(+) Receita Bruta Operacional

(-) Devoluções de Mercadorias

(-) Clientes (SF)

(+) FINANCEIRAS LÍQUIDAS

PAGAMENTO DE SALÁRIOS

(+) Obrigações Empregatícias (SI)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- (+) Provisões Passivas (SI)
- (+) Despesas Operacionais (Cpessoal)
- (-) Provisões Passivas (SF)
- (-) Obrigações Empregatícias (SF)

PAGAMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

- (+) Obrigações Tributárias (s/Resultado) (SI)
- (+) Provisão para CsLL e IRPJ
- (-) Obrigações Tributárias (s/Resultado) (SF)

PAGAMENTO DE OUTRAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

- (+) ICMS Substituição Tributária a Recolher (CP) (SI)
- (-) ICMS Substituição Tributária a Recolher (CP) (SF)
- (+) ICMS ST
- (+) Despesas Tributárias
- (+) Irf Ssalariohonorarios a Recolher
- (+) Outras Obrigações Tributárias (LP) (SI)
- (-) Outras Obrigações Tributárias (LP) (SF)

PAGAMENTO DE OUTRAS DESPESAS

- (+) Outras Obrigações CP (fora Seguros a Pagar) (SI)
- (+) Seguros a Pagar (SI)
- (+) Outros Compromissos a Pagar LP (SI)
- (-) Despesas do Exercício Seguinte (SI)
- (+) Motoristas Autônomos
- (+) Serviços de Terceiros
- (+) C. Ocupação
- (+) Serviços e Utilidades
- (+) C. veículos Próprios
- (+) Serviços Profissionais e Contratos
- (+) Despesas Gerais (Fora Depreciação e Amortização)
- (+) Multa de Trânsito
- (+) Outras Despesas rec. Operacionais
- (-) Seguros a Pagar (SF)
- (-) Outros Compromissos a Pagar LP (SF)
- (+) Despesas do Exercício Seguinte (SF)

Diante do exposto, ficam afastadas as alegações quanto à suposta incorreção na metodologia de recomposição do Caixa Equivalente, por meio do Fluxo de Caixa Direto, uma vez que restou comprovado que foram utilizadas informações que demonstram as movimentações do Caixa (entradas e saídas), com os devidos ajustes, em conformidade com o CPC 03 (R2).

Passa-se à análise dos supostos erros existentes no Fluxo de Caixa, alegados pela Defesa.

No tocante à alegação de duplicidade de lançamentos no Demonstrativo de Fluxo de Caixa do exercício de 2020, essa também não se sustenta.

Depreende-se do quadro colacionado à pág. 7 da Impugnação, a qual é a reprodução do Fluxo de Caixa apurado pelo Fisco para o ano de 2020, que, no grupo “Atividades Operacionais”, o Fisco computa na apuração do Saldo do Caixa, como entradas: “Recebimento de Vendas e Receitas Financeira Líquidas”; e como saídas de Caixa: “Pagamentos a fornecedores, pagamentos salários, pagamentos de obrigações tributárias e pagamentos de Outras Despesas”.

A Defesa sustenta que haveria duplicidade ao registrar “pagamento de outras despesas”, porque, segundo ela, na conta Fornecedores já estaria incluindo tal valor.

Como bem destacado pelo Fisco, a conta “Fornecedores” pertence ao grupo Passivo Circulante. Assim, conforme plano de contas e escrituração da Impugnante, tal conta está relacionada ao Custo dos Bens e Serviços Vendidos e aos Estoques.

Observa-se que a rubrica “Pagamento de Outras Despesas” é compreendida por contas relacionadas a despesas operacionais (serviços, manutenção, motoristas autônomos e despesas gerais). Portanto, não há duplicidade de lançamentos como alegado pela Defesa.

Registre-se que os Impugnantes não demonstraram quais valores estariam sendo lançados nas duas contas (Fornecedores e Pagamentos de Outras Despesas), nem mesmo por amostragem.

Consta do citado laudo contábil, apresentado em sede de defesa, que o Demonstrativo de Fluxo de Caixa elaborado pela Fiscalização também não teria levado em consideração as atividades operacionais da Autuada, vinculadas à conta contábil de “Cheques a Compensar”. Assim descreve o Laudo:

Laudo Contábil

Nesta operação, a empresa emite um Cheque para seu Fornecedor, realizando a baixa contábil do mesmo, porém ela registra o Cheque emitido como a Compensar, em uma conta do Passivo, até o procedimento se concretizar, conforme consulta no Livro Razão dos Fornecedores da empresa.

Observa-se que neste procedimento contábil, fica evidenciado que não houve a saída do referido recurso financeiro da empresa, estando devidamente registrado em seu Passivo, e assim, **devendo ser desconsiderado** do Pagamento de Fornecedores ou então evidenciando uma Atividade Operacional com essa informação, decorrente do impacto direto no resultado da DFC.

Ao realizar a Contabilização das Despesas, **em caso do financeiro ser a prazo, a Contrapartida da Conta de Resultado seria a conta de Fornecedores**, no Passivo Circulante. **No caso de pagamento à vista, o registro contábil da contrapartida seria Caixa/Banco da empresa. E, no caso do Cheque a Compensar,**

ocorre a quitação do Passivo com o Fornecedor, porém é reconhecido um novo Passivo, até que o recurso saia da conta bancária da empresa.

(...)

Neste caso, quando a aquisição ocorreu **A PRAZO**, em contrapartida a conta de Fornecedores, a informação consta no Demonstrativo de Fluxo de Caixa na linha de (-) PAGAMENTO DE FORNECEDORES. No caso de aquisição **à VISTA**, a informação consta na diferença na linha SALDO FINAL DE CAIXA ESCRITURADO, decorrente da contabilização da aquisição em sua contrapartida, conforme destaque em anexo, no qual considera o Saldo Anterior do Caixa, toda a sua movimentação no período (consequentemente as aquisições à vista) resultando no Saldo Final Escriturado.

(...)

Em face dessas informações, o Fisco reformulou o lançamento para discriminar os pagamentos de Fornecedores à vista, tendo resultado em aumento do crédito tributário.

Sobre tal reformulação, é relevante trazer os seguintes esclarecimentos, destacados pelo Fisco na Manifestação Fiscal:

Manifestação Fiscal

A informação prestada pela Impugnante na primeira impugnação de que **somente os pagamentos a prazo transitam pela conta “Fornecedores”**, apenas alertou o Fisco para este fato. Com base nisso, o Fisco realizou procedimentos técnicos, cálculos, visando a confirmação ou não deste fato. Em dois anos fiscalizados confirmou-se tecnicamente a existência de pagamentos à vista.

(...)

(Destacou-se)

Após a reformulação do lançamento, os Impugnantes alegam que a afirmativa e demonstração da forma de pagamento à vista, sem transitar na conta Fornecedores, seria apenas uma demonstração e esclarecimento como forma de evidenciar o erro ocorrido. Contudo, o Auditor Fiscal teria tomado essa hipótese e demonstração de forma equivocada como afirmativa de que as compras à vista não transitavam na conta Fornecedores no passivo e incluiu nos seus demonstrativos um pagamento à vista, destacado dos demais pagamentos da conta Fornecedores, que não teria existido, apurado sem qualquer fundamentação técnica e análise documental, baseada simplesmente em uma hipótese e demonstração apresentada no referido laudo.

Alegam, ainda, que não teriam sido mantidos os mesmos critérios para todos os períodos e que, ao adotar critérios distintos, sem respaldo contábil, teriam sido

majorados os valores autuados, visto que o Fisco apurou pagamentos à vista nos anos de 2020 e 2021, contudo, teria desconsiderado o valor à maior do ano de 2022, o que, seguindo o seu racional de cálculos, deveria ser considerado para deduzir a suposta omissão de receita apurada, deduzindo-se o valor do pagamento a prazo, o que não teria ocorrido.

Responde o Fisco que o fato de não se detectar pagamentos à vista em um dos três períodos não significaria que não existem, e sim que o Fisco, com as informações disponíveis no balancete da empresa, não detectou. Ademais, o Fisco teria adotado uma metodologia para o cálculo dos pagamentos à vista com a utilização de informações contidas na própria escrituração da Impugnante.

Esclarece o Fisco que teria realizado o levantamento do total de compras, calculadas com base nos dados das contas patrimoniais e de resultado, e que teria transformado as compras do regime de competência para o regime de caixa. Em seguida, teria comparado o resultado com os pagamentos escriturados na conta de Fornecedores, de modo que a diferença apurada confirmou que houve pagamentos à vista em dois períodos.

Verifica-se que o Fisco demonstra no Termo de Reformulação do Lançamento como se deram os cálculos para apurar o valor de vendas à vista no exercício

Da análise do demonstrativo “CÁLCULO DOS PAGAMENTOS À VISTA DE FORNECEDORES” (pág. 184 do e-PTA), verifica-se que o Fisco partiu dos valores lançados na conta Estoques (compras para revenda) do Balancete, excluindo as devoluções de compras e adicionando os impostos a recuperar para obter o valor real das compras realizadas no período.

Ao valor das compras foi adicionado o valor do saldo inicial da conta “Fornecedores” (Passivo – contrapartida das compras a prazo, como informado pela Autuada) e abatido o saldo final da referida conta, obtendo-se, assim, o total pago a fornecedores no período (soma de a prazo e à vista).

Assim sendo, foram incluídos no Fluxo de Caixa os valores pagos à vista a Fornecedores, os quais não compunham o valor anteriormente apurado, uma vez que, segundo o Laudo Contábil, no caso de pagamento à vista, a contrapartida da conta de Resultado é o Caixa Equivalente, enquanto no pagamento a prazo a contrapartida da conta de Resultado é a conta Fornecedores.

De fato, por meio das informações contidas nos balancetes contábeis, se verificou que o valor total das compras realizadas nos exercícios de 2020 e 2021 foi superior ao valor pago no período. Assim, correta a conclusão do Fisco, com base inclusive nas informações da Defesa, que tais compras foram realizadas à vista, portanto, saídas do Caixa Equivalente.

No tocante ao exercício em que se apurou valor total de compras inferior ao valor saído da conta Fornecedores, não há como abater o valor apurado do valor de pagamentos a Fornecedores, porque tal procedimento estaria reduzindo um valor declarado pelo Contribuinte como saídas de Caixa Equivalente, que efetivamente ocorreu.

Em sede de aditamento, os Impugnantes alegam, ainda, que no grupo contábil Fornecedores **poderia** haver provisionamentos de aquisições de matérias-primas, insumos e demais contas de custos/despesas; e de pagamentos negociados a prazo ou a vista, uma vez que não necessariamente todos os pagamentos à vista seriam contabilizados diretamente em custos ou despesas.

Seguem dizendo que **poderia** haver no grupo de conta contábil de Custos e Despesas registros vinculados tanto a pagamentos provisionados a prazo quanto pagamentos à vista.

Sustentam que a conta contábil “Cheques a compensar”, que não foi considerada na elaboração do relatório do fluxo de caixa, tratar-se-ia de conta transitória, na qual seriam contabilizados os pagamentos a fornecedores em cheques ainda não sacados, ou seja, não representariam uma saída imediata do caixa da empresa, portanto, o saldo da referida conta deveria ter sido considerado como um redutor dos pagamentos a fornecedores.

Entretanto, mais uma vez, tais argumentos não podem ser acatados.

Insta, primeiro, destacar que a Defesa se limitou a alegar que alguns valores **poderiam** estar provisionados na conta Fornecedores, sem realizar qualquer demonstração que tais provisionamentos de fato ocorreram. Trata-se de argumento sem comprovação.

No que se refere aos “Cheques a Compensar”, como bem colocado pelo Fisco, em sede de manifestação fiscal, as contas de cheques transitórios (constantes do grupo Disponível do Balancete), aos quais a Defesa alega que não houve efetivas saídas de Caixa, presentes nos exercícios de 2021 e 2022, encontram-se com os saldos iniciais e finais “zerados”.

Tal situação evidencia a inexistência de valores a compensar relacionados a cheques emitidos e não pagos.

Ainda na busca da verdade material, a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 03/10/24, converteu o julgamento em Diligência para que o Fisco identificasse as contas não trabalhadas e seus lançamentos, e esclarecesse as razões pelas quais estes (contas e lançamentos) não foram utilizados na elaboração do fluxo de caixa.

Insta esclarecer que a referida diligência decorreu de dúvida suscitada pela Conselheira Revisora, em face das afirmativas do Fisco, em sua Manifestação Fiscal, dizendo que *“O Fisco claramente adotou o Fluxo de Caixa Direto, porém, não considerou a movimentação de algumas contas pelos seguintes motivos:*

- *algumas contas que envolvem exclusivamente pagamentos foram eliminadas pela complexidade envolvida (...);*
- *algumas contas foram eliminadas por apresentarem movimentação e saldos atípicos e não retratarem a realidade” (...).*

Como se vê, as dúvidas suscitadas se referem à apuração dos recursos sem comprovação de origem, por meio do Fluxo de Caixa.

Acerca das contas não trabalhadas, cabe destacar que o Fisco já havia informado, em seu relatório fiscal complementar, tratando da apuração de omissão de receitas, realizada por meio da técnica de Fluxo de Caixa, que diversas contas não foram trabalhadas no Fluxo de Caixa, apresentando os seguintes esclarecimentos:

- Contas que não constituem real movimentação de dinheiro não foram consideradas no FC, como por exemplo, de Depreciação, Amortização, Exaustão, tanto do Balanço Patrimonial quanto do Resultado do Exercício.

- Tributos não Cumulativos como ICMS, PIS, COFINS. São tributos com metodologia de apuração débito/crédito fiscal, portanto, envolvendo diversas movimentações no período, o que dificulta sua apuração. A retirada dessas contas do Fluxo de Caixa beneficia a empresa, dado que só podem constituir saídas, nunca entradas de Caixa.

- Tributos de apuração direta, como ICMS/ST, foram mantidos no Fluxo de Caixa.

- As Contas de Resultado são trabalhadas uma a uma. Desta forma, o reflexo do resultado do período (lucro ou prejuízo) no Patrimônio Líquido não entra no Fluxo de Caixa. Lembrando que o que se utiliza é o Método Direto de Fluxo de Caixa e não o Método Indireto. O Método Indireto (não utilizado) é que parte do Lucro Líquido para as contas patrimoniais.

- Contas do Patrimônio Líquido que contêm movimentações internas (dentro do PL) também não entram no Fluxo de Caixa pois não há movimentação de entradas e saídas de Caixa.

Para melhor compreensão do tema, importante apresentar alguns esclarecimentos, antes de adentrar à discussão das informações apresentadas pelo Fisco em atendimento à Diligência e das alegações dos Impugnantes sobre os esclarecimentos prestados pelo Fisco.

É cediço que a técnica de “Fluxo de Caixa” tem por objetivo registrar todas as entradas e saídas de recursos de uma empresa num determinado período.

Por essa razão, em regra geral, as contas que compõem o Fluxo de Caixa devem representar os valores que efetivamente entraram no Disponível (Caixa/Bancos) e os valores que efetivamente saíram para pagamento de despesas/outros.

Para efeito de aplicação da presunção de omissão de receitas (saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal), a técnica de Fluxo de Caixa é adequada e amplamente utilizada pela Fiscalização.

Conforme já exposto anteriormente, a análise por meio de Fluxo de Caixa foi realizada com base nos dados dos balancetes contábeis da Autuada, utilizando-se o “Método Direto” previsto no art. 188 da Lei nº 6.404/76, observando-se que:

- o aumento nos valores das contas tipicamente devedoras, representa saídas de Caixa e a sua redução representa entradas de Caixa;

- o aumento nos valores das contas tipicamente credoras, representa entradas e a sua redução representa saídas de Caixa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na demonstração de resultado, as contas de custos e despesas representam saídas de Caixa e as contas de receitas representam entradas de Caixa.

Verifica-se que o Fisco corretamente adotou a metodologia prevista no inciso I do art. 188 da Lei nº 6.404/75.

Como já exposto, o método adotado pelo Fisco, está de acordo como o CPC 03 (R2), que preceitua que a apuração de fluxo de caixa, pode ser realizada por método direto ou indireto, sendo que pelo método direto (utilizado pelo Fisco), as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos podem ser obtidas alternativamente dos registros contábeis da entidade ou pelo ajuste das vendas, dos custos das mercadorias ou serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado.

No caso em discussão, o Fisco elaborou o Fluxo de Caixa com base no Balancete Contábil, o qual contém o saldo inicial, os valores totais dos débitos e dos créditos lançados no período, e o saldo final de cada conta contábil, bem como realizou os ajustes necessários para apuração das entradas e saídas de Caixa Equivalente.

Foram apresentados arquivos Excel com a apuração do Fluxo de Caixa, contendo as abas “Balancete Original”, “Balancete Trabalhado”, “Contas Trabalhadas” e “Fluxo de Caixa”.

Insta esclarecer que, em que pese a Câmara de Julgamento ter solicitado ao Fisco a indicação das contas não trabalhadas e seus lançamentos, estes (lançamentos) não têm aplicação sobre a apuração do Fluxo de Caixa, porque os valores que compõem o Fluxo de Caixa são os saldos da movimentação no período (débito e crédito) e não os lançamentos de forma individualizada.

Da análise das informações trazidas pelo Fisco, em resposta à solicitação da Câmara, especificamente no tocante às contas não trabalhadas, depreende-se que:

- Em relação às contas do “Disponível”, informa o Fisco que são considerados no Fluxo de Caixa apenas os saldos inicial e final de cada período, uma vez que as entradas de Caixa/Bancos são compostas pelas Receitas de Vendas (Receita Bruta Operacional) e pelas Receitas Financeiras Líquidas, ambas do Grupo Resultado Operacional.

- As contas do grupo “Impostos e Contribuições a Recuperar” (Ativo) não compõem o Fluxo de Caixa, porque “são valores de tributos a recuperar”. Todas as contas relacionadas a tributos não cumulativos não foram consideradas pela complexidade gerada pela sistemática débito/crédito dos tributos. Porém, deve observar que essas movimentações SOMENTE PODERIAM GERAR SAÍDAS DE CAIXA, NUNCA ENTRADAS. Isto não prejudica à Autuada”.

- As contas Outras Obrigações Tributárias (Passivo) não compõem o Fluxo de Caixa, visto que “se refere a tributos não cumulativos, que somente poderiam acarretar SAÍDAS DE CAIXA nunca entradas. (...). São subcontas relacionadas a tributos não cumulativos, portanto não entraram no Fluxo de Caixa. Também essas contas somente poderiam gerar SAÍDAS DE CAIXA. Sua desconsideração no Fluxo de Caixa não prejudicou a autuada.

Insta destacar que, em nenhuma hipótese, o saldo das contas “Impostos e Contribuições a recuperar” do Ativo pode ser revertido como entrada de recursos para o Caixa Equivalente, bem como as contas de Obrigações Tributárias do Passivo, somente poderiam representar saídas do Caixa Equivalente. Portanto, o fato de o Fisco ter deixado de considerar os seus saldos no Fluxo de Caixa não resulta em prejuízo à Impugnante.

- As contas Depreciação/Exaustão/Amortização não compõem o Fluxo de Caixa, *“pois não constituem movimentação de dinheiro. São contas com lançamentos a crédito. Simetricamente, na DRE, as despesas de depreciação também não são lançadas no Fluxo de Caixa. São contas debitadas. Os débitos anulam os créditos, portanto este conjunto de contas não influencia o Fluxo de Caixa”*.

- Conta Garantida (Passivo – Grupo Empréstimos): saldo inicial e final zero.

- Cheques a Compensar: Não entram no Fluxo de Caixa. Vide Manifestação Fiscal.

- Contas do Patrimônio Líquido não entraram no Fluxo de Caixa pelos seguintes motivos:

a) O Patrimônio Líquido pode se alterar por mudanças no Capital Social. Isso não ocorreu;

b) O Patrimônio Líquido pode se alterar por mudanças nas Reservas de Capital. Isso não ocorreu.

c) O Patrimônio Líquido pode se alterar por meio do Lucro ou Prejuízo do Exercício. Na metodologia do Fluxo de Caixa Direto, esta variação ocorre automaticamente quando são trabalhadas as contas da DRE. Portanto, contas que recebem Lucro ou Prejuízo do Exercício não entram no Fluxo de Caixa Direto.

d) O Patrimônio Líquido pode se alterar por ajustes na conta Lucros Acumulados ou Ajustes de Exercícios anteriores, quando se refere a operações de exercícios anteriores envolvendo contas de resultado. Isto se deve ao fato de que, pelos princípios contábeis, não se altera o resultado do próprio período por fatos passados.

Ressalta o Fisco que, no caso em discussão, os Impugnantes não apresentaram comprovação de que tenham sido realizados lançamentos relativos a receitas de anos anteriores, por meio de notas fiscais, apesar de haver movimentação de valores expressivos na conta Lucros e Prejuízos Acumulados.

- Contas de Resultado:

- a conta “Custo de Bens e Serviços Vendidos” não foi considerada na apuração do Fluxo de Caixa, uma vez que se refere à conta Fornecedores, sendo esta considerada na apuração.

Registre-se que o Fisco detalha, por exercício, todas as contas do Balancete de Verificação, trabalhadas e não trabalhadas no Fluxo de Caixa.

Desnecessário tecer comentários sobre as contas trabalhadas, uma vez que não foram objeto de questionamento pela Câmara, bem como elencadas no Relatório

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscal Complementar todas as contas contábeis do Ativo e do Passivo e as contas do Demonstrativo de Resultado de Exercício (DRE) que compuseram o Fluxo de Caixa, por exercício.

Verifica-se não ter relevância para a presente discussão a demonstração dos lançamentos de contrapartida das contas não trabalhadas, apresentada pelo Fisco, nos anexos à Diligência.

Os Impugnantes, após a análise das informações trazidas na Resposta à Diligência, apresentaram questionamentos relativos a algumas “contas trabalhadas” e “contas não trabalhadas”, reafirmando argumentos já apresentados nas impugnações anteriores.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a constatação fiscal de existência de recursos não comprovados no Caixa Equivalente, apurada por meio do Fluxo de Caixa, conforme se demonstrará a seguir.

- Conta “Empréstimos”, considerada pelo Fisco na apuração das entradas de Caixa: alega a Defesa que *“a manifestação fiscal esclarece que a conta Empréstimos, por estar dentro do disponível não deveria entrar no Fluxo de Caixa, porém, favoravelmente à empresa, a conta de empréstimos foi considerada como conta do ativo patrimonial”*.

Sustenta que *“isto demonstra a falta de critério na elaboração do fluxo de caixa para apuração da suposta omissão de receita”*. E que o que se busca é a elaboração de uma demonstração com critério uniforme, objetivo e pautado no critério técnico adequado ao caso concreto.

O mesmo argumento é apresentado em relação à conta “Impostos e Contribuições a Recuperar” e “Obrigações Tributárias”, as quais o Fisco não considerou na apuração do Fluxo de Caixa.

O Fisco, por sua vez, afirma que, se ocorreu falta de critério, não foi por parte do Fisco, mas na escrituração contábil da Empresa, quando da classificação da conta “Empréstimos” dentro do grupo Disponível do Ativo. O que fez o Fisco foi, de forma criteriosa, considerar os valores da conta Empréstimos nas entradas do Fluxo de Caixa.

Como exposto no Relatório Fiscal, a conta Empréstimos está escriturada indevidamente dentro do Disponível. Desta forma, os saldos iniciais e finais desta conta foram “retirados” dos saldos iniciais e finais do Disponível e, sua variação, considerada como de uma conta do Ativo Circulante.

Com razão o Fisco.

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

A intitulação Disponibilidades, dada pela Lei nº 6.404, é usada para designar dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes, como cheques em mãos e em trânsito que representam recursos de livre movimentação para aplicação nas operações da

empresa e para os quais não haja restrições para uso imediato.

Depreende-se do inciso I do art. 188 da Lei nº 6.404/76 que na demonstração dos fluxos de caixa, as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, são segregadas em, no mínimo, 3 (três) fluxos: Operacional, Investimentos e Financiamentos.

Assim sendo, por se enquadrar a movimentação (alterações ocorridas no saldo) de valores de empréstimos como “Financiamentos”, o Fisco, corretamente, incluiu os valores como Entradas de Caixa.

No que toca às contas de Impostos e Contribuições a Recuperar (Ativo) e Obrigações Tributárias (Resultado do Exercício), como já exposto, não podem representar entradas de Caixa, e, portanto, de forma conservadora, o Fisco optou por não considerá-las na apuração, não representando nenhum prejuízo ao Contribuinte.

- Conta Estoques: segundo o Fisco, encontra-se relacionada à conta “Fornecedores”, sendo considerados apenas os débitos na referida conta (“1.1.2.1.01.00001”), que representam as compras totais de mercadorias, utilizado para o cálculo dos pagamentos à vista e a prazo de fornecedores, conforme demonstrado no quadro transcrito (fl. 2 da MF).

Alegam os Impugnantes que “na apuração do valor do impacto desta conta no fluxo de caixa, novamente fica evidenciado que foram utilizados critérios em desacordo com a metodologia de elaboração do fluxo de caixa, seja pelo método direto, seja pelo método indireto, pois não foram considerados nos débitos os pagamentos com cheques a compensar, que na prática, são valores que não saíram efetivamente do caixa da empresa, pois foi realizada a emissão do cheque com o débito na conta de fornecedores e a obrigação transferida para outra conta de passivo, no caso, para a conta de cheques a compensar, portanto, considerar de forma indistinta o valor total do débito na conta de fornecedores como saída de caixa, sem a devida compensação com a conta de cheques a compensar, distorce a visão do saldo de caixa”.

Observa-se que não se trata de argumento novo, mas do inconformismo dos Impugnantes sobre o fato de que a conta contábil “Cheques a compensar” não foi considerada na elaboração do Fluxo de Caixa, entendendo que o saldo da referida conta deveria ter sido considerado como um redutor dos pagamentos a fornecedores.

Tal argumento já foi devidamente rechaçado anteriormente, nos seguintes termos:

No que se refere aos “Cheques a Compensar”, como bem colocado pelo Fisco, em sede de manifestação fiscal, as contas de cheques transitórios (constantes do grupo Disponível do Balancete), aos quais a Defesa alega que não houve uma efetiva saídas de Caixa, presentes nos exercícios de 2021 e 2022, encontram-se com os saldos iniciais e finais “zerados”. Tal situação evidencia a inexistência de valores a

compensar relacionados a cheques emitidos e não pagos.

Ademais, como bem destacado pelo Fisco, os saldos credores das contas “Cheques a Compensar” no Passivo não refletem a realidade, tendo em vista que os prazos médios dos cheques a compensar seriam muito superiores ao prazo de um (1) dia, conforme normatização do Banco Central do Brasil.

Em relação às contas relativas ao grupo “Demonstração do Resultado do Exercício”, as quais compuseram a apuração do Fluxo de Caixa, alega a Defesa que *“ao considerar os valores destas contas no fluxo de caixa, pode-se incorrer na consideração em duplicidade de saídas, uma vez que os valores das despesas provisionados nestas contas podem ter tido contrapartida na conta de fornecedores, logo, considerar o débito destas contas, sem analisar a contrapartida, e o débito na conta de fornecedores, pode resultar em duplicidade”*.

Responde o Fisco que se observa que a Impugnante não afirma que há duplicidade quando são utilizadas estas contas no Fluxo de Caixa. Alega que “pode” ocorrer duplicidade, esquivando-se de ter que provar o que não se pode provar, ou seja, que quaisquer dessas contas podem ter relação com a conta “Fornecedores”.

Aduz que tal questão já foi detalhadamente explicada pelo Fisco na manifestação fiscal e na resposta ao CC/MG sobre lançamentos de contrapartida. As contas acima são do resultado do exercício e, não possuem qualquer relação com a conta “Fornecedores” do Passivo.

Registre-se que tal argumento já foi tratado, nos seguintes termos:

A Defesa sustenta que haveria duplicidade ao registrar “pagamento de outras despesas”, porque, segundo ela, na conta Fornecedores já estaria incluindo tal valor. Como bem destacado pelo Fisco, a conta “Fornecedores” pertence ao grupo Passivo Circulante. E, conforme plano de contas e escrituração da Impugnante, tal conta está relacionada ao Custo dos Bens e Serviços Vendidos e aos Estoques. Observa-se que a rubrica “Pagamento de Outras Despesas” é compreendida por contas relacionadas a despesas operacionais (serviços, manutenção, motoristas autônomos e despesas gerais). Portanto, não há duplicidade de lançamentos como alegado pela Defesa.

Registre-se que os Impugnantes não demonstraram quais valores estariam sendo lançados nas duas contas (Fornecedores e Pagamentos de Outras Despesas), nem mesmo, por amostragem.

Como se vê, os Impugnantes não trouxeram argumentos e documentos novos que possam comprovar suas alegações.

Ademais, restou demonstrado que o Fluxo de Caixa, como realizado pelo Fisco, atende às normas contábeis, e enquadra-se dentro da técnica de “Método Direto” de apuração, não merecendo nenhum reparo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, constata-se que não merece reparo o trabalho fiscal.

Oportuno destacar que a empresa autuada tem como atividade principal “Frigorífico - abate de bovinos”, cadastrada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 10.11-2-01, e como atividade secundária a CNAE 4634-6/01 (“Comércio atacadista de carnes bovinas suínas e derivados”).

A Autuada, conforme relatado pelo Fisco e demonstrado por meio dos Anexos 09 e 10 do e-PTA, adquire animais vivos, remetendo-os a estabelecimento industrial para abate, por encomenda dela própria, posteriormente comercializando o produto dele resultante, se enquadrando, assim, como substituo tributário nas saídas subsequentes das mercadorias, nos termos dos arts. 1º, 12 e 18, todos do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

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 submetidas ao regime de substituição tributária 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.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

XVII - Capítulo 17: Produtos Alimentícios;

(...)

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(...)

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 15.01, 15.02, 1601.00.00 e 16.02, o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na **CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.**

(...) (Destacou-se)

Assim sendo, o Fisco aplicou sobre os valores apurados relativos a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal a Margem de Valor Agregado – MVA prevista no item 84 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 – Anexo XV

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

(...)

17.3 Interno

(...)

84.0	17.084.00	0201 0202 0204 0206	Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados	17.3	-	15
------	-----------	------------------------------	--	------	---	----

Efeitos de 1º/02/2017 a 30/11/2022 - Redação dada pelo art. 13 e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

84.0	17.084.00	0201 0202 0204 0206	Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados	17.3	15
------	-----------	------------------------------	--	------	----

Verifica-se, ainda, que foi observada a redução de base de cálculo prevista no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02:

RICMS/02 – Anexo IV

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

20 Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 18 a 23, 25, 28, 29 a 34, 55 a 58, 62 e 63, desde que

produzidos no Estado, e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 17, 24, 26, 27, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, todos da Parte 6 deste anexo, observado o disposto nas alíneas "c" e "d":

Efeitos de 28/12/2019 a 20/02/2020 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 24, ambos do Dec. nº 47.816, de 27/12/2019:

"a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 18 a 23, 25, 28, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 17, 24, 26, 27, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, todos da Parte 6 deste anexo, observado o disposto nas alíneas 'c' e 'd':"

a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento); 61,11

(...)

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal, estando corretas as exigências de ICMS/ST. Corretas, também, a exigência da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

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, 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)

Em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", c/c o § 2º do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75, cabe retificação.

A referida Multa Isolada foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou prestação, adequada ao limite estabelecido no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, qual seja, duas vezes o imposto incidente na operação, conforme o Demonstrativo do Crédito Tributário, constante do arquivo Desenvolvimento AI-2 (grupo "Reformulação do Lançamento" do e-PTA).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, a referida penalidade deve ser adequada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente nas operações objeto da autuação, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, considerando a redação dada ao inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio do art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Diante do exposto, adequa-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas exigidas e à ofensa aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de coobrigado, o sócio-administrador da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes alegam que a responsabilidade tributária, tema afeto à obrigação tributária, somente poderia ser regulada por lei complementar.

Destacam as hipóteses prevista no CTN em que o sócio da empresa seria pessoalmente responsável pela obrigação tributária, citando dentre elas o art. 135, incisos I e III c/c o art. 134, inciso VII, ambos do CTN, em relação aos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Defendem que as circunstâncias que conduzem à responsabilidade do sócio deveriam ser avaliadas pela Administração, em procedimento próprio, a fim de se constatar a incidência de algumas das hipóteses que determinem a responsabilidade tributária do sócio, o que, entendem, que não teria sido feito.

Sustentam que não se poderia afirmar que houve infração à lei simplesmente para incluir o sócio em um dos requisitos supracitados, especificamente no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, conforme consta no Auto de Infração.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Conforme exposto no relatório fiscal, a inclusão do sócio-administrador como coobrigado pelo crédito tributário se fundamenta no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte;

(...)

(Grifou-se)

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim o prejuízo causado à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada a partir da constatação da omissão de receitas e falta de escrituração de pagamentos no Caixa Equivalente.

Ao contrário do alegado pela Defesa, restaram comprovados atos de gestão e infração legal dolosa (requisitos previstos no art. 135 do CTN), pois a infração consistente em deixar de escriturar pagamentos, bem como as divergências apuradas entre o estoque contabilidade o estoque declarado ao Fisco, caracterizam omissão de receita, o que fere os princípios e normas gerais da contabilidade e a legislação tributária, o que, conforme presunção legal, caracteriza saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal. Portanto, trata-se de ato contrário à lei, ou seja, infração à lei.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

Induvidoso, no caso, que o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam fraude ao Fisco mineiro e fundamentam a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da Autuada, com base no art. 135, inciso III, do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 178/185, e ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Rondinelio Ferreira Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário, os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 30 de outubro de 2025.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

mD

CCMG