

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.740/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000204378-36  
Impugnação: 40.010135146-01  
Impugnante: Braciclo Bicletas Ltda  
IE: 372202069.00-11  
Proc. S. Passivo: Vicente Ananias da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA “CAIXA”/“BANCOS” - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02, face à constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”. Exigências do ICMS relativo à operação própria e do ICMS devido por substituição tributária, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST/BASE DE CÁLCULO.** Retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em função da utilização incorreta do percentual da Margem de Valor de Agregado (MVA) relativa às operações realizadas, nos termos previsto em regime especial e no art. art. 19, § 7º, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e as Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, § 2º e 55, inciso VII, “c” da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1) saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2010, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de suprimentos ilegítimos da conta “Caixa”, por meio de lançamentos a débito da referida conta de valores referentes a transferências bancárias, cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária, cheques utilizados para pagamentos diversos e lançamentos de vendas a prazo como se fossem à vista.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação normal (50%), e em dobro (100%) e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

2) retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de junho de 2012 a maio de 2013, em função da utilização incorreta do percentual da Margem de Valor de Agregado (MVA) relativa às operações realizadas.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100%) e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.026/1.043 (aditada à fl. 1.132), contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1.118/1.127 (aditada às fls. 1.135/1.136).

A Assessoria do CC/MG (fls. 1.138/1.150), opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 29/04/14, em preliminar, à unanimidade, defere requerimento de juntada de documentos protocolizados no CC/MG em 07/04/14 (fls. 1.154/1.246). Em seguida, concede à Impugnante o prazo de 60 (sessenta) dias para juntada de documentos complementares, com posterior vista dos autos à Fiscalização.

Em atenção ao interlocutório, a Impugnante manifesta-se às fls. 1.250/1.258 e acosta aos autos os documentos de fls. 1.259/1.360.

Os argumentos, esclarecimentos e documentos apresentados pela Impugnante, em atenção ao interlocutório, foram os seguintes:

**Documentos Acostados ao Processo na Data da Decisão:**

- Requerimento do contribuinte, deferido pela Câmara (fl. 1.154);
- Relação de notas fiscais “CST 060” (fl. 1.155);
- Relação de notas fiscais canceladas (fl. 1.211);
- Contrato social da empresa e alteração contratual (fls. 1.238/1.246).

**Argumentos e Documentos Relativos ao Interlocutório:**

- Relação de cheques nominais à “BRACICLO” (fl. 1.260);
- Relação de cheques nominais a terceiros e compensados e Transferências realizadas para terceiros (fls. 1.271/1.272);
- Das vendas realizadas à empresa “Eletrozema”.

Após ter vista dos autos, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 1.361/1.391.

Após ser regularmente cientificada, a Impugnante pronuncia-se às fls. 1.396/1.400, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.479/1.481.

A Assessoria do CC/MG, através do parecer de fls. 1.483/1.494, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da retificação do crédito tributário efetuado pelo Fisco às fls. 1.361/1.391.

**DECISÃO**

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

**1. Das Preliminares:**

**1.1. Arguição de “Incoerência na Fundamentação Fática no Primeiro Item 5.1, Alínea ‘a’ do AI”:**

A Impugnante afirma que há uma incoerência na fundamentação da irregularidade narrada no item “5.1.a” do Auto de Infração, uma vez que, para a mesma irregularidade, “o Fisco argumenta que se trata de ingresso de recursos sem comprovação de origem e, a seguir, afirma que os referidos lançamentos não constituem ingresso efetivo de recursos” (relatório do AI reproduzido a seguir).

Irregularidade “5.1” do AI – Relatório – fl. 17

“5.1 MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA –  
**CONTA CAIXA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS:**

Constatou-se no período fiscalizado, **mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recursos sem comprovação de origem** provenientes de:

a) Lançamentos contábeis efetuados e débito da referida conta, relativos a valores que se encontram debitados nos extratos bancários como transferidos para contas de terceiros e de cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária ou utilizados para pagamentos diversos. Tais valores, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta Caixa se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram (lançamentos a crédito dos respectivos pagamentos).

b) Lançamentos a débito da conta Caixa de valores provenientes de vendas a prazo realizadas para a empresa Eletrozema Ltda., contabilizadas indevidamente como à vista.

Não obstante ter sido intimada, a Autuada não apresentou quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco, tampouco apresentou qualquer documento que comprovasse a origem e o real ingresso dos recursos.

Assim sendo, **os referidos lançamentos foram considerados suprimentos ilegítimos da conta Caixa**, autorizando a presunção de ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal,

nos termos do artigo 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c artigo 194, § 3º do RICMS/02.

Exigiu-se da Autuada, ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS operação própria e de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST, de acordo com o artigo 56, inciso II c/c § 2º, III da Lei nº 6.763/75, bem como da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea 'a' da citada lei.

O valor do ICMS devido foi calculado utilizando a alíquota vigente para as operações internas, conforme determinado no art. 195, § 2º, inciso V, alínea 'b' do RICMS/02" (Grifou-se)

Na visão da Impugnante, *“uma coisa seria o ingresso de recursos sem comprovação de origem e outra lançamento contábil que não constitui ingresso efetivo de recurso. Jamais poderiam, essas duas argumentações totalmente antagônicas, servir de fundamentação para a mesma situação”*.

De acordo com o seu entendimento, tal “incoerência” acarretaria a nulidade do lançamento, por ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, motivo pelo qual requer a desconstituição do crédito tributário relativo à irregularidade “5.1.a” do Auto de Infração.

No entanto, analisando-se o relatório do Auto de Infração, verifica-se que a argumentação da Impugnante não se coaduna com a realidade dos fatos.

Observe-se, inicialmente, que a própria “ementa” da irregularidade 5.1 do Auto de Infração faz menção à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, que expressa fielmente o caso dos autos.

Na parte conclusiva do relatório, a Fiscalização lançou a observação de que os lançamentos contábeis que deram origem à presente autuação foram considerados suprimentos ilegítimos da conta Caixa, uma vez que os recursos contabilizados foram destinados a terceiros (*cheques compensados ou utilizados para pagamentos diversos, transferências bancárias, etc. – vide fls. 902/907*), não representando, pois, ingresso de numerário no caixa da empresa.

A alusão feita pela Fiscalização à constatação de “ingresso de recursos sem comprovação de origem” está atrelada à frase “mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa”, ou seja, sob a ótica da contabilidade do Contribuinte, os lançamentos contábeis indicavam, *a priori*, ingressos de recursos na conta “Caixa”, porém, como os recursos foram destinados a terceiros/pagamentos diversos, esses lançamentos foram considerados como suprimentos indevidos ou como recursos sem origem comprovada.

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o que se verifica é que o relatório do Auto de Infração esclarece detalhadamente 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 existência de recursos não

comprovados na conta “Caixa”, presunção esta autorizada pelo art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

O relatório esclarece, por exemplo, que os valores objeto da autuação, por não representarem ingressos efetivos de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram.

Assim, se a conta “Caixa” fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta, coincidentes em datas e valores, procedimento este não observado pela Impugnante, dando origem a suprimentos artificiais do caixa da empresa.

Além disso, o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos legais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, inexistindo qualquer vício que possa acarretar sua nulidade.

Portanto, rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante, pois inexistente a alegada incoerência na fundamentação fática da autuação, não havendo, por consequência, qualquer hipótese de cerceamento de defesa, até porque, para ilidir o feito fiscal, bastaria à Impugnante comprovar a existência de registros referentes aos respectivos gastos, a crédito da conta “Caixa” (*baixa dos valores debitados, não referentes a ingressos de recursos no caixa*).

#### **1.2. Arguição de “Incoerência na Fundamentação Legal do Segundo Item 5.1”:**

A Impugnante relata que, com relação ao segundo item do Auto de Infração, a Fiscalização apresenta como fundamentação da irregularidade a constatação, “*no período de junho de 2012 a maio de 2013, que a Autuada emitiu as notas fiscais relacionadas no Anexo III, em suas saídas internas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem realizar o ajuste da MVA, apesar de determinação expressa conforme o parágrafo único do artigo 8º do Regime Especial nº 16.000442670-84*”.

Alega, entretanto, que houve incoerência na fundamentação legal da irregularidade, tendo em vista que os valores exigidos e demonstrados na planilha de fls. 28/53 não decorrem somente da MVA ajustada, mas também da utilização pela Fiscalização da alíquota de 18% (dezoito por cento), no cálculo do ICMS/ST, enquanto a alíquota por ela utilizada foi de 12% (doze por cento).

Afirma que o Fiscalização “*não fez qualquer menção, no Auto de Infração, referente a essa suposta irregularidade. Faltou, pois, no Auto de Infração, a motivação e o correspondente dispositivo legal infringido*”.

Por essa razão, argui a nulidade do Auto de Infração, por entender que houve ofensa ao disposto no art. 89, IV e V do RPTA.

Entretanto, não lhe assiste razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, que no momento da solicitação de regime especial (fls. 825/830), a Impugnante requereu tratamento tributário diferenciado e inseriu, no inciso VI da Cláusula 10ª, que “*nas operações internas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, que a alíquota incidente na operação própria da BRACICLO será reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, nos termos do § 13, art. 42, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002*”.

Quando da concessão do Regime Especial nº 16.000442670-84 (fls. 854/857), exatamente pelo fato de a alíquota interna dos produtos comercializados pela Impugnante (bicicletas) ser de 18% (dezoito por cento) e, portanto, superior a 12% (doze por cento), foi deferida a redução pleiteada pela Impugnante, por intermédio do art. 7º do regime especial, com as ressalvas contidas em seu art. 8º e seu parágrafo único, *verbis*:

Art. 7º Fica autorizada à BRACICLO a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas, em operações internas, de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Art. 8º **A alíquota prevista no artigo anterior incide exclusivamente na operação própria**, em relação às mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto será apurada na forma prevista no §7º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS. (Grifou-se)

Observa-se que o art. 8º estabelece que a alíquota de 12% seria aplicável, exclusivamente, às operações próprias da Impugnante, ou seja, no cálculo do ICMS/ST relativo às operações subsequentes (operações presumidas de terceiros) a alíquota que deveria ser aplicada é aquela normalmente prevista para os produtos comercializados pela Impugnante, sem redução, que no caso é de 18%.

Por sua vez, o parágrafo único do art. 8º estabelece que a base de cálculo da substituição tributária deve ser apurada na forma prevista no art. 19, § 7º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, que tem a seguinte redação:

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

[...]

§ 7º. Nas operações internas com mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, **caso a alíquota efetiva da operação própria do contribuinte seja reduzida em virtude de regime especial de caráter individual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota geral**, observada a fórmula  
"MVA ajustada =  $[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 -$

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALQ indiv) / (1 - ALQ geral)] - 1}x 100", onde:"  
(Grifou-se)

Vê-se, pois, que a Impugnante deveria ter ajustado o percentual de Margem de Valor Agregado (MVA), de acordo com a alíquota efetiva dos produtos por ela comercializados, ou seja, 18%. O ajuste da MVA decorre exatamente do fato de a Impugnante ter redução da alíquota efetiva da operação própria, em virtude de regime especial de caráter individual.

Portanto, para as bicicletas comercializadas pela Impugnante por meio das notas fiscais acostadas às fls. 149/823, o procedimento correto seria a utilização da MVA ajustada (57,7561%), para fins de apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária, e da alíquota de 18%, no momento do cálculo do ICMS/ST, referente às operações subsequentes. Porém, a Impugnante utilizou a MVA "normal" (47% - subitem 31.1 da Parte 2 do Anexo XV) e a alíquota de 12% (doze por cento) no cálculo do ICMS/ST.

Não cabe a alegação da Impugnante, que desconhece a alíquota efetiva prevista para as bicicletas por ela comercializadas (18%), utilizada no momento do cálculo do ICMS/ST, com o intuito de arguir a nulidade do Auto de Infração, pelo fato de a Fiscalização não ter incluído nos artigos infringidos o dispositivo legal relativo à referida alíquota, até porque, como já relatado, o pleito da Impugnante para redução da alíquota, em suas operações próprias, foi exatamente pelo fato de a alíquota efetiva (18%) ser superior à pleiteada (12%).

Assim, inexistente incoerência na fundamentação legal da irregularidade ora em análise, pois a Impugnante, ao emitir as notas fiscais relacionadas no Anexo II do AI (fls. 28/53), relativas às suas saídas internas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, realmente deixou de realizar o ajuste da MVA, o que ocasionou a adoção de base de cálculo inferior à prevista no regime especial e no RICMS/02, e, por consequência, recolheu valor a menor do ICMS devido por substituição tributária.

O que a Fiscalização fez foi simplesmente calcular o ICMS/ST efetivamente devido, com utilização da alíquota de 18% (dezoito por cento) e da MVA ajustada, deduzindo deste o valor destacado nas notas fiscais emitidas pela Impugnante, para fins de apuração da diferença não recolhida aos cofres públicos.

Sustenta a Impugnante, que deveria ter sido intimada ou notificada para justificar porque não realizou o ajuste da MVA e porque teria destacado o ICMS da substituição tributária com a alíquota de 12% (doze por cento).

Entretanto, diante da determinação expressa no Regime Especial e da previsão legal acima anteriormente, caberia à Autuada adotar o procedimento correto para o destaque e recolhimento do ICMS/ST correspondente às operações. Constatada a inobservância da regra estabelecida, coube à Fiscalização efetuar o lançamento de ofício, para cobrança dos valores devidos.

Não houve conduta indevida por parte da Fiscalização durante a fase de constituição do crédito tributário, pois inexistente determinação legal no sentido de se intimar o contribuinte para que apresente esclarecimentos acerca de irregularidades apuradas pela Fiscalização (exceto nos casos de desconsideração de negócio jurídico, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que não é o caso dos autos), mesmo porque, no âmbito do processo administrativo, é assegurado a todo contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Além disso, independentemente de qualquer esclarecimento da Impugnante, o certo é que esta infringiu a legislação ao utilizar a alíquota de 12% (doze por cento) e não a de 18% (dezoito por cento), como já demonstrado.

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine com segurança a natureza das infrações. A infração à legislação tributária está perfeitamente tipificada e existe a citação dos dispositivos infringidos e das penalidades, ou seja, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no RPTA (Decreto nº 44.747/08), foram plenamente observados.

Diante do exposto, rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante.

### 1.3. Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que **não** compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

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

## 2. Do Mérito:

### 2.1. Da Irregularidade “1”:

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” da empresa autuada.

As exigências fiscais referem-se aos ICMS relativo às operações próprias da Impugnante e ao ICMS devido por substituição tributária, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, II e § 2º, III do citado dispositivo, e da Multa Isolada prevista no art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativos de fls. 24/27 e 54 e exemplos a seguir.

Período	Saídas S/NF (R\$)	Alíquota	ICMS Op. Própria	MR Normal (50%)	MVA	BC ST	ICMS ST	MR_ST (100%)	MI (20%)
jan-10	34.237,00	18%	6.162,66	3.081,33	47%	50.328,39	2.896,45	2.896,45	6.847,40
fev-10	49.000,00	18%	8.820,00	4.410,00	47%	72.030,00	4.145,40	4.145,40	9.800,00
mar-10	95.775,00	18%	17.239,50	8.619,75	47%	140.789,25	8.102,57	8.102,57	19.155,00
abr-10	142.197,00	18%	25.595,46	12.797,73	47%	209.029,59	12.029,87	12.029,87	28.439,40

Obs.: MR Normal: Art. 56, II; MR\_ST: Art. 56, § 2º; MI: Art. 55, II, "a" - Todos da Lei nº 6.763/75

Ressalte-se que no período de janeiro a dezembro de 2010 a Impugnante ainda não era detentora do regime especial analisado no tópico “1.2” das preliminares,



referente à irregularidade “2” do Auto de Infração, embora fosse responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes, nos termos previstos no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV c/c subitens “**31.1**” (efeitos a partir de 01/11/09), para o caso específico das operações com bicicletas, e subitens “31.2” e “31.5”, no tocante às partes e peças (de bicicletas).

Portanto, no período em questão (01/01/10 a 31/12/10), não havia redução da alíquota relativa à operação própria da Impugnante e, por consequência, também não havia necessidade de ajuste da MVA.

Os lançamentos contábeis relativos à irregularidade em análise encontram-se listados no Anexo I (fls. 24/27), onde constam informações detalhadas relativas a cada lançamento.

Da análise do referido anexo (fls. 24/27), verifica-se que o suprimento indevido da conta “Caixa” foi apurado mediante a constatação da existência de lançamentos contábeis a débito da referida conta, relativos a valores vinculados aos seguintes documentos/ocorrências:

- Cheques compensados (total de 47 lançamentos);
- Cheques utilizados para pagamentos diversos (10 lançamentos);
- Transferências bancárias (04 lançamentos);
- De valores que não contam nos extratos bancários (02 lançamentos);
- Vendas a prazo, contabilizadas como se à vista fossem (11 lançamentos).

Os cheques compensados, por não representarem ingressos efetivos de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos.

Assim, se a conta “Caixa” fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta, deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (*Passivo ou Despesa*) e a crédito da conta “Caixa” (*Ativo*), baixa esta não comprovada pela Impugnante.

Ora, se o beneficiário do cheque não é o próprio contribuinte emitente e sim terceira pessoa, o recurso dele proveniente, lançado indevidamente no caixa, caracteriza-se como um recurso não comprovado, uma vez que o numerário relativo ao cheque, por ter sido destinado a terceiros, não ingressa na conta “Caixa”.

Segue essa linha o Acórdão CSRF/01-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, conforme ementa reproduzida a seguir:

**“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO À 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.” (GRIFOU-SE)**

**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.**

Observe-se que o acórdão em questão faz menção a omissão de receitas, em montante equivalente ao valor do suprimento inexistente, afirmando, inclusive, que a caracterização da omissão de receitas se dá de forma concreta e não presuntiva, exatamente em função de ser considerado inexistente o suprimento oriundo de cheques compensados.

Dentro da mesma lógica, os lançamentos contábeis a débito da conta “Caixa”, sem a respectiva baixa (*lançamento a crédito do “Caixa” do respectivo gasto*), de valores relativos cheques utilizados para pagamentos diversos, transferências bancárias e de valores que sequer constam nos extratos bancários (para os quais a Impugnante não apresentou qualquer documento), também caracterizam omissão de receitas (recursos não comprovados), uma vez que nenhuma destas operações representa efetivo ingresso de recursos na conta “Caixa”.

Com relação aos lançamentos referentes a vendas a prazo, contabilizadas como se à vista fossem, cabem as seguintes considerações:

→ Referem-se a notas fiscais emitidas nos meses de novembro e dezembro de 2010, destinadas à empresa “Eletrozema Ltda.”;

→ O recebimento das vendas ocorreu somente no exercício seguinte, mais precisamente em 05/01/11, conforme informação da própria Impugnante (fl. 864), informação esta comprovada pelo extrato bancário acostado à fl. 910;

→ O balanço patrimonial de 31/12/10 aponta a existência de saldo credor na conta “Caixa”, no valor de R\$ 151.080,84 (fl. 873), ou seja, se o valor das vendas a prazo fosse estornado o saldo credor ficaria aumentaria no exato montante das vendas a prazo, indevidamente contabilizadas com vendas à vista;

→ Trata-se, portanto, de suprimento artificial da conta “Caixa”, no exercício de 2010, pois o efetivo recebimento, em conta corrente bancária, ocorreu somente em 2011.

Portanto, no que diz respeito aos lançamentos listados no Anexo I (fls. 24/27), corretamente agiu a Fiscalização em considerar os valores a eles relativos como provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receita existentes na legislação de regência dos tributos federais. (Grifou-se)

### RICMS/02

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

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal. (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”, pois o citado dispositivo regulamentar autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Ressalte-se, porém, que o balanço patrimonial da empresa autuada, informa a existência de saldo credor na conta “Caixa”, no valor de R\$ 151.080,84 (fl. 873), em 31/12/10. Por sua vez, as cópias do livro Razão acostadas às fls. 94/147, também indicam saldos credores da conta “Caixa” em diversas datas do exercício de 2010, especialmente nos meses de janeiro a setembro.

Tal fato reforça ainda mais a acusação fiscal, pois se os valores objeto da autuação fossem glosados, para fins de recomposição da conta “Caixa”, o saldo credor já existente, levando-se em consideração apenas o informado no balanço de 31/12/10, ficaria aumentado no exato montante dos suprimentos indevidos, ou seja, os suprimentos indevidos ficariam ainda mais caracterizados pela formação de saldo credor em conta de natureza tipicamente devedora.

Cabe lembrar que 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.

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso ou da regularidade dos registros contábeis.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *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 desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Os documentos anexados pela Impugnante as fls. 1.074/1.100, bem como os documentos acostados às fls. 902/908, não têm o condão de ilidir o feito fiscal, muito pelo contrário, pois demonstram claramente que os valores lançados a débito da conta “Caixa” foram destinados a terceiros, não ingressando, por consequência, no caixa da empresa.

Apesar de não ter sido citado no Auto de Infração, até mesmo por ser desnecessário, cabe destacar que o art. 281, II do RIR/2005, norma aplicada de forma subsidiária, nos termos do art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, caracteriza como omissão de receita a falta de escrituração dos pagamentos efetuados, que se aplica integralmente ao caso dos autos, pois, como afirmado, a Impugnante não efetuou os lançamentos contábeis, a crédito da conta “Caixa”, dos valores referentes aos pagamentos vinculados aos valores debitados em seus extratos bancários (não apresentou comprovação dos lançamentos de baixo do caixa).

**RIR/2005**

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):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados. (Grifou-se)

A afirmação da Impugnante de que todos os valores contabilizados no caixa da empresa têm como origem a conta “Bancos” não condiz com a realidade, pois os recursos que saíram das contas correntes bancárias da empresa não foram “sacados” para suprimento do caixa, e sim direcionados a terceiros, ou seja, a movimentação bancária justifica os créditos lançados na conta “Bancos”, mas não os débitos na conta “Caixa”.

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

**2.2. Da Irregularidade “2”:**

A irregularidade refere-se à retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de junho de 2012 a maio de 2013, uma vez que a Autuada emitiu as notas fiscais relacionadas no Anexo II do AI (fls. 28/52), em suas saídas internas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem realizar o ajuste da MVA, apesar de determinação expressa contida no parágrafo único do art. 8º do Regime Especial nº 16.000442670-84.

As exigências fiscais referem-se à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, VII, “c” da citada lei, conforme demonstrativos de fls. 28/53 e 54.

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/01/2012

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada.

O quadro ilustrativo apresentado a seguir, traz alguns exemplos sobre a apuração da diferença do ICMS/ST, relativa às operações objeto da presente autuação:

NF Nº	MÊS	VALOR	IPI	SOMA	CÁLCULOS DA IMPUGNANTE					CÁLCULOS DO FISCO					
					ICMS OP. PRÓPRIA	MVA UTILIZADA	BC ICMS/ST	ALIQ/ST	ICMS ST DESTACADO	MVA CORRETA (AJUSTADA)	BC ST CORRETA	ALIQ/ST CORRETA	ICMS/ST DEVIDO	DIF. ICMS/ST	DIF. BC ICMS/ST
58	jun/12	670,00	67,00	737,00	80,40	47%	1.083,39	12%	49,61	57,7561%	1.162,66	18%	128,88	79,27	79,27
59	jun/12	4.008,50	400,85	4.409,35	481,02	47%	6.481,74	12%	296,79	57,7561%	6.956,02	18%	771,06	474,27	474,27
60	jun/12	2.771,12	277,11	3.048,23	332,53	47%	4.480,90	12%	205,18	57,7561%	4.808,77	18%	533,04	327,86	327,87
65	jun/12	8.360,91	836,09	9.197,00	1.003,31	47%	13.519,59	12%	619,03	57,7561%	14.508,83	18%	1.608,28	989,25	989,24
66	jun/12	9.680,90	968,10	10.649,00	1.161,70	47%	15.654,03	12%	716,77	57,7561%	16.799,45	18%	1.862,20	1.145,43	1.145,42
67	jun/12	453,85	45,39	499,24	54,46	47%	733,88	12%	33,60	57,7561%	787,57	18%	87,30	53,70	53,70
68	jun/12	2.120,00	212,00	2.332,00	254,40	47%	3.428,04	12%	156,96	57,7561%	3.678,87	18%	407,80	250,83	250,83
69	jun/12	12.659,41	1.265,93	13.925,34	1.519,11	47%	20.470,25	12%	937,30	57,7561%	21.968,07	18%	2.435,14	1.497,84	1.497,82

A Impugnante insiste que, de acordo com o art. 7º do Regime Especial nº 16.000442670-84 (fl. 855), a alíquota que deveria ser aplicada, no cálculo do ICMS/ST, deveria ser de 12% (doze por cento), e não de 18% (dezoito por cento), como fez a Fiscalização.

Art. 7º Fica autorizada à BRACICLO a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas, em operações internas, de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Porém, como já salientado, a alíquota de 12% (doze por cento) incide, exclusivamente, no cálculo do ICMS relativo às operações próprias da Impugnante, ou seja, no cálculo do ICMS/ST relativo às operações subsequentes (operações presumidas de terceiros) a alíquota que deveria ser aplicada é aquela normalmente prevista para os produtos comercializados pela Impugnante, sem redução, que no caso é de 18% (dezoito por cento).

Art. 8º **A alíquota prevista no artigo anterior incide exclusivamente na operação própria**, em relação às mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto será apurada na forma prevista no §7º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS. (Grifou-se)

Por sua vez, o parágrafo único do art. 8º estabelece que a base de cálculo da substituição tributária deve ser feita na forma prevista no art. 19, § 7º do Anexo XV do RICMS/02, que tem a seguinte redação:

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

(...)

§ 7º. Nas operações internas com mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, caso a alíquota efetiva da operação própria do contribuinte seja reduzida em virtude de regime especial de caráter individual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota geral, observada a fórmula "MVA ajustada = {[ (1 + MVA-ST original) x (1 - ALQ indiv) / (1 - ALQ geral) ] - 1} x 100", onde: (Grifou-se)

Vê-se, pois, que a Impugnante deveria ter ajustado o percentual de Margem de Valor Agregado de acordo com a alíquota efetiva dos produtos por ela comercializados, ou seja, **18%**. O ajuste da MVA decorre exatamente do fato de a Impugnante ter redução da alíquota efetiva da operação própria, em virtude de regime especial de caráter individual.

A Impugnante acostou aos autos a planilha de fls. 1.047/1.072, onde apura novas diferenças do ICMS/ST, utilizando a MVA ajustada de 57,7561%, insistindo, porém, em utilizar a alíquota de 12%.

Assim, apesar de ter reconhecido, ainda que de forma implícita, que não havia ajustado a MVA, esses novos cálculos, com diferenças menores que as apuradas pela Fiscalização, devem ser desconsiderados, uma vez que efetuados com utilização de alíquota incorreta (12%), pois, como já afirmado repetidas vezes, a alíquota aplicável no cálculo do ICMS/ST é de 18% (dezoito por cento).

O e-mail acostado aos autos pela Impugnante (fl. 1.133), por meio do qual tenta comprovar sua tentativa de *"buscar esclarecimentos junto à Delegacia Fiscal em Divinópolis (MG), solicitando informações sobre a correta implementação do Regime Especial nº 16.000442670-84, uma vez que havia dúvidas quanto à interpretação do texto legal do referido regime"* não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois, como visto, o regime especial é absolutamente claro quanto à utilização da MVA ajustada e quanto à previsão da aplicação da alíquota de 12% exclusivamente para as operações próprias da Impugnante.

Além disso, o referido "e-mail", segundo informação da Fiscalização, datado de 08/01/13, foi repassado quase 08 (oito) meses após a assinatura do regime especial, contrariando a tese da Impugnante de que estava tentando obter esclarecimentos sobre a correta implementação do regime.

### **2.2.1. Da Análise dos Documentos e Argumentos da Impugnante Inerentes ao Interlocutório Referentes à Irregularidade nº 2:**

#### **a) Relação de notas fiscais "CST 060" (fl. 1.155):**

Ao contrário do alegado pela Impugnante, não houve inserção indevida dos valores referentes aos itens das notas fiscais com código "CST 060" na planilha de fls. 28/54 (irregularidade nº 2), onde a Fiscalização apurou as diferenças do ICMS/ST não recolhidas pelo estabelecimento autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstram os exemplos a seguir, nas notas fiscais citadas pela Impugnante, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 1.156/1.210, a base de cálculo da operação própria equivale ao valor total dos produtos subtraído do montante referente aos itens das notas fiscais com código “CST 060”.

NFS CITADAS PELA IMPUGNANTE - CST 060 - EXEMPLOS (FL. 1.155)					
NF Nº	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	VALOR CST_060	BC_ICMS_OP PRÓPRIA	ICMS_OP PRÓPRIA	ICMS/ST DESTACADO
69	12.868,51	209,10	12.659,41	1.519,11	937,30
80	3.667,83	208,98	3.458,85	415,05	256,10
2934	776,00	176,00	600,00	72,00	44,42
2938	5.698,00	528,00	5.170,00	620,40	382,79
2952	4.382,00	528,00	3.854,00	462,48	285,35
153	1.120,00	88,00	1.032,00	123,84	76,40
178	8.658,73	627,00	8.031,73	963,81	594,67
227	9.867,10	208,98	9.658,12	1.158,97	715,10
243	2.421,62	1.279,56	1.142,06	137,05	84,55
2973	848,00	88,00	760,00	91,20	56,27
2974	836,00	176,00	660,00	79,20	48,87
2982	705,00	88,00	617,00	74,04	45,68

Por outro lado, na planilha de fls. 28/54, para apuração das diferenças de ICMS/ST, a Fiscalização adotou como preço de partida exatamente o valor da base de cálculo do ICMS relativo à operação própria informada em cada uma das notas fiscais, o que pode ser observado na tabela ilustrativa a seguir:

CÁLCULO DA ST - FISCO						
BC_ICMS_OP PRÓPRIA	IPI	MVA	BC_ST	ICMS_ST DEVIDO	DIF DE ICMS/ST	FL. AUTOS
12.659,41	1.265,93	57,7561%	21.968,07	2.435,14	1.497,84	28
3.458,85	345,89	57,7561%	6.002,21	665,35	409,25	28
600,00	60,00	57,7561%	1.041,19	115,41	70,99	29
5.170,00	517,00	57,7561%	8.971,59	994,49	611,70	29
3.854,00	385,40	57,7561%	6.687,91	741,34	455,99	30
1.032,00	103,20	57,7561%	1.790,85	198,51	122,11	31
8.031,73	803,18	57,7561%	13.937,61	1.544,96	950,29	32
9.658,12	965,81	57,7561%	16.759,90	1.857,81	1.142,71	33
1.142,06	114,20	57,7561%	1.981,83	219,68	135,13	34
760,00	76,00	57,7561%	1.318,84	146,19	89,92	35
660,00	66,00	57,7561%	1.145,31	126,96	78,09	35
617,00	61,70	57,7561%	1.070,69	118,68	73,00	35

Assim, como já afirmado, inexiste a alegada inserção indevida de valores relativos ao Código de Situação Tributário nº 060 na planilha fiscal de fls. 28/54, onde a Fiscalização apurou as diferenças de ICMS/ST relativas à irregularidade nº 2.

### **b) Relação de notas fiscais canceladas (fl. 1.211):**

Após analisar os documentos acostados às fls. 1.212/1.235, a Fiscalização acatou o argumento da Impugnante de que as notas fiscais relacionadas na planilha de fl. 1.211 foram efetivamente canceladas.

NOTAS FISCAIS CANCELADAS CITADAS PELA IMPUGNANTE (FL. 1.211)				
NF Nº	DATA	CLIENTE	VALOR	DIF. ST COBRADA
3057	06/09/2012	LOJA MODELO LTDA ME	497,79	50,17
3254	09/10/2012	JN SAVIER DIAS E CIA LTDA	11.160,42	1.124,72
3271	15/10/2012	RCG UTILIDADES DO LAR LTDA	3.047,12	307,08
3279	16/10/2012	ANA LÚCIA MAGALHÃES MOTA	1.350,13	136,08
3342	19/10/2012	EDSON JOS E CARDOSO E CIA LTDA	2.202,49	221,97
3752	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	8.796,90	886,53
3753	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	5.497,07	553,97
3754	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	4.963,84	500,25
3755	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	4.386,46	442,04
3756	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	4.663,61	469,99
3757	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	1.326,20	133,65
3758	05/02/2013	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA	6.555,34	660,63
			<b>54.447,37</b>	<b>5.487,08</b>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante disso, a Fiscalização refez a planilha de fls. 28/54, relativa à irregularidade nº 2, que foi substituída pelos quadros acostados às fls. 1.363/1.387, onde foram excluídas as referidas notas fiscais.

O crédito tributário remanescente encontra-se demonstrado às fls. 1.362 e 1.388.

São desnecessários, portanto, maiores comentários sobre a matéria em apreço, pois a Fiscalização cancelou a totalidade das exigências referentes às notas fiscais canceladas (diferença de ICMS/ST, MR/ST e MI – art. 55, VII, “c”), conforme planilha de fls. 1.363/1.387.

### **c) Relação de cheques nominais à “BRACICLO” (fl. 1.260):**

Conforme relatado, a Impugnante alega que os cheques relacionados à fl. 1.260, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 1.261/1.269, são nominais à própria empresa, o que significaria que o dinheiro foi retirado do banco e teria passado a figurar no caixa da empresa.

No entanto, a alegação da Impugnante não se coaduna com a realidade dos fatos.

Com efeito, analisando-se as cópias dos cheques acostados às fls. 1.261/1.269 com o extrato bancário de fls. 56/65, verifica-se que nenhum deles corresponde a saque bancário, para suprimento de caixa, pois foram destinados a pagamentos diversos (exceto o cheque nº 000017 - fl. 1.267, que se trata de cheque compensado).

CHEQUES NOMINAIS À "BRACICLO" (FLS. 1.260/1.269)					
FL. AUTOS	CHEQUE Nº	DATA	VALOR	HISTÓRICO LANÇADO NO EXTRATO BANCÁRIO	FL. AUTOS
1.261	000001	14/01/2010	5.000,00	PAGTO CONTAS CHQ 000001	56
1.262	000006	29/03/2010	26.500,00	PAGTO CONTAS CHQ 000006	57
1.263	000007	30/03/2010	20.500,00	PAGTO CONTAS CHQ 000007	58
1.264	000011	09/04/2010	5.500,00	PAGTO CONTAS CHQ 000011	58
1.265	000016	28/04/2010	7.000,00	PAGTO CONTAS CHQ 000016	58
1.266	000018	30/04/2010	16.000,00	PAGTO CONTAS CHQ 000018	58
1.267	000017	30/04/2010	15.000,00	CH COMPENSADO 001 000017	58
1.268	000022	01/10/2010	5.000,00	PAGTO CONTAS CHQ 000022	60
1.269	000024	27/10/2010	15.000,00	PAGTO CONTAS CHQ 000024	61
			<b>115.500,00</b>		

Não se trata, portanto, de uma mera mutação patrimonial no Ativo Circulante, que não alteraria a disponibilidade da financeira da empresa, como afirmado pela Impugnante, e sim de fato contábil modificativo diminutivo das disponibilidades da empresa, pois os cheques foram utilizados para pagamentos diversos, pagamentos estes não contabilizados (não foram efetuados os lançamentos de baixa da conta “Caixa” dos pagamentos realizados).

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas aos cheques listados pela Impugnante no quadro de fl. 1.260.

### **d) Relação de cheques compensados nominais a terceiros e Transferências realizadas para terceiros (fls. 1.271/1.272):**



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A mesma conclusão do item anterior se aplica aos documentos (cheques e transferências) acostados às fls. 1.273/1.325, pois a própria Impugnante reconhece que se referem a valores que foram destinados a terceiros, que foram por ela identificados na planilha de fls. 1.271/1.272, conforme exemplos a seguir:

LISTAGEM ELABORADA PELA IMPUGNANTE - FLS. 1.271/1.272 - EXEMPLOS			
DATA	INSTITUIÇÃO	VALOR	FAVORECIDO
19/01/2010	BANCO DO BRASIL S/A	8.889,00	KATEC IND E COM LTDA
19/01/2010	BANCO DO BRASIL S/A	7.311,00	KATEC IND E COM LTDA
19/01/2010	BANCO DO BRASIL S/A	6.923,00	KATEC IND E COM LTDA
19/01/2010	BANCO DO BRASIL S/A	6.114,00	KATEC IND E COM LTDA
02/02/2010	BANCO ITAÚ S/A	8.000,00	CLÉBER APARECIDO - PAGTO FORNecedor
05/03/2010	BANCO DO BRASIL S/A	7.933,00	PREFAB CONTRUÇÕES PRÉ FABRICADAS LTDA
05/03/2010	BANCO DO BRASIL S/A	6.170,00	PREFAB CONTRUÇÕES PRÉ FABRICADAS LTDA
05/03/2010	BANCO DO BRASIL S/A	4.915,00	PREFAB CONTRUÇÕES PRÉ FABRICADAS LTDA
22/03/2010	BANCO DO BRASIL S/A	3.464,00	MACTRA COM LTDA
24/03/2010	BANCO DO BRASIL S/A	4.591,00	AF FELIPE CONF
26/03/2010	BANCO DO BRASIL S/A	6.712,00	DAZAS FINANC E ADM LTDA
31/03/2010	BANCO ITAÚ S/A	15.000,00	BRACICLO IND E COM LTDA
15/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	9.599,00	MAGAZINE LUIZA
19/04/2010	BANCO ITAÚ S/A	4.000,00	R BARROS E EQUIPAMENTOS
28/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	5.760,00	VA ASS FINAN APA LTDA
29/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	10.593,00	VA ASS FINAN APA LTDA
29/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	10.112,00	VA ASS FINAN APA LTDA
29/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	6.425,00	GRUPO BRAÇO FORTE
29/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	5.668,00	GRUPO BRAÇO FORTE
29/04/2010	BANCO DO BRASIL S/A	5.250,00	GRUPO BRAÇO FORTE
08/07/2010	CREDIPRATA	50.000,00	EUGÊNIO ANDRADE RIBEIRO

Exatamente por terem sido destinados a terceiros é que tais recursos não poderiam ser lançados a débito da conta “Caixa”, pois não representam ingressos de valores no caixa.

Se a conta “Caixa” fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (*Passivo ou Despesa*) e a crédito da conta “Caixa” (*Ativo*), baixa esta não comprovada pela Impugnante.

Corretas, portanto, as exigências fiscais vinculadas aos valores listados às fls. 1.271/1.272, nos termos do art. 194, § 3º do RICMS/02, uma vez caracterizada a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

### **e) Das Vendas Realizadas à empresa “Eletrozema”:**

Conforme relatado, a Impugnante ressalta que “nas vendas realizadas para a empresa ELETROZEMA LTDA – fls. 26 e 27 dos autos, o fiscal, por entender que as notas fiscais foram lançadas incorretamente, tributou a empresa à alíquota de 18%”, além de ter exigido as multas e acréscimos legais (*ICMS, ICMS/ST, MR normal (50%), MR/ST (100%) e MI capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75*).

Destaca, no entanto, que a Fiscalização teria se equivocado, pois a referida empresa (“Eletrozema”) possui regime especial, que em seu art. 3º assim estabelece:

Art. 3º O remetente da mercadoria situado em outra unidade da Federação com a qual o Estado de Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio de ICMS para a instituição de substituição tributária, inclusive nas remessas em transferência para estabelecimento do mesmo contribuinte, efetuará normalmente a retenção e recolhimento do imposto, obedecidas as regras previstas no Anexo XV do RICMS, exceto em relação às mercadorias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

arroladas nos itens 18, 19, 20 a 24, 29 a 32, 39, 43 a 46 da parte 2 do mesmo anexo XV.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao remetente industrial mineiro, ou cento de distribuição deste, em relação às mercadorias cujo regime de substituição tributária tenha sido instituído mediante protocolo ou convênio ICMS, observada a dispensa de retenção em relação às mercadorias arroladas nos itens 18, 19, 20 a 24, 29 a 32, 39 43 a 46 da parte 2 do mesmo anexo XV.”

Em função de possuir regime especial de tributação e ter realizado as vendas dos produtos elencados nos itens excepcionados pelo art. 3º do RICMS/02, à empresa Eletrozema Ltda., a apuração feita pela Fiscalização seria incorreta e ilegal, pois a referida empresa (“Eletrozema”) também possui regime especial desobrigando o industrial mineiro de efetuar retenções, vale dizer, no presente caso a Impugnante deveria arcar somente com o ICMS operação própria, que seria de 12% (doze por cento), conforme art. 7º de seu regime especial de tributação.

Entretanto, inexistem exigências fiscais referentes a operações realizadas pela Impugnante, com regular emissão de documentos fiscais, com a empresa “Eletrozema”, sendo incabível, portanto, qualquer análise sobre a aplicação dos regimes especiais por ela citados.

Nesse sentido, cabe lembrar que a irregularidade nº 1 se refere a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação de suprimentos ilegítimos da conta “Caixa”, por meio dos lançamentos contábeis relacionados às fls. 24/27.

Parte dos suprimentos indevidos da conta “Caixa” se referiam a valores inerentes a vendas a prazo para a empresa “Eletrozema”, que foram contabilizadas como se fossem à vista, conforme excerto apresentado a seguir:

Parecer Anterior da Assessoria - fls. 1.138/1.150

“... Da análise do referido anexo (fls. 24/27), verifica-se que o suprimento indevido da conta “Caixa” foi apurado mediante a constatação da existência de lançamentos contábeis a débito da referida conta, relativos a valores vinculados aos seguintes documentos/ocorrências:

- Cheques compensados (total de 47 lançamentos);
- Cheques utilizados para pagamentos diversos (10 lançamentos);
- Transferências bancárias (04 lançamentos);
- De valores que não contam nos extratos bancários (02 lançamentos);
- **Vendas a prazo, contabilizadas como se à vista fossem (11 lançamentos).**

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação aos lançamentos referentes a vendas a prazo, contabilizadas como se à vista fossem, cabem as seguintes considerações:

→ Referem-se a notas fiscais emitidas nos meses de novembro e dezembro de 2010, destinadas à empresa “Eletrozema Ltda.”;

→ O recebimento das vendas ocorreu somente no exercício seguinte, mais precisamente em 05/01/11, conforme informação da própria Impugnante (fl. 864), informação esta comprovada pelo extrato bancário acostado à fl. 910;

→ O balanço patrimonial de 31/12/10 aponta a existência de saldo credor na conta “Caixa”, no valor de R\$ 151.080,84 (fl. 873), ou seja, **se o valor das vendas a prazo fosse estornado o saldo credor aumentaria no exato montante das vendas a prazo, indevidamente contabilizadas com vendas à vista;**

→ **Trata-se**, portanto, **de suprimento artificial da conta “Caixa”**, no exercício de 2010, pois o efetivo recebimento, em conta corrente bancária, ocorreu somente em 2011.” (Grifou-se)

Como visto, o próprio balanço patrimonial de 31/12/10 já apontava a existência de saldo credor em conta tipicamente devedora (“Caixa”), no valor equivalente a R\$ 151.080,84 (cento e cinquenta e um mil, oitenta reais e oitenta e quatro centavos), às fl. 873.

Porém, o montante real do saldo credor era muito maior, pois a Impugnante havia lançado indevidamente em seu caixa, em novembro e dezembro de 2010, os valores indicados a seguir, relativos a vendas a prazo para a empresa “Eletrozema”, que somente foram recebidos no exercício de 2011.

LANÇAMENTOS RELATIVOS A SUPRIMENTOS INDEVIDOS DA CONTA CAIXA				
PERÍODO	CONTA DEBITADA	CONTA CREDITADA	VALOR	HISTÓRICO CONTÁBIL
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	85.504,10	VENDA CONF NF 000878 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	79.756,42	VENDA CONF NF 000886 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	77.847,55	VENDA CONF NF 000888 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	81.285,99	VENDA CONF NF 000915 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	90.274,60	VENDA CONF NF 000965 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	78.945,37	VENDA CONF NF 000985 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	79.140,95	VENDA CONF NF 001016 DE ELETROZEMA LTDA
nov-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	81.819,21	VENDA CONF NF 001028 DE ELETROZEMA LTDA
dez-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	82.062,64	VENDA CONF NF 001063 DE ELETROZEMA LTDA
dez-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	86.822,10	VENDA CONF NF 001067 DE ELETROZEMA LTDA
dez-10	"CAIXA"	"VENDAS A VISTA"	35.166,76	VENDA CONF NF 001083 DE ELETROZEMA LTDA
			<b>858.625,69</b>	

O valor das vendas a prazo fosse estornado do caixa, o saldo credor aumentaria no exato montante das vendas a prazo, indevidamente contabilizadas como vendas à vista, ou seja, o saldo credor real seria de R\$ 1.009.706,53 (R\$ 1.009.706,53 = R\$ 151.080,84 + R\$ 858.625,69).

Verifica-se, portanto, que a Impugnante, mediante artifício contábil, supriu indevidamente seu caixa, ou seja, do ponto de vista contábil os valores lançados no caixa, em novembro e dezembro de 2010, foram justificados como sendo relativos a vendas efetuadas para a empresa “Eletrozema”, porém, a realidade fática não era esta,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pois os valores relativos a essas vendas somente foram recebidas no exercício seguinte (2011).

Assim, as notas fiscais emitidas para a empresa “Eletrozema” não se prestam como lastro documental dos valores lançados a débito da conta “Caixa”, sendo estes, por consequência, considerados como recursos não comprovados ou sem origem comprovada.

Por outro lado, o art. 194, § 3º do RICMS/02 é absolutamente claro ao estabelecer que a existência de saldo credor ou recursos não comprovados na conta “Caixa” autorizam a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal (omissão de receitas).

Baseando-se nessa presunção legal, a Fiscalização corretamente caracterizou os lançamentos contábeis como fonte de omissão de receitas, uma vez que utilizados para suprimento artificial da conta “Caixa”, vale dizer, os valores contabilizados como vendas à vista, sem lastro documental, foram considerados como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, motivo pelo qual, foram exigidos o ICMS relativo à operação própria e o ICMS devido por substituição tributária, com os acréscimos legais.

Portanto, como já afirmado, inexistem exigências fiscais referentes às notas fiscais propriamente ditas, destinadas a empresa “Eletrozema”, que foram utilizadas contabilmente como fonte de aumento artificial da conta “Caixa”. As exigências referem-se a saídas desacobertas de documentação fiscal, legalmente presumidas e não contraditadas pela Impugnante, conforme exposto no parecer de fls. 1.138/1.150.

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da retificação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.361/1.391, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Revisora**

**Antônio César Ribeiro  
Relator**

GR/T

21.740/14/1ª