

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.163/13/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000181244-43  
Impugnação: 40.010133259-31  
Impugnante: Rieme Peças e Acessórios para Veículos Ltda - EPP  
IE: 067374260.00-86  
Coobrigado: Emerson Mendes Chagas  
CPF: 955.017.976-15  
Proc. S. Passivo: Thiago José Zanini Godinho/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **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 desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 e do art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento precedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída desacobertada de documentos fiscais, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, apurado após estorno de valores lançados indevidamente como suprimentos de caixa, provenientes de simulações com inversões de lançamentos, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. fls. 328/350, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 430/445.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

**DECISÃO**

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

**Das Preliminares**

A Autuada alega a nulidade do lançamento por falta de motivação do fato gerador, previsto em lei, requisito essencial para a validação do ato administrativo, uma vez que não há congruência entre o suporte fático descrito no relatório fiscal com os dispositivos legais contidos na Lei nº 6.763/75, no RICMS/02 e na Lei Complementar nº 123/06, invocados pelo Fisco.

A constituição do crédito tributário pauta-se pelo disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Determina o citado artigo:

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.

Desprende-se da leitura do artigo acima que 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.

No relatório do Auto de Infração está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador, qual seja, a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, presumida a partir da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, autorizada pela Lei nº 6.763/75, art. 49, § 2º, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02.

Os recursos contabilizados indevidamente, sem lastro documental e sem a comprovação de origem, conforme detalha o Relatório Fiscal de fls. 06/11, são provenientes de simulações com inversões e/ou duplicação de lançamentos, ou seja, na ocasião do pagamento de despesas (saídas de caixa) registrou-se, além da saída, o ingresso de recursos, anulando-se imediatamente o desembolso.

Equivoca-se a Impugnante ao alegar que os dispositivos legais contidos na Lei nº 6.763/75, no RICMS/02 e na Lei Complementar nº 123/06, não têm pertinência com os fatos por ela praticados.

Aplica-se às irregularidades constatadas pela escrita fiscal da Autuada, os dispositivos legais contidos no art. 281 do Decreto Federal nº 3000/99, no art. 49 da Lei Estadual nº 6.763/75 e no art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02, onde determina que “o fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta Caixa ou equivalente, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal”.

Ademais, o § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, prevê que o regime de tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte não abrange as operações desacobertas de documentação fiscal.

Depreende-se da análise dos autos que o Relatório Fiscal e planilhas elaboradas pelo Fisco demonstram a conduta infracional da Impugnante, o adequado embasamento legal da peça lavrada, bem como as penalidades aplicáveis à ocorrência.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída desacoberta de documentos fiscais, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, apurado após o estorno dos valores lançados indevidamente como suprimentos de caixa, provenientes de simulações com inversões de lançamentos, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

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

A irregularidade foi constatada mediante análise do livro Caixa, no qual a Autuada, no momento da contabilização de saídas de recursos do caixa para pagamento de despesas, efetuou lançamentos a débito e a crédito do mesmo valor de forma a anular a efetiva saída dos recursos.

Prevê a legislação de regência que a empresa enquadrada no regime simplificado e favorecido de tributação (Simples Nacional) deve manter o livro Caixa, no qual será escriturada toda a movimentação financeira e bancária do contribuinte, conforme determina o art. 3º da Resolução nº 10/ 07 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN):

Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

(...)

§ 3º A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa. (Incluído

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008).

Destaque-se que a Autuada apresentou o livro Caixa nº 002 de acordo com as normas contábeis de regência, contendo termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional de contabilidade, conforme cópias acostadas às fls. 116/208.

Por meio de conciliação da escrita do livro Caixa com os extratos bancários, verificou-se que a Impugnante registrou entradas de recursos no caixa provenientes de cheques compensados, pagamento de títulos, pagamentos de cartões de crédito, cheques descontados, pagamentos de duplicatas, saques através de cheques, emissão de TED, emissão de DOC, pagamento de impostos e pagamentos de contas, lançamentos esses que deveriam ser registrados apenas como saídas de caixa.

Intimada a dar explicações, a Autuada limitou-se a alegar que os lançamentos efetuados a débito no livro Caixa ocorreram “devido à impossibilidade de conciliação e ou registro da despesa ou pagamento efetuado em conta diferenciada do caixa por várias razões, dentre elas o grande fluxo de pagamentos emitidos...” e, “portanto, trata-se de despesas pagas pelo caixa.”

Diante de tal constatação e, não tendo a Autuada apresentado qualquer prova capaz de afastar a acusação fiscal, o Fisco procedeu à Recomposição da Conta Caixa (Anexo 3 – fls. 29) expurgando os valores indevidamente lançados como suprimento de caixa, resultando em saldo credor nos meses de março de 2007 a agosto de 2007 e de outubro de 2007 a dezembro de 2007. O valor do crédito tributário foi demonstrado no quadro Apuração do Crédito Tributário constante do Relatório Fiscal às fls. 11.

A Impugnante alega que o saldo inicial e final do caixa no ano de 2007 não guarda relação com o valor indicado na autuação. Aduz que o Fisco apurou, de maneira errada, a receita bruta anual do ano de 2007, sendo que os créditos consignados nas contas correntes apresentam valor inferior ao apurado no mesmo período, recursos esses originários das vendas declaradas na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) e de aportes de sócios e empréstimos efetuados pela empresa.

Argui, ainda, que Auto de Infração baseou-se em legislação não aplicável ao caso concreto, gerando incongruências nos valores nele indicados, uma vez que a Autuada é empresa enquadrada no tratamento tributário do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06.

Ressalta-se o disposto no art. 34 da Lei Complementar nº 123/06, que “aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99) descreve a presunção de omissão de receita, em seu art. 281, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99)

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seguintes hipóteses (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

O procedimento fiscal adotado pelo Fisco ampara-se no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

### Lei 6.763/75

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

(...)

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

### RICMS/02

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

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

(...)

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

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º, do RICMS/02, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

No caso dos autos, a Autuada efetuou lançamentos contábeis consignando como entradas de recursos na conta "Caixa" provenientes de cheques compensados, pagamento de títulos, pagamentos de cartões de crédito, cheques descontados, pagamentos de duplicatas, saques através de cheques, emissão de TED, emissão de DOC, pagamento de impostos e pagamentos de contas, lançamentos estes que deveriam ser registrados apenas como saídas de caixa.

O Fisco efetuou a recomposição do caixa, momento em que apurou a existência de saldo credor e, amparado nos dispositivos legais acima citados, presumiu que os valores saídos do caixa para pagamentos de despesas só poderiam ser oriundos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de receitas obtidas por meio de saídas de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

Saliente-se que se trata de uma presunção legal *juris tantum*, que 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.

A Impugnante alega que a planilha, chamada de “levantamento quantitativo financeiro”, elaborada pelo Fisco, contém inúmeros erros de cálculos, uma vez que não houve conciliação com os seus extratos bancários e apresenta novo levantamento que denomina “Anexo I da Impugnação”, considerando que “o que de fato ocorreu, além dos incontáveis erros procedidos no Auto de Infração foi que, por diversas vezes, deixara a Rieme de fazer a correta transcrição contábil de seu livro Caixa, muito embora tenha declarado corretamente as suas receitas mediante a DASN”

Sustenta que não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, uma vez que o Auto de Infração se baseia em suposta circulação de mercadoria que não se comprova pela divergência entre os valores demonstrados pela Autoridade Fiscal e os extratos bancários, além do aporte dos sócios e do endividamento bancário.

Por primeiro, cabe considerar que a Autuada não apontou quais seriam os alegados erros de cálculo constante da planilha confeccionada pelo Fisco, nem tampouco listou os valores que afirmou ser o aporte de recursos dos sócios e empréstimos bancários.

Da análise do referido Anexo I acostado pela Impugnante, verifica-se que as informações ali consignadas nada acrescentam ao trabalho fiscal. Trata-se de relatório constando diariamente as entradas de recursos no caixa (fls. 351/353). Tais informações constam dos extratos bancários e foram consideradas pelo Fisco na recomposição do livro Caixa.

Da mesma forma, não procede a alegação de que o Fisco não fez a conciliação dos extratos bancários com o livro Caixa. Ao contrário, foi exatamente da conciliação dos extratos das contas do Banco do Brasil e do Banco HSBC (cópias de fls. 213/278) com o livro Caixa, que o Fisco identificou a existência dos lançamentos com inversões e/ou duplicados. Tal constatação está demonstrada no “Levantamento de suprimento indevido do livro Caixa - Exercício 2007” (fls. 30/46) e pela “Transcrição do livro Caixa” (fls. 48/114).

Como já informado, a previsão contida no inciso I do art. 3º da Resolução nº 10/ 07 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), determina que as empresas enquadradas no Simples Nacional adotem o livro Caixa para registros e controle de todas as operações e prestações realizadas, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária.

A movimentação financeira, nesse caso, compreende todos os ingressos e saídas de numerário de forma globalizada, isto é, abrangendo toda a movimentação feita por meio do caixa e de bancos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O livro Caixa é único, isso significa, por exemplo, que a transferência de numerário entre matriz e filial e vice-versa não deve ser registrada, uma vez que o saldo de caixa não é alterado. Da mesma forma, a transferência de numerário do "caixa" para "banco" e vice-versa ou de "banco" para "banco" não é escriturada.

Portanto, o livro Caixa funcionará como "Caixa/Bancos", efetuando o registro dos recebimentos e dos pagamentos, partindo de um saldo inicial, representativo da soma dos saldos das disponibilidades existentes no início do ano-calendário ou das operações da empresa.

Não se verifica qualquer incorreção no levantamento fiscal, uma vez que foram considerados todos os valores lançados nos extratos bancários apresentados pela Autuada no confronto com o livro Caixa, retratando assim, toda a sua movimentação financeira e bancária. A recomposição da conta "Caixa" realizada pelo Fisco estornou apenas os valores que a Autuada lançou incorretamente como suprimento de caixa, que se tratavam, na verdade, de saídas de recursos do caixa para pagamento de despesas, conforme admitido pela própria Impugnante.

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

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

A Impugnante alega que o tratamento tributário diferenciado e favorecido determinado pela Constituição Federal em seu art. 146, inciso III, alínea "d", parágrafo único, é matéria de reserva da lei complementar. Portanto, norma alheia a esse instrumento legislativo não poderia estabelecer tratamento desfavorável aos contribuintes enquadrados como microempresa e empresa de pequeno porte.

Aduz ainda, que o dispositivo legal a ser aplicado no caso do contribuinte do Simples Nacional exercer atividades incluídas no campo de incidência do ICMS, quando apurada omissão de receita que não se consiga identificar a origem, a autuação deveria ser feita utilizando a maior alíquota prevista na lei complementar (LC 123/06), no caso a alíquota máxima prevista na tabela do Simples Nacional, qual seja 3,95% (três vírgula noventa e cinco por cento) e não 18% (dezoito por cento) prevista na legislação estadual.

Em consonância com o dispositivo constitucional, aplicou-se ao presente lançamento as disposições previstas na Lei Complementar nº 123/06, notadamente o art. 13 que assim determina:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; (Grifou-se).

Verifica-se, pois, que as operações realizadas sem acobertamento de documento fiscal não se encontram inseridas na apuração e pagamento dentro da sistemática do Simples Nacional. Tendo sido constatada a saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, o imposto e as penalidades devem ser exigidos conforme o que estabelece a Lei nº 6.763/75, nos mesmos moldes aplicáveis aos contribuintes que apuram o imposto pelo regime normal de débito e crédito.

Transcende ao regime do Simples Nacional a cobrança do ICMS quando relacionado à movimentação de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal hábil. Este procedimento, ao contrário do alegado pela Impugnante, não fere preceitos legais, mas, em verdade, cumpre estritamente os ditames da Lei Complementar nº 123/06.

Quanto ao uso da alíquota de 18% (dezoito por cento) a legislação prevê para as situações onde é impossível identificar a natureza das operações desacobertadas apuradas (se internas, interestaduais ou de exportação), que seja aplicada a alíquota interna vigente, consoante com o art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” do RICMS/02:

Art. 195 - (...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

(...)

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

Conforme consulta ao extrato gerado pelo Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), verifica-se que todas as saídas declaradas pela Autuada foram informadas no campo “Receita informada – revenda de mercadoria, exceto para o exterior, sem substituição tributária”. Considerando que a sua atividade principal é o comércio varejista de peças e acessórios para veículos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

automotores, a alíquota aplicável é 18% (dezoito por cento), nos termos do art. 12, alínea “d.1” da Lei nº 6.763/75.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS incidente sobre as operações, acrescido da multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pelo Fisco, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

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

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, legítimo se torna o lançamento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 02/07/13. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**

GR/CI