

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

Acórdão: 19.867/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000169615-18  
Impugnação: 40.010129616-04  
Impugnante: Z Componentes Para Calçados S/A  
IE: 452103650.01-95  
Proc. S. Passivo: Célio Marcos Lopes Machado/ Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR.** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 e do art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a Autuada trouxe aos autos documentos da sua escrituração contábil de forma a contraditar a acusação fiscal. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, em decorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, caracterizadas pela entrada de recursos não comprovados na conta “Caixa”, decorrentes dos lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida a crédito na conta “Bancos” (Credinova), de cheques devolvidos pela instituição financeira por duas vezes, ou seja, após duas apresentações.

Exige-se, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 4.518/4.538 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 4.565/4.576, acata as alegações da defesa em relação aos cheques nºs 180657 e 283, promovendo a reformulação do crédito tributário (fls. 4.577/4.694).

Em relação às exigências remanescentes, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intimada da decisão (fls. 4.697/4.698) a Autuada não se manifesta em prazo hábil, sendo que o Fisco despacha às fls. 4.701.

Posteriormente, comparece aos autos a Impugnante (fls. 4.702/4.707), juntando os documentos de fls. 4.709/8.401.

Em resposta ao aditamento, comparece o Fisco às fls. 8.403/8.405, ocasião em que repele as alegações da defesa e requer a manutenção das exigências fiscais.

Em sessão realizada em 24 de outubro de 2012, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 07 de novembro de 2012.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 4577/4694, e ainda para excluir as exigências vinculadas ao estabelecimento matriz (IE: 06210365000-38). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Célio Marcos Lopes Machado e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. José Antônio Santos Rodrigues.

### **DECISÃO**

#### **Do Mérito**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, em decorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, caracterizadas pela entrada de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Neste caso, foram estornados os lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida a crédito na conta “Bancos” (Credinova), de cheques devolvidos pela instituição financeira por duas vezes, ou seja, após duas apresentações, e sem que nenhum valor fosse estornado a débito de devedores duvidosos conforme se depreende da análise dos livros contábeis em conjunto com os extratos bancários do período.

O Fisco, após intimações diversas sem obtenção das informações requeridas, elaborou as planilhas que compõem o lançamento, da seguinte forma:

Anexo	Fls. dos autos	Conteúdo
1	128/160	Relação dos lançamentos efetuados a débito da conta Caixa e crédito na conta Banco CREDINOVA referente a cheques devolvidos.
2	161/303 e 605/831	Relação de todos os cheques devolvidos da conta 864001-7 – CREDINOVA.
3	832/904 e 305/443	Relação de todos os cheques apresentados duas vezes e devolvidos – Conta CREDINOVA 864001-7.
4	444/555	Relação de todos os cheques que foram reapresentados e devolvidos pela segunda vez - Conta CREDINOVA 864001-7, cujos valores foram estornados na Recomposição da Conta Caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5	556/559	Recomposição da Conta Caixa
6	560	Demonstrativo das saídas desacobertadas por estabelecimento (matriz e filial).
7	561/562	Demonstrativo do Crédito Tributário (matriz e filial).

Cumpre registrar que as planilhas que compõem os “Anexos 2 e 3” foram juntadas de modo intercalado, mas tal fato não acarreta qualquer prejuízo para a análise do presente lançamento.

A Impugnante afirma que registra na conta Caixa as vendas realizadas mediante recebimento à vista e cheques pós-datadas (o chamado cheque “pré”).

Ao reapresentar o cheque pela segunda vez ao banco, não havendo suficiência de fundos ou diante da existência de outro motivo que impeça a liquidação da ordem de pagamento à vista, retorna o recurso para a conta “Caixa”, debitando esta conta e creditando a conta Bancos.

Salienta a impugnante que assim o faz pela certeza de que o valor do cheque será resgatado pelo vendedor, que atua diretamente junto ao cliente. Neste caso, o recebimento pode ocorrer em dinheiro ou mediante emissão de cheques de terceiros.

O Fisco, por entender que o cheque sem a necessária provisão de fundos não caracteriza recurso para a conta “Caixa”, promove o estorno dos valores de todos os cheques relacionados no “Anexo 4”, resultando na Recomposição da Conta Caixa.

Em decorrência dos estornos dos ingressos relativos aos cheques devolvidos, apurou-se saldo credor na conta “Caixa” em diversos meses no período fiscalizado.

Os saldos credores foram caracterizados pelo Fisco como saída de mercadoria sem documento fiscal, acrescido da diferença entre o saldo devedor declarado nos meses de dezembro de cada exercício, e o resultado final apurado para o mesmo mês, registrado na contabilidade da Autuada.

A matéria em questão encontra-se posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

Lei nº 6.673/75:

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. (grifo não consta do original).

§ 3º - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº. 13.515, de 7 de abril de 2000, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do direito de examinar mercadoria, livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibi-los;

-----

RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da , observado o seguinte: I (...)

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

II - (...)

§ 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.

-----

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

No caso dos autos, conforme registra o Fisco, o presente trabalho foi realizado mediante verificação fiscal contábil nos livros Razão dos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009, apurando-se a existência de lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida a crédito em sub-conta da conta “Bancos” (Credinova), de cheques devolvidos por essa Instituição Financeira por duas vezes, ou seja, após duas apresentações sem que houvesse fundos, conforme se depreendem da análise dos livros em conjunto com os extratos bancários do período, todos juntados aos autos.

De posse dos extratos bancários da Autuada, o Fisco solicitou verbalmente a apresentação dos avisos bancários de devolução de cheques já que esta documentação não fora apresentada junto com os demais documentos de “Caixa” entregues no momento do atendimento ao Auto de Início de Ação Fiscal em 29/10/10.

Com a correspondência encaminhada ao Fisco em 16/11/10 (documento de fls.17) a empresa justifica a não entrega dos avisos bancários.

Neste sentido, o Fisco entende ser de suma importância as informações para o desenvolvimento do trabalho fiscal e considerando ainda que os ingressos e desembolsos das contas bancárias transitaram pela conta “Caixa”, aliado ao fato de que os depósitos bancários não possibilitavam a identificação dos cheques que foram depositados. A empresa foi intimada a comprovar a origem dos recursos creditados na conta bancária (Intimação 04 - fls. 20), recebida em 02/10/10, onde se elaborou uma relação dos depósitos bancários efetuados (“Planilha 1” – fls. 22/81), solicitando-se a identificação dos respectivos cheques depositados, bem como sua vinculação com o documento fiscal emitido.

Considerando a impossibilidade da entrega dos avisos bancários alegada pela empresa e o fato de que em sua escrituração contábil o histórico referente aos lançamentos de cheques devolvidos não possibilitava a identificação a quais cheques se referiam, pois eram escriturados de forma globalizada, aliado a estes fatos, observou-se que o extrato bancário não identificava o motivo da devolução dos cheques. O Fisco intimou a empresa a informar (“Planilha 2” - fls. 89/113) os dados dos cheques devolvidos e sua vinculação com o documento fiscal emitido conforme Intimação 05 (fls. 88).

A Impugnante, não apresentou as provas requisitadas pelo Fisco, onde expôs que por não ter previsão legal para este tipo de controle, de cheques depositados e/ou devolvidos, nunca o tinha feito, conforme consta no ofício entregue ao Fisco em 03/01/11 (documento de fls. 114).

Diante disso o Fisco intimou a Autuada a apresentar os cheques emitidos por terceiros que foram devolvidos pelo Banco e lançados na contabilidade a débito na conta “Caixa” ou os documentos que comprovassem a efetiva cobrança e respectiva liquidação por parte dos seus devedores, conforme Intimação 06 (fls. 125) recebida pela Impugnante em 24/03/11.

A Impugnante esclarece, que não havia em sua contabilidade um controle de cheques depositados/devolvidos, porque eram recebidos no mesmo dia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com isto, o Fisco entendeu ter ocorrido o recolhimento a menor de ICMS por parte da Impugnante. Após estornar valores debitados na conta "Caixa", e encontrar após a recomposição do "Caixa" realizada, a existência de entrada de recursos pretensamente não comprovados nesta referida conta contábil, o Fisco entendeu que tratava-se de omissão de receita, e utilizou as prerrogativas do art. 194, §3º do RICMS/02 para promover o lançamento de ICMS relativo às pretensas saídas desacobertadas de mercadorias.

Porém, destaca-se que o cheque é uma ordem de pagamento à vista.

A característica que notabiliza o cheque ante os demais títulos de crédito, inclusive, é a de consubstanciar um pagamento à vista.

Na doutrina, este entendimento é pacífico, sendo exemplo disso as lições do acolhido Comercialista Fábio Ulhoa Coelho, *in verbis*:

"Cheque é ordem de pagamento à vista, emitida contra um banco, em razão de provisão que o emitente possui junto ao sacado, proveniente dessa de contrato de depósito bancário ou de abertura de crédito."

O entendimento doutrinário relativo a esta característica do cheque (ordem de pagamento à vista) não são resultado de grande trabalho interpretativo, mas simples repetição do que fixa o art. 32 da Lei nº 7.357/85 (Lei do Cheque), *in verbis*:

Art. 32 - O cheque é pagável à vista. Considera-se não-estrita qualquer menção em contrário.

Parágrafo único - O cheque apresentado para pagamento antes do dia indicado como data de emissão é pagável no dia da apresentação.

Inclusive, em respeito a característica do cheque, de pagamento à vista, o Conselho Monetário Nacional - CMN editou recentemente a Resolução de nº. 3.972/11, impondo às instituições financeiras regras específicas para a emissão e sustação do referido título, de forma a garantir a devida compensação de cheques, para que sejam, de fato, uma pagamento à vista.

Por tal motivo, um cheque equivale ao valor nele registrado, e como título, que pode transitar no mercado, que tem a mesma utilidade no caixa de uma empresa que o dinheiro em espécie. Diga-se: o cheque, assim como o dinheiro em espécie, pode ser entregue para a quitação de qualquer obrigação da sociedade.

Por consubstanciarem ordens de pagamentos à vista, nada mais natural que cheques sejam mantidos na conta "caixa" de uma empresa, sendo exatamente isto que ocorre no caso da Impugnante.

Cumpra-se, portanto, que, consoante às normas gerais de contabilidade, não há qualquer irregularidade na manutenção de cheques no "Caixa" de uma sociedade.

De acordo com o FIPECAFI In Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens; Santos, Ariosvaldo. Atlas S/A. 2010. fls. 50, a conta "Caixa":

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

*Normalmente, o saldo de caixa pode estar registrado na empresa em uma ou diversas contas, dependendo de suas necessidades operacionais e locais de funcionamento.*

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

(..)

*b) Caixa Flutuante:*

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

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

*Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheques, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos.*

*Os cheques em mãos, oriundos de recebimentos ainda não depositados, podem figurar no Disponível, se representarem cheques normais pagáveis imediatamente, ( . . ) (Grifou-se)*

Como visto, o cheque, ordem de pagamento à vista, é equivalente ao próprio dinheiro em espécie, sendo recomendável que estes figurem no disponível, se representarem um pagamento imediato, não havendo qualquer ilicitude ou irregularidade em mantê-los na conta "Caixa" de uma empresa.

Não obstante, como se verifica nos autos, o Fisco promoveu o estorno de débitos na conta "Caixa" da Impugnante, relativos aos cheques devolvidos pela segunda oportunidade, o que resultou em saldo negativo final no citado "Caixa".

Com base neste saldo negativo, obtido somente após o estorno efetuado, o Fisco aplicou o previsto no art. 194, §3º do RICMS/02, para fins de considerar o saldo como omissão de receita, e promover o lançamento ora impugnado.

Com a utilização deste procedimento, o Fisco estornou valores na conta "Caixa" da Impugnante, pois na sua visão, os registros relativos a cheques devolvidos, deveriam ser debitados em conta apartada na contabilidade, na qual constasse os "devedores duvidosos".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O entendimento utilizado pela Fiscalização, teve como base o fato de terem sido devolvidos cheques por 02 (duas) oportunidades, o que pretensamente justificaria o estorno da conta "Caixa" da Impugnante.

Entretanto, equivocou-se a Fiscalização com este entendimento, pois o cheque, como explicitado, é um título de liquidez imediata e, por ser dotado de estirpe cartular, de livre trânsito no mercado, é certa e justificada a sua contabilização na conta "Caixa" da Impugnante.

De posse de determinado cheque, mesmo devolvido, a Impugnante promove sua devolução ao seu cliente, após o respectivo pagamento em dinheiro ou até mesmo por outro cheque, emitido por um terceiro ou endossado pelo devedor.

A Impugnante informa que a grande maioria de seus clientes estão estabelecidos na cidade de Nova Serrana, e diante da necessidade de fomentar a atividade e manter fidelização dos mesmos, aceita o recebimento de cheques emitidos por terceiros, mas exige o compromisso dos clientes de resgate imediato de tais cheques em caso de impossibilidade de nova compensação ou depósito.

Também cumpre dispor que, o fato de ter havido a devolução do cheque por 02 (duas) oportunidades, não indica que o mesmo será devolvido, e que seja impossível apresentá-lo a crédito em novas oportunidades.

Isso porque, como dispõe a Resolução nº 1682 de 31/01/90 do Banco Central - BACEN, um cheque pode ser devolvido por inúmeras situações, dentre elas a falta de provisão de fundos (alíneas 11, 12, 13, 14), o impedimento ao pagamento (alíneas 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27), a irregularidade do cheque (alíneas 31, 32, 33, 34, 35), apresentação indevida (41, 42, 43, 44, 45, 49). Se o cheque é devolvido por apresentação a banco que não o sacado por duas oportunidades (alínea 41), não há o cancelamento de uma conta, e tal título pode perfeitamente ser apresentado novamente.

Assim, como um cheque devolvido por 02 (duas) oportunidades pode ser compensado na terceira apresentação, não cabe a presunção que a Impugnante deveria, necessariamente retirar tal cheque do seu disponível após a segunda devolução.

Neste sentido, a reapresentação do cheque, por si só, representaria a inadimplência insanável por parte do devedor constante no título, a mesma subsume que o referido título não poderia ser apresentado pela terceira oportunidade, o que absolutamente não condiz com a realidade.

Por outro lado, o cheque, ao ser devolvido por 02 (duas) oportunidades, pode ser resgatado junto ao portador pelo devedor, após este quitar a pendência que tem com aquele.

Como já citado, o cheque, por ser uma cártula, pode transitar livremente no mercado, não havendo qualquer vedação à sua utilização para as destinações naturalmente observadas aos valores em espécie constantes na conta "Caixa". Como um cheque pode ser utilizado para solver obrigações, por ser considerado um disponível, tal como o dinheiro em espécie, e não um recebível a longo prazo.

Portanto, para estornar valores relativos a cheques, constantes na conta "Caixa" da Impugnante, cumpria o Fisco verificar se tais cheques não teriam sido



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

baixados na data de suas emissões, o que não ocorreu, já que os pagamentos eram realizados de forma imediata.

Se os cheques reapresentados, que foram devolvidos, passam por procedimentos de cobrança, efetuados pelos vendedores, e são imediatamente saldados pelos seus clientes (únicos responsáveis pela sua quitação), o saldo lançado a débito no "Caixa" é real.

Cabe destacar que na hipótese de que pretensos cheques, devolvidos após a reapresentação, e não solvidos pelo respectivo devedor, fossem levados à cobrança judicial ou extra-judicial, importando em retirada da conta "Caixa" da empresa e debitada no passivo recebível (cheques não recebidos), esta situação importaria em presumir a inadimplência da Impugnante, no que toca às suas saídas do "Caixa", consistentes nas suas responsabilidades civis, trabalhistas e tributárias, o que não ocorreu na presente situação.

É no mínimo estranho que uma sociedade, que não supriu seu caixa e tenha dívidas no montante de R\$6.539.387,41 (seis milhões, quinhentos e trinta e nove mil, trezentos e oitenta e sete reais e quarenta e um centavos), relativo a valores não recebidos, não possua uma única ação judicial de cobrança proposta em seu detrimento, não tenha seu nome registrado no CADIN, não seja Ré em processos trabalhistas ou mesmo tenha tido seu nome protestado. Os Balanços Patrimoniais da Impugnante do período fiscalizado, inclusive, demonstram que a mesma não possui tal saldo de contas a receber.

Empresa alguma conseguiria manter-se saudável no mercado, com um nível de inadimplência desta magnitude.

O Fisco poderia adotar o procedimento de ilidir informações constantes na contabilidade quando ocorre disparidades claras entre os recebimentos efetuados nas contas da fiscalizada e nas notas fiscais emitidas, somente quando o contribuinte não faz prova, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, da origem de recursos constantes nas citadas contas.

Importante destacar ainda, que o Fisco e Assessoria do Conselho, em seu parecer, não identificou um singelo depósito efetuado em contas da titularidade da Impugnante que não esteja lastreado pelo respectivo documento fiscal.

Destarte ainda, que a Impugnante é uma sociedade anônima de capital fechado, com tributação pelo lucro real, onde por obrigação apura seu imposto de renda na confrontação entre receita e despesa.

Isto posto, nos termos da Lei nº 10.833/03, a Autuada tem obrigação apurar as Contribuições para o COFINS e PIS, no sistema não cumulativo, com direito a créditos sobre os valores de matéria primas e etc.

Com isto, caso tenha créditos não liquidados no montante apontado pelo Fisco, na faixa de R\$6.539.387,41 (seis milhões, quinhentos e trinta e nove mil, trezentos e oitenta e sete reais e quarenta e um centavos), conforme pode-se constatar pela contabilidade da mesma, este valor não foi levado para conta de Resultado, ou seja, a empresa não tentou recuperar este crédito, o que acarretaria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

um pagamento a maior no período no montante de R\$ 2.170.000,00 (dois milhões cento e setenta mil reais) referente as Contribuições Sociais e Imposto de Renda.

Desta forma, pode-se constatar que não seria razoável e lógico uma empresa promover saída desacobertada de mercadorias no intuito de sonegar ICMS, no montante de R\$ 1.127.000,00 (um milhão cento e vinte sete mil reais), onde pagaria a mais no período o valor de R\$ 2.170.000,00 (dois milhões cento e setenta mil reais) referente aos demais tributos.

Cabe destacar ainda que no montante de saídas desacobertadas, o Fisco promoveu o rateio entre as operações do estabelecimento matriz (IE 062.103650.00-38) e a filial (IE 452.103650.01-95), sendo este o estabelecimento alçado à condição de Sujeito Passivo no presente PTA.

Não obstante a possibilidade de fazê-lo, por força do disposto no art. 60 da Parte Geral do RICMS/02, que estabelece que todos os estabelecimentos do mesmo titular são considerados em conjunto, para o efeito de garantia do crédito tributário e acréscimos legais, por um descuido o Fisco não indicou no Auto de Infração a responsabilidade da matriz, que deveria compor o polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, verifica-se que as argumentações do Fisco não foram suficientes para caracterizar a infração.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 24/10/12. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que o julgavam parcialmente procedente conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 4577/4694 e, ainda, para excluir as exigências vinculadas ao estabelecimento matriz (IE 062.103650.0038), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator designado**

T

19.867/12/2ª

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

Acórdão:	19.867/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000169615-18	
Impugnação:	40.010129616-04	
Impugnante:	Z Componentes Para Calçados S/A	
	IE: 452103650.01-95	
Proc. S. Passivo:	Célio Marcos Lopes Machado/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Insta observar, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG são os mesmos utilizados para sustentar este voto vencido e por esta razão passam a sua composição, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, em decorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, caracterizadas pela entrada de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Neste caso, foram estornados os lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida a crédito na conta “Bancos” (Credinova), de cheques devolvidos pela instituição financeira por duas vezes, ou seja, após duas apresentações, e sem que nenhum valor fosse estornado a débito de devedores duvidosos conforme se depreende da análise dos livros contábeis em conjunto com os extratos bancários do período.

O Fisco, após intimações diversas sem obtenção das informações requeridas, elaborou as planilhas que compõem o lançamento, da seguinte forma:

Anexo	Fls. dos autos	Conteúdo
1	128/160	Relação dos lançamentos efetuados a débito da conta Caixa e crédito na conta Banco CREDINOVA referente a cheques devolvidos.
2	161/303 e 605/831	Relação de todos os cheques devolvidos da conta 864001-7 – CREDINOVA.
3	832/904 e 305/443	Relação de todos os cheques apresentados duas vezes e devolvidos – Conta CREDINOVA 864001-7.
4	444/555	Relação de todos os cheques que foram reapresentados e devolvidos pela segunda vez - Conta CREDINOVA 864001-7, cujos valores foram estornados na Recomposição da Conta Caixa.
5	556/559	Recomposição da Conta Caixa
6	560	Demonstrativo das saídas desacobertas por estabelecimento (matriz e filial).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

7	561/562	Demonstrativo do Crédito Tributário (matriz e filial).
---	---------	--

Cumpre registrar que as planilhas que compõem os “Anexos 2 e 3” foram juntadas de modo intercalado, mas tal fato não acarreta qualquer prejuízo para a análise do presente lançamento.

Neste caso, por medida de economia processual, por se tratar de 31 (trinta e um) volumes, não há necessidade de alteração na ordem dos documentos e renumeração das folhas dos autos.

Destaque-se, também, que o Fisco apurou, conforme “Anexo 6”, as saídas proporcionais em relação aos estabelecimentos matriz e filial, muito embora não tenha lançado a matriz no polo passivo da obrigação tributária.

A Impugnante afirma que registra na conta Caixa as vendas realizadas mediante recebimento à vista e cheques pós-datados (o chamado cheque “pré”).

Ao reapresentar o cheque pela segunda vez ao banco, não havendo suficiência de fundos ou diante da existência de outro motivo que impeça a liquidação da ordem de pagamento à vista, retorna o recurso para a conta “Caixa”, debitando esta conta e creditando a conta Bancos.

Salienta a Autuada que assim o faz pela certeza de que o valor do cheque será resgatado pelo vendedor, que atua diretamente junto ao cliente. Neste caso, o recebimento pode ocorrer em dinheiro ou mediante emissão de cheques de terceiros.

O Fisco, por entender que o cheque sem a necessária provisão de fundos não caracteriza recurso para a conta “Caixa”, promove o estorno dos valores de todos os cheques relacionados no “Anexo 4”, resultando na Recomposição da Conta Caixa.

Em decorrência dos estornos dos ingressos relativos ao cheques devolvidos, apurou-se saldo credor na conta “Caixa” em diversos meses no período fiscalizado.

Os saldos credores foram caracterizados pelo Fisco como saída de mercadoria sem documento fiscal, acrescido da diferença entre o saldo devedor declarado nos meses de dezembro de cada exercício e o resultado final apurado para o mesmo mês, registrado na contabilidade da Autuada.

A matéria em questão encontra-se posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

Lei nº 6.673/75:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº. 13.515, de 7 de abril de 2000, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa:

I - do direito de examinar mercadoria, livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibi-los;

RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da , observado o seguinte:

I - (...)

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

II - (...)

§ 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."

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

Gilberto de Ulhôa Canto in 'Presunções no Direito Tributário', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexó causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Moacyr Amaral Santos, em 'Primeiras Linhas de Direito Processual Civil', leciona:

... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção. ....

Paulo Celso B. Bonilha in "Da prova no Processo Administrativo Tributário", Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factumprobatum", que leva à percepção do fato por provar ("factumprobandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido ("factumprobatum") do qual se parte para o desconhecido ("factumprobandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

'Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando,

do qual é causa ou efeito.’ Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral in ‘Processo Administrativo Fiscal’, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut in ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas ‘presumem.’

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

.....  
ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FÁCTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM 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.

.....  
ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Na mesma linha, cumpre trazer à baila ementas de decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

.....

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DÉVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE O SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

.....

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA -

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

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO Nº 103-22835 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2006 – 3ª TURMA

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO CONCEDIDO – COMPROVAÇÃO - TENDO O FISCO EFETUADO A PROVA DA REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO NO MÊS DE JANEIRO/1998, PELO CONTRIBUINTE, CABE A ESTE, SE PRETENDE REFUTAR OU ALTERAR OS PRESSUPOSTOS EM QUE SE ASSENTOU O LANÇAMENTO, APRESENTAR PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. A COMPROVAÇÃO DE QUE O EMPRÉSTIMO NÃO OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.

.....

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão nº 18.969/10/2ª, com a seguinte ementa:

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NA CONTA "CAIXA" DA ORA IMPUGNANTE, FATO ESTE QUE AUTORIZA A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

No caso dos autos, conforme registra o Fisco, o presente trabalho foi realizado mediante verificação fiscal contábil nos livros Razão dos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009, apurando-se a existência de lançamentos a débito da conta "Caixa", com contrapartida a crédito em sub-conta da conta "Bancos" (Credinova), de cheques devolvidos por essa Instituição Financeira por duas vezes, ou seja, após duas apresentações sem que houvesse fundos, conforme se depreendem da análise dos livros em conjunto com os extratos bancários do período, todos juntados aos autos.

De posse dos extratos bancários da Autuada, o Fisco solicitou verbalmente a apresentação dos avisos bancários de devolução de cheques já que esta documentação não fora apresentada junto com os demais documentos de "Caixa" entregues no momento do atendimento ao Auto de Início de Ação Fiscal em 29/10/10.

Com a correspondência encaminhada ao Fisco em 16/11/10 (documento de fls.17) a empresa justifica a não entrega dos avisos bancários.

Em face da importância que as informações representavam para o desenvolvimento do trabalho fiscal e considerando que os ingressos e desembolsos das contas bancárias transitaram pela conta "Caixa", aliado ao fato de que os depósitos bancários não possibilitavam a identificação dos cheques que foram depositados, a empresa foi intimada a comprovar a origem dos recursos creditados na conta bancária (Intimação 04 - fls. 20), recebida em 02/10/10, onde se elaborou uma relação dos depósitos bancários efetuados ("Planilha 1" – fls. 22/81), solicitando-se a identificação

dos respectivos cheques depositados, bem como sua vinculação com o documento fiscal emitido.

Considerando a impossibilidade da entrega dos avisos bancários alegada pela empresa e o fato de que em sua escrituração contábil o histórico referente aos lançamentos de cheques devolvidos não possibilitava a identificação a quais cheques se referiam, pois eram escriturados de forma globalizada, e aliado a estes fatos, a observação de que o extrato bancário não identificava o motivo da devolução dos cheques, o Fisco intimou a empresa a informar (“Planilha 2” - fls. 89/113) os dados dos cheques devolvidos e sua vinculação com o documento fiscal emitido conforme Intimação 05 (fls. 88).

A Impugnante, porém, não apresentou as provas requisitadas pelo Fisco, se limitando a responder que não existia previsão legal para que a mesma efetuasse um controle dos cheques depositados e/ou devolvidos e que tal controle nunca fora efetuado, conforme consta no ofício entregue ao Fisco em 03/01/11 (documento de fls. 114).

Diante disso o Fisco intimou a Autuada a apresentar os cheques emitidos por terceiros que foram devolvidos pelo Banco e lançados na contabilidade a débito na conta “Caixa” ou os documentos que comprovassem a efetiva cobrança e respectiva liquidação por parte dos seus devedores, conforme Intimação 06 (fls. 125) recebida pela Impugnante em 24/03/11.

A Impugnante se limita apenas a esclarecer que não havia em sua contabilidade um controle de cheques depositados/devolvidos, porque eram recebidos no mesmo dia.

Em situações tais, o ônus da prova é da empresa, principalmente levando-se em consideração que são os sócios que administram e ditam a vontade da pessoa jurídica, tendo responsabilidade quanto à observância da legislação comercial e fiscal dos negócios de suas empresas, especificamente, quanto à necessidade de bem documentar e comprovar a lisura de todas as operações.

Caso contrário, não comprovada a origem dos valores que ingressaram na conta “Caixa” da empresa, conclui-se que foram auferidos recursos não comprovados pela empresa, caracterizando receita proveniente de venda de mercadoria desacoberta de documentação fiscal,

Trata-se de presunção legal que admite prova em contrário, a cargo do Sujeito Passivo. Portanto, como não foi comprovada a origem dos recursos, está evidenciada a ocorrência de omissão de receita operacional, por presunção legal.

A presunção legal que admite prova em contrário (*juris tantum*) tem 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.

O lançamento por si só é incorreto, visto que considera como reentrada imediata no “Caixa” o valor de um cheque devolvido, na mesma data em que houve o estorno do valor na conta corrente bancária do Contribuinte, como se aquele montante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estivesse disponível desde aquele momento, antes mesmo da retirada de tais cheques nas agências bancárias para cobrança.

No quadro de fls. 4.529 a Autuada tenta demonstrar que os lançamentos dos valores dos cheques devolvidos após a segunda apresentação na conta “Caixa”, na prática, não resulta em qualquer diferença de saldo.

A Impugnante alega que de posse de determinado cheque devolvido, promove sua devolução ao seu cliente após o respectivo pagamento em dinheiro ou até mesmo por outro cheque emitido por um terceiro ou endossado pelo devedor. No entanto, a Autuada não apresentou qualquer documento comprobatório da recuperação destes valores, tendo apenas respondido que os cheques devolvidos são recebidos, pois passam por um procedimento de cobrança efetuado pelos vendedores e são imediatamente saldados pelos seus clientes.

Assim sendo, a Impugnante não admite obter perdas com devedores, visto que afirma recuperar 100% dos cheques devolvidos pelos bancos. No entanto, não consegue comprovar o efetivo ingresso desses numerários, que estornados da conta “Caixa”, resultam em saldo credor.

Reafirme-se que não há prova de que os cheques devolvidos tenham sido resgatados em dinheiro, e que, ademais, os recebimentos continuaram registrados nas datas anteriores e não na suposta data de recebimento efetivo do numerário.

A Autuada ressalta que as vendas à vista são recebidas em dinheiro ou cheques emitidos pelo comprador ou por terceiros, não sendo tal fato ilícito algum e que, no momento do recebimento dos cheques, fora registrada uma venda em contrapartida, legitimando o ingresso na conta “Caixa”. Sustenta que tal procedimento não constitui ilicitude alguma.

Certo é que o recebimento de vendas por meio de cheques não constitui ilícito. A ilicitude consiste em manter na conta “Caixa” um valor que não fora efetivamente recebido, que não teve liquidez e que deveria ter sido contabilizado como “Perdas com Clientes”.

Assim, revela-se incorreta a afirmação da Autuada de que a contrapartida do recebimento dos cheques, as vendas, legitimaria o ingresso desses valores na conta “Caixa”. O recebimento de cheques decorrentes de vendas pode até legitimar a origem desses recursos, mas não a efetiva entrega dos mesmos que, aliás, só pode ser constatada após a compensação pelas instituições financeiras.

Incontestável é que, mesmo sendo uma ordem de pagamento à vista, um cheque jamais terá a liquidez de dinheiro em espécie. Portanto, improcedente é afirmar que cheques podem ser utilizados da mesma forma que dinheiro, antes ou depois das devoluções. Certo é que a liquidez de um cheque devolvido não pode ser posta em relação de igualdade com a liquidez certa e imediata de dinheiro em espécie.

Insta salientar, por oportuno, que é admitido pela doutrina e pelas normas contábeis, embora pouco recomendável, o trânsito, pela conta Caixa, de cheques recebidos, podendo estes figurarem no Disponível. É o que se depreende da lição

extraída do “Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações” – FIPECAFI – 2ª edição, pags. 73/74, *in verbis*:

Caixa: inclui dinheiro, bem como cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, que sejam pagáveis irrestrita e imediatamente (...). Os cheques em mãos oriundos de recebimentos ainda não depositados podem figurar no Disponível, se representarem cheques normais pagáveis imediatamente. Por outro lado, os cheques de terceiros em mãos, mas só recebíveis posteriormente, não devem ser classificados como Disponível (...). Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização através da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheques, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos.

Sabe-se que a conta “Caixa” é classificada no Ativo Circulante sob a intitulação “Disponibilidades”, “usada para designar dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes, como cheques em mãos e em trânsito que representem recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da empresa **e para os quais não haja restrições para uso imediato.**” (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades/FIPECAFI; diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins, supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbke. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003. p. 86. Grifou-se).

O “Manual da FIPECAFI” define o conteúdo da conta “Caixa” da seguinte forma:

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

Destaca-se neste ponto que, a teor das informações acima, o Manual da FIPECAFI adverte que podem fazer parte da conta “Caixa” apenas aqueles “cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente”, ou seja, não cabe lançar a débito em tal conta a devolução de cheques de terceiros, ainda mais quando resta caracterizado que tais cheques não foram pagos irrestrita e imediatamente.

O que se nota claramente é uma tentativa da Impugnante de mudar o foco da discussão para a liquidez dos cheques devolvidos ao invés de se discutir a origem dos recursos que supriram indevidamente o caixa, mediante lançamentos a débito naquela conta de valores de cheques devolvidos.

A Defendente afirma que se a empresa não tivesse recebido as quantias referidas nos cheques devolvidos tal situação se traduziria em presumir a inadimplência da mesma, sendo que ela não possui uma única ação judicial de cobrança proposta em seu detrimento, não tem seu nome registrado no CADIN, nem mesmo é Ré em processos trabalhistas e não teve seu nome protestado.

De fato a empresa não se encontra em situação de inadimplência. Tal alegação, no entanto, não afasta a acusação de utilização de recursos extracontábeis

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para liquidar os pagamentos omitidos da escrita contábil, bem como o artifício de suprir a conta “Caixa” com cheques devolvidos tendo como objetivo aumentar o saldo desta conta para baixar/liquidar os pagamentos escriturados na contabilidade.

As empresas que praticam operações de vendas de mercadorias ou prestações tributadas sem emissão de notas fiscais ou subfaturam-nas visando a sonegação de tributos, frequentemente deparam-se com o problema de insuficiência de caixa para fazer face à contabilização dos desembolsos realizados. Preocupando-se em ocultar tais ocorrências do Fisco, valem-se de variados subterfúgios, como os suprimentos indevidos, que consistem na injeção de recursos respaldados em fatos econômicos fictícios ou de procedência duvidosa, presumivelmente obtidos por meio de vendas de mercadorias ou prestações tributadas realizadas à margem da contabilidade.

No caso em análise, constatou-se, em decorrência do estorno dos valores dos cheques devolvidos, a dependência que o “Caixa” da Autuada possuía em relação aos aportes para manter o saldo devedor, ou seja, tratava-se de suprimento de caixa com recursos indevidos. O caixa estava sendo suprido com recursos indevidos, no caso, com cheques por duas vezes devolvidos, que não podiam mais ser reapresentados, e que não tinham qualquer comprovação de que foram realmente recuperados.

Nesse sentido dispõe Acórdão 108-0644, de 21/03/01, da Oitava Câmara do então Conselho de Contribuintes da Receita Federal:

**EMENTA: IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - SALDO CREDOR DE CAIXA - JUSTIFICA-SE A GLOSA DOS VALORES LEVADOS A DÉBITO DE CAIXA, REFERENTES A CHEQUES COMPENSADOS EMITIDOS PELA PRÓPRIA EMPRESA, QUE FORAM DEPOSITADOS EM CONTA DE SÓCIO OU DE FUNCIONÁRIO DA PESSOA JURÍDICA, QUANDO ESTA NÃO LOGRA COMPROVAR A ALEGAÇÃO DE QUE SE DESTINAVAM A RESSARCIR PAGAMENTOS DE PEQUENAS DESPESAS FEITOS PELAS REFERIDAS PESSOAS. IGUALMENTE MANTÉM-SE A GLOSA DE VALORES DEBITADOS AO CAIXA, CORRESPONDENTES A CHEQUES RECEBIDOS DE TERCEIROS E DEVOLVIDOS PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA ONDE DEPOSITADOS. A APURAÇÃO DE SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA, APÓS SUA RECONSTITUIÇÃO COM O EXPURGO DAQUELES LANÇAMENTOS A DÉBITO NÃO JUSTIFICADOS, AUTORIZA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA, INCUMBINDO AO SUJEITO PASSIVO A PROVA CONTRÁRIA. (GRIFOU-SE)**

A Autuada fora intimada a apresentar documentos capazes de comprovar a efetiva quitação, por parte dos devedores, dos cheques por duas vezes devolvidos pelas Instituições Financeiras, ou seja, após duas apresentações sem que houvesse fundos. Como não logrou fazê-lo, a presunção da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” resta provada.

Equivoca-se a contestante ao entender que existe erro na Recomposição da Conta Caixa, afirmando que foi utilizado duas formas de cálculo, alterando assim o resultado final desta recomposição.

Cabe esclarecer que a Fiscalização Estadual utiliza-se, frequentemente, da Recomposição da Conta Caixa para excluir os ingressos simulados, incluir pagamentos não contabilizados e proceder aos demais ajustes advindos de contabilizações

extemporâneas a fim de quantificar e demonstrar a omissão de receitas do ICMS com base em presunção legal.

A recomposição está associada à conta “Caixa”, pois por intermédio dela se expurga as simulações de entrada de recursos indevidos.

Das considerações acima, e após a recomposição, tributa-se o saldo credor existente mês a mês, mais a diferença a maior entre o saldo devedor declarado e inventariado pelo contribuinte e o saldo da recomposição apurado pelo Fisco. Dessa operação algébrica resulta um montante correspondente ao total de recursos extracontábeis.

O momento da ocorrência do fato gerador fica vinculado ao momento em que o Fisco demonstra mensalmente, por meio do saldo credor, que a empresa utilizou recursos extracontábeis para saldar suas obrigações e/ou quando da apuração de saldo devedor menor do que aquele inventariado pelo contribuinte no final do exercício.

Dentro deste contexto foi feita a Recomposição da Conta Caixa nos exercícios 2006 a 2009. Analisando a recomposição em questão e tomando como exemplo o exercício de 2006, nota-se que o saldo inicial da conta “Caixa” partiu do saldo final – exercício de 2005 – inventariado e declarado em balanço. No final do exercício de 2006 ao efetuar as exclusões devidas o Fisco apurou um saldo credor no valor de R\$ 256.732,65. Ou seja, o contribuinte utilizou-se de R\$ 256.732,65 provenientes de omissão de receita para saldar suas obrigações, ficando com o saldo de caixa zerado. Ele declara, porém, que possui R\$ 179.417,13 em espécie na conta “Caixa”, que por lógica, também é proveniente de omissão de receita.

Tributa-se, então, os saldos credores mensais existentes e a diferença a maior entre o saldo devedor declarado e inventariado pelo contribuinte (R\$179.417,13) e o saldo da recomposição, apurado pelo Fisco no final do exercício de 2006 (R\$0,00).

E não poderia ser diferente, pois o Contribuinte declara em sua contabilidade que no dia 31/12/06 o saldo de sua conta “Caixa” era de R\$ 179.417,13, ou seja, por meio de uma contagem físico-financeira a empresa apura o numerário existente em sua conta “Caixa”, inventaria e declara em seu balanço o montante encontrado. O Fisco não pode ignorar tal declaração contábil, e por isso adota o saldo existente e declarado como verdadeiro, uma vez que não restou provado nenhum erro nos saldos declarados.

De fato, como saldo final de caixa entende-se que o valor lançado nas demonstrações contábeis é sim o valor encontrado (inventariado) no fechamento do exercício. Em uma escrituração perfeita, idônea, o saldo inventariado deve ser equivalente ao saldo escritural. Estando encerrada a demonstração contábil, o saldo final ali escriturado reputa-se correto, devendo o mesmo ser tomado na recomposição efetuado pela Fiscalização.

O saldo da conta auditada lançado na escrita contábil do contribuinte não pode ser negado, pois representa com fidelidade o resultado algébrico das operações da empresa, a menos que seja provado que o contribuinte apresentou erro no valor do saldo escriturado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prosseguindo o trabalho fiscal no exercício seguinte (2007), a Recomposição da Conta Caixa deverá partir do saldo final – exercício de 2006 – inventariado e declarado em balanço e assim sucessivamente.

Portanto o saldo a ser transferido de um exercício para o seguinte deve ser aquele declarado pelo contribuinte no final do exercício anterior.

Logo, considera-se como saldo inicial no exercício fiscalizado, aquele declarado pelo contribuinte do último mês do exercício anterior, uma vez que não restou provado nenhum erro nos saldos declarados.

Esta medida vem em favor da Autuada, pois se o Fisco adotasse para o exercício seguinte o saldo final por ele apurado, o valor identificado como saldo credor seria maior que o encontrado pelo Fisco, pois na hipótese dos autos, o exercício de 2007 iniciaria com saldo igual a “zero”, enquanto pela técnica adotada pelo Fisco, o exercício de 2007 iniciou com saldo de caixa igual ao declarado no mês de dezembro de 2006 (R\$ 179.417,13).

A Defendente não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento fiscal, se limitando apenas a discordar do trabalho fiscal, afirmando que o Fisco ao promover o lançamento do ICMS com base em cheques recebidos, ou até mesmo não recebidos, pratica claro *bis in idem*.

Irrelevante a questão, uma vez que, constatado o saldo credor da conta “Caixa” após a exclusão de ingressos simulados, legítima é a presunção de saídas desacobertas, nos termos do dispositivo legal supra transcrito.

Por conseguinte, como a Impugnante não trouxe aos autos qualquer matéria, de direito ou de fato, capaz de comprovar que o fato presumido não existiu, presumível é a ocorrência de omissão de receitas.

Os valores apurados com fulcro no artigo 194 § 3º do RICMS/02, foram considerados como saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, motivo pelo qual foi exigido o ICMS relativo às operações, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6763/75.

Quanto às assertivas da Autuada contra a aplicação da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, cumpre salientar que as penalidades impostas coadunam-se perfeitamente com a infração constatada, estando previstas na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, respectivamente.

Descabida então a alegação de que as multas foram exigidas em duplicidade, porquanto a Multa de Revalidação e a Multa Isolada têm naturezas distintas. A primeira tem caráter indenizatório e a segunda refere-se ao descumprimento de obrigações acessórias. Além disso, estabelece o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75, que “As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal”.

Não há, assim, cobrança de multas em duplicidade, visto que a Multa de Revalidação é devida pela falta de recolhimento do ICMS e a Multa Isolada pelo



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descumprimento de obrigação acessória de emissão de documento fiscal. São infringências distintas que impõem a aplicação de penalidades distintas.

Por outro lado, ao analisar a peça de defesa, constatou o Fisco que os cheques de n.º 180657 no valor de R\$ 3.870,33 (três mil oitocentos e setenta reais e trinta e três centavos, e n.º 283 no valor de R\$ 2.356,00 (dois mil trezentos e cinquenta e seis reais), não foram reapresentados, sendo então excluídos do levantamento fiscal e, conseqüentemente, da Recomposição da Conta Caixa.

A intenção da Impugnante é demonstrar que todos os cheques devolvidos foram recuperados, mediante substituição por cheques de terceiros ou recebimento em espécie, e até mesmo as duas formas concomitantemente, bem como vincular os cheques devolvidos aos documentos fiscais emitidos no período fiscalizado.

Toda a documentação juntada, no entanto, não se presta para atacar o cerne da questão, ou seja, o registro de ingresso de recursos vinculados aos cheques desprovidos de “fundo”.

Analisando o “Anexo III”, contendo a relação das vendas à vista e a prazo, com as informações sobre os respectivos cheques de terceiros vinculados às notas fiscais emitidas, constata-se um verdadeiro desencontro de informações no tocante às datas e valores das operações.

Ainda que a Impugnante lute por ver reconhecida a possibilidade de vender ao destinatário “A” e receber mediante cheques emitidos por “B” (terceiros), os apontamentos carecem de melhor ajuste às frias regras financeiras que lastreiam o mercado e distanciam dos cuidados necessários para frear a inadimplência.

Analisando, por exemplo, os documentos de fls. 8.290 (Volume 40 e 41/43) constata-se que:

- Os registros de vendas quitadas em espécie não possuem qualquer relevância para o caso ora em análise, pois a presunção levantada pelo Fisco diz respeito ao lançamento dos valores dos cheques devolvidos em segunda oportunidade.

- O negócio realizado com Francisco Moraes de Andrade fora quitado parte em dinheiro e parte pelo cheque emitido por Lirio Gehlen. Até aqui nada demais. O curioso da prova é que a Nota Fiscal n.º 038.665 foi emitida em 12/07/11, enquanto o cheque em 14/04/11, pós datado para 10/07/11, portanto, emitido quase três meses antes do documento fiscal a que se pretende vincular.

- Situação parecida se repete com os documentos a seguir. A NF n.º 038666, de 12/07/11 foi emitida depois do cheque de Margarete de Oliveira, que é de 07/07/11.

- A compra efetuada por Ivo Antônio Lacerda – ME, em 12/07/11, no valor de R\$ 3.126,00 foi parcialmente quitada pelo cheque de Cássia Regina Estevam, emitido em 30 de maio de 2011.

Importante destacar que a conta corrente da emitente do cheque é do Banco Itaú, localizado em Barra Bonita/SP, enquanto o adquirente está sediado em Nova Serrana/MG.

Pode-se até afirmar que a divergência entre as datas de emissão dos cheques e os faturamentos decorre da opção da Impugnante em receber cheques caucionados em poder dos seus clientes, correndo todo o risco da inadimplência.

Mas, ainda que a história não se mostre lógica, os documentos trazidos não comprovam que os cheques foram resgatados, razão pela qual, mesmo que se refiram às mencionadas vendas, os recursos não poderiam adentrar na conta “Caixa” sem a devida comprovação.

Como bem destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moares, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devem atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

Estas foram as razões que levaram o Fisco a afirmar, por ocasião da apreciação das provas, que os documentos anexados comprovam a irregularidade apontada, pois não ocorreu, efetivamente, a entrada dos numerários no momento em que ocorreram as “vendas à vista” e nem mesmo no momento de reapresentação imediata do cheque devolvido ao “Caixa”.

Salienta, ainda, o Fisco que os documentos juntados em aditamento, em especial os recibos (fls. 4.826, por exemplo), se referem a peças não autenticadas e são de fácil elaboração para fins de prova, não se mostrando eficazes para referendar as alegações da defesa.

Além do mais, ainda que uma parcela desses cheques possa ter sido resgatada, o lançamento original a débito da “Caixa” se mostra irregular, porquanto o ingresso não teria se efetivado ao tempo do registro.

Por tudo, havendo provas concretas de que os valores não foram recebidos na data em que retornaram à conta “Caixa” e, por outro lado, não havendo efetiva comprovação de que foram os valores resgatados e devidamente vinculados às operações acobertadas de forma regular, deve prevalecer a presunção estampada na legislação tributária.

Por oportuno, cumpre destacar que o Fisco inseriu na Recomposição da Conta Caixa a “coluna e”, referente a uma possível inclusão de pagamentos não contabilizados na conta “Caixa”.

Não obstante a permissão para a exigência desta natureza, nos caso dos autos nenhum valor fora lançado em relação a esta rubrica.

Por outro lado, ao apurar o montante de saídas desacobertadas, o Fisco promoveu o rateio entre as operações do estabelecimento matriz (IE 062.103650.00-38) e a filial (IE 452.103650.01-95), sendo este o estabelecimento alçado à condição de Sujeito Passivo no presente PTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante a possibilidade de fazê-lo, por força do disposto no art. 60 da Parte Geral do RICMS/02, que estabelece que todos os estabelecimentos do mesmo titular são considerados em conjunto, para o efeito de garantia do crédito tributário e acréscimos legais, por um descuido o Fisco não indicou no Auto de Infração a responsabilidade da matriz, que deveria compor o polo passivo da obrigação tributária.

Como se trata de um crédito de diminuto valor (R\$ 1.658,30), a sua manutenção neste PTA pode gerar prejuízo na tramitação do procedimento administrativo, razão pela qual as exigências fiscais inerentes ao estabelecimento matriz devem ser excluídas do lançamento.

Em face do exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, voto pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 4.577/4.694 e ainda, para excluir as exigências vinculadas ao estabelecimento matriz ( IE 062.103650.0038), por este não ter sido lançado no polo passivo da obrigação tributária.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2012.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Conselheiro**