

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.211/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000751644-59  
Impugnação: 40.010144310-17  
Impugnante: Qualy Carne Ltda.  
IE: 001058474.00-77  
Coobrigados: Rodrigo Márcio da Silva  
CPF: 749.993.386-53  
Roseleny de Melo Silva  
CPF: 535.241.106-06  
Proc. S. Passivo: Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição dos Coobrigados, sócios-administradores, para o polo passivo da obrigação tributária, os quais são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS".** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta "Caixa", o ingresso de recursos sem comprovação de origem, representados pelo lançamento a débito de cheques de clientes, não mais rerepresentáveis, valores referentes a TEDs e valores que correspondem a recebimentos de clientes sem lastro documental, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de junho de 2012 a dezembro de 2015, caracterizadas pela entrada de recursos não comprovados na conta "Caixa", nos termos do disposto no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02.

O suprimento indevido na conta contábil "Caixa" ocorreu mediante lançamentos de cheques devolvidos não mais rerepresentáveis (Anexo I de fls. 09/14);

valores referentes a TEDs e valores que correspondem a recebimentos de clientes sem lastro documental (Anexo II de fls. 16) a débito na referida conta contábil.

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 6.763/75.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa atuada, os sócios-administradores acima identificados, nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Infração - AI de fls. 02/05; Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF e Termo de Prorrogação de fls. 06/07; Resumo do Crédito Tributário de fls. 08; Anexo I: Suprimento de Caixa com cheques devolvidos não representáveis (fls. 09//14); Relação referente a motivos de devolução de cheques (fls. 15); Anexo II: Ingressos de recursos não comprovados na conta caixa (fls. 16); Resposta da Autuada em relação à intimação fiscal sobre recursos não comprovados na conta caixa (fls. 17); extratos bancários (fls. 18/457).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 469/479.

Relata que tem por atividade o comércio atacadista de carnes bovinas, suínas, derivados, consoante se extrai do objeto social em seu contrato social (Doc. 01 - fls. 484/487).

Defende que inexistiram saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal porque os cheques devolvidos foram “resgatados” e, dessa forma, os valores recebidos em função destes cheques foram utilizados para pagamentos diversos.

Alega que tal fato levou o Fisco a entender que os ingressos dos valores referentes aos resgates dos cheques são provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal e, por consequência, sem o recolhimento do ICMS.

Assevera que “não pode haver conjectura de má-fé de todo e qualquer contribuinte sem qualquer critério, notadamente, da Impugnante, que é pessoa idônea”.

Argui que nunca efetuou saída de mercadoria sem o respectivo documento fiscal, não agindo em desconformidade com a legislação vigente, tanto que possui todas as certidões fiscais negativas, federal, estadual e municipal (Doc. 03 de fls. 489/491).

Repete que todos os cheques ditos “não rerepresentáveis” foram resgatados perante os endossatários, ingressaram na conta caixa, de forma a não prejudicar o seu saldo.

Diz que vários cheques recebidos pela Impugnante foram realmente devolvidos por diversos motivos como, por exemplo, preenchimento incorreto, sem fundos, divergência de assinatura, conta encerrada, sustado, etc., mas uma empresa jamais sobreviveria com tanta inadimplência de seus clientes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fala que é de se considerar que na maioria das vezes os cheques são resgatados por seus emissores e assim o sendo constituem receita para a credora.

Ressalta que os cheques recebidos pela Impugnante de clientes e eventualmente devolvidos sempre eram trocados por eles, seja por cheques de terceiros ou ainda pagos em dinheiro e resgatados.

Informa que as telas do SPC anexas à defesa (Docs. 04 a 07 - fls. 492/705), juntamente com os respectivos cheques, comprovam a informação de que os vários cheques autuados, mencionados pelo Fisco no “Demonstrativo do Crédito Tributário” do AI em epígrafe, foram todos resgatados e devidamente quitados, posto que não constam como “devoluções informadas por usuários e não simplesmente sustados ou protestados, ou por algum outro motivo que não condizente com o resgate e pagamento junto ao credor”.

Menciona que a utilização da presunção pela Fiscalização não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. E pode haver o afastamento da presunção estabelecida, pois esta não é absoluta, mas sim relativa.

Reporta-se, novamente, às telas do SPC colacionadas aos autos sustentando que elas são provas cabais do que se está alegando na defesa, pois resta claro, ao se analisar tais documentos, que os cheques, objeto da autuação fiscal, foram resgatados por seus emitentes e devidamente quitados junto à credora, ora Impugnante.

Argui que, ao contrário do alegado pela Fiscalização, parte dos cheques devolvidos foi devidamente resgatada pelos clientes da Impugnante tornando crédito em caixa para pagamento de despesas diversas, refutando a presunção fiscal.

Entende respaldar sua tese de defesa decisões deste Conselho de Contribuintes cujos excertos reproduz (PTA nº 01.000169615-18 – Acórdão nº 19.867/12/2ª e PTA nº 01.000203821-36 – Acórdão nº 21.546/14/1ª).

Assevera que demonstrada a origem dos valores ingressados na conta caixa da empresa (*referente a cheques anteriormente devolvidos, ainda que não mais apresentáveis, resgatados por seus emissores*), não se pode concluir pela ocorrência de saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Salienta que, caso não tivesse recebido as quantias referidas nos cheques devolvidos ora autuados, tal fato implicaria em dizer que ela se encontra inadimplente e em situação financeira precária, o que não ocorre conforme consta dos documentos colacionados às fls. 706/709 (comprovações de ausência de demandas judiciais do contribuinte).

Destaca que a Fiscalização entendeu que a Impugnante também promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, no período de 02 de julho de 2015, mediante ingresso de recursos referente à baixa da conta analítica 1.1.2.01.00001 (conta clientes diversos), lançados na conta contábil caixa – 1.1.1.01.0001.

Explica que realizou a baixa extemporânea da conta clientes, tendo em vista a constatação (também fora de tempo) dos respectivos recebimentos de seus clientes (consumidor final).

Ressalta que atuava também no comércio varejista, sendo constatado, em julho de 2015, a ausência de baixa das vendas a prazo para consumidor final, cujas notas fiscais foram emitidas por meio de ECF, sendo estas a origem de recurso na conta contábil.

Fala que tal fato levou ao Fisco a entender que a baixa realizada, para fins de ajuste, foi proveniente de saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido.

Diz que a conta contábil “clientes diversos”, por equívoco da Contribuinte, não estava sendo baixada à medida em que os recebimentos de vendas a prazo iam sendo efetuados pelos clientes/consumidores. Assim, logo foi realizado o lançamento de transferência para fins de regularização da conta contábil.

Argui que o procedimento contábil, por ela efetuado, está de acordo com o disposto no art. 269, §2º, do Decreto nº 3.000/99 e item 34 da Resolução CFC nº 1.330/11, cujos excertos transcreve.

Assevera que realizou o lançamento contábil de forma correta, pagou o imposto no momento do fato gerador, não podendo ser penalizado pelo simples fato de ter realizado o ajuste contábil de acordo com o que disciplina a legislação.

Requer a aplicação da multa isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor das saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55, da Lei nº 6.763/75.

Requer a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 729/732, refuta as alegações da Defesa aos seguintes argumentos:

- assevera que não procede a alegação da Defesa de inexistência de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal pelo fato de os cheques devolvidos terem sido resgatados perante os endossatários;

- diz que, na tentativa de provar o alegado, a Impugnante juntou diversas cópias de consultas efetuadas por meio da Associação Empresarial de Pará de Minas – ASCIPAM do “SCPC Cheque”, com intuito de demonstrar não constar devoluções de cheques em nome dos respectivos emitentes;

- explica que a sigla “SCPC” se refere ao Sistema Central de Proteção ao Crédito e, conforme consta na página na Internet daquela Associação “permite aos associados fazerem registros junto ao SCPC de todos os clientes em débito e, conseqüentemente, bloquear o crédito do devedor junto aos demais associados e SCPCs do Brasil” (*in* WEB - <http://www.ascipam.com.br/index.php?d=scpc>, consulta em 28/08/17 às 15:00 horas);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- menciona que as referidas consultas não são provas cabais de que os cheques devolvidos e utilizados como suprimento de caixa tiveram os seus valores de fato ingressados na citada conta contábil;

- sustenta que o SCPC, conforme mencionado, é um mero serviço de registro que, por não ser obrigatório, pode não conter todas as informações de todos os cheques devolvidos do emitente porque depende da ação do associado para efetuar o registro;

- as microfilmagens dos cheques também nada provam no sentido de que os valores referentes a tais documentos foram realmente recebidos pela Impugnante;

- ressalta que a prática correta na escrituração contábil seria o registro da devolução do cheque, a débito em conta transitória específica, e por ocasião do eventual recebimento do valor representado pelo cheque, novo registro a débito de caixa e a crédito da conta transitória;

- diz que assim a contabilidade representaria os dois fatos contábeis de forma correta – a devolução e o ingresso no caixa, com os requisitos contábeis mínimos obrigatórios – origem, data e valor do recurso;

- alega que as consultas de inexistência de pendências da Impugnante nos diversos órgãos de registro e controle nada provam no sentido de que os cheques objeto da autuação fiscal foram recebidos;

- sustenta que os acórdãos deste Conselho de Contribuintes, citados pela Impugnante (fls. 473 e 474), referem-se a julgamentos em que foram apresentados documentos comprobatórios dos recursos contabilizados, contraditando a acusação fiscal imputada, o que não é o caso do presente Auto de Infração - AI;

- fala que também não procede a alegação defensiva sobre a inexistência de saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, apurada no lançamento contábil de 05/07/15 - a débito de caixa e a crédito da conta “clientes diversos”, sob a afirmação de que o valor apontado pelo Fisco refere-se a baixa das vendas (a prazo) cujas notas fiscais foram emitidas por meio de ECF e as baixas não foram efetuadas na época própria;

- esclarece que o Anexo II do Auto de Infração - AI apontou, além deste fato, o ingresso de outros recursos não comprovados na conta caixa, referentes a “TED” listados em extratos bancários, os quais não foram elididos pela Defesa;

- sobre o valor de R\$ 563.992,26, lançado a débito de Caixa no dia 05/07/15, menciona que a Impugnante já havia apresentado tal alegação de ser baixa de recebimentos não efetuadas em época própria, em atendimento à intimação fiscal eletrônica nº 07 - de fls. 17;

- ressalta que não foram apresentados à época do trabalho fiscal e nem anexados com a impugnação nenhum documento contábil hábil a provar o alegado, ou seja, de que o referido valor foi de fato auferido pela Impugnante em alguma época;

- assevera que o art. 269 do Decreto Federal nº 3.000/99, citado pela Impugnante para embasar a alegação de que tal lançamento trata-se de correção

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

permitida na escrituração contábil por meio de lançamento de “transferência”, também não alberga o seu entendimento;

- destaca que, conforme citado pela Impugnante às fls. 477, o “lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada por meio da transposição do registro para a conta correta”;

- assevera que, sem dúvida alguma, não foi isto o estampado no registro contábil em questão;

- diz que não houve registro algum, seja a crédito ou a débito, corrigido pelo lançamento ora em questão;

- alega que o lançamento espelha, sim, o registro de um ingresso de recurso na conta caixa sem a necessária comprovação da origem;

- diz não assistir razão à Impugnante quanto à alegação de que houve equívoco do Fisco no cálculo da multa isolada aplicada, pois, conforme constou no Relatório do AI, o valor de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal totaliza R\$1.180.424,68, sobre o qual se exigiu a Penalidade Isolada no percentual de 20% (vinte por cento), conforme previsto no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, totalizando o valor de R\$ 236,084,93, o qual foi levado ao Demonstrativo do Crédito Tributário do AI;

- menciona que o valor citado pela Impugnante, no montante de R\$ 112.798,45, teve como base de cálculo tão somente o valor de R\$ 563.992,26, que se refere ao lançamento contábil de 05/07/1, o qual, conforme o Anexo III do AI de fls. 08, é apenas uma parte do crédito tributário na presente autuação fiscal.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da juntada de documentos e do despacho interlocutório exarado pela Câmara de Julgamento**

A 2ª Câmara de Julgamento, na Sessão realizada no dia 27/03/18, decidiu, em preliminar, à unanimidade, deferir requerimento de juntada de documento protocolado neste Conselho em 19/03/18 sob o nº 18326. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, apresentasse: 1) uma planilha relacionando os cheques de fls. 9/14 dos autos com as respectivas notas fiscais emitidas, anexando cópias das mesmas, e ainda, apontando na contabilidade e extratos bancários, os valores recebidos em substituição aos cheques devolvidos e não compensados e; 2) uma planilha relacionando os valores lançados na contabilidade apontados pela Fiscalização às fls. 16 dos autos com o respectivo documento fiscal e cheques recebidos e não compensados na conta bancária da empresa, anexando cópias das notas fiscais, vinculando com os documentos apresentados no Anexo II do documento de Protocolo nº 18326 (fls. 736).

Na oportunidade, são colacionados aos autos os seguintes documentos:

- aditamento da impugnação: por meio da qual justifica não ter conseguido colacionar aos autos, no prazo da impugnação, toda a documentação necessária a sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

defesa, tendo em vista que utilizava um sistema de gestão administrativa diverso do utilizado atualmente e não mais possuía contrato com a prestadora (TOTVS - empresa de sistema contábil);

- assevera que, desde a fiscalização, tentava obter a documentação (fls. 749/755 - cópia de correspondências eletrônicas entre a Autuada e a empresa TOTVS) e somente a obteve após encerrado o prazo para apresentação da impugnação;

- diz que, dentre as informações solicitadas pelo Fisco, foi determinada que a Autuada comprovasse o ingresso de R\$ 563.992,26 em sua conta “Caixa”;

- relata que caso tivesse obtido as informações contidas nos ECFs, cupons fiscais emitidos à época, restaria demonstrado que referido valor decorreu de vendas a varejo, devidamente tributadas e acobertadas;

- assevera que restaria claro ao Fisco que ocorrera apenas uma baixa extemporânea da conta cliente, no valor retro;

- relata que o montante de R\$ 563.992,26 foi recebido pela Impugnante entre setembro de 2013 e fevereiro de 2015, mas a conciliação e baixa ocorreram somente em 02/08/15, fato que ensejou o Fisco a presumir a existência de vendas desacobertas de documento fiscal;

- diz que jamais efetuou qualquer venda de mercadorias sem documento fiscal, o que ocorreu e levou ao Fisco a esta conclusão foi um ajuste entre contas clientes e caixa;

- sustenta que é empresa varejista e atacadista, e no varejo vende mercadorias a diversas pessoas físicas, conforme relatório de cupons fiscais (Anexo II - fls. 756/991);

- explica que, uma vez realizada a venda para consumidor final, emitia o documento fiscal por meio do ECF, ainda que o pagamento fosse a prazo, conforme relatório de cupons fiscais (Anexo II);

- diz que os valores lançados na “conta clientes diversos”, entre 09/2013 e 02/2015, correspondem à venda a prazo a consumidor final, os quais deveriam ter sido baixados a cada recebimento, o que não ocorreu, vindo a serem baixados conforme ajuste de contas somente em 02/07/15;

- sustenta que referidos recebimentos de clientes, referentes à vendas a prazo com cupom fiscal, não entraram na conta “Caixa” na data do respectivo recebimento e também não ocorreu a “baixa” na conta “clientes diversos”, ensejando uma falsa impressão de que estava havendo receita de venda de mercadorias sem emissão de documento fiscal;

- quando da fiscalização, foi informado ao Fisco tal situação, tendo sido solicitado à Autuada o relatório de vendas realizadas por meio de cupom fiscal, o que está sendo apresentado nesta oportunidade;

- reitera que a Impugnante efetuou o ajuste entre as contas clientes e caixa, com base no art. 269, §2º, da Decreto nº 3.000/99;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- registra que o estabelecimento atacadista que vende habitualmente no varejo deve criar uma seção de varejo e nela utilizar o ECF;

- alega que no período de 16/09/13 a 11/03/15, conforme previsão legal, o ICMS/ST era devido no momento da transferência da mercadoria do atacado para o varejo, conforme Decreto nº 46.271/13, por meio do qual houve modificação no §3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- sustenta que efetuou o pagamento do ICMS no momento da transferência das mercadorias, conforme livros de Registro de Saídas, de Apuração do ICMS e guias de recolhimento do imposto (Anexo III - fls. 992/1.077);

- entende que, para que haja a presunção de omissão de receita em decorrência de ingresso de recursos na conta “Caixa”, a Fiscalização deveria ter efetuado a recomposição da referida conta;

- assevera que a Fiscalização não realizou a recomposição da conta “caixa”, não demonstrando, mesmo porque não seria possível, a existência de eventual saldo credor na citada conta;

- conclui que não havendo saldo credor na conta “caixa”, não há como presumir a saída de mercadorias sem documento fiscal;

- requer a exclusão da exigência da penalidade isolada, alegando que os documentos fiscais foram emitidos pela Autuada.

- Anexo I: e-mails trocados entre a Impugnante e a empresa de sistema contábil Totvs (fls. 749/755);

- Anexo II: Relatório de cupons fiscais emitidos via ECF no período fiscalizado (9/2013 a 12/2015) – fls. 756/991;

- Anexo III: livro de Apuração de ICMS e guias de quitação do ICMS período de 09/2013 a 12/2015 – fls. 992/1.077.

Após prorrogação de prazo para cumprimento do despacho interlocutório (fls. 1.092/1.093), a Impugnante manifesta-se às fls. 1.103/1.110 e são colacionados aos autos os seguintes demonstrativos assim denominados:

- Anexo I: Planilha relacionando os cheques de fls. 09/14 dos autos com as respectivas notas fiscais emitidas (fls. 1.111/1.134);

- Anexo II: cópia de notas fiscais emitidas (fls. 1.135/1.594);

- Anexo III: microfilmagens dos cheques relacionados às fls. 9/14 dos autos (fls. 1.595/1.738);

- Anexo IV: relatório com cadastro interno da empresa com código de clientes (fls. 1.739/1.766);

- Anexo V: Planilha relacionando depósitos bancários (fls. 1.767/1.930);

- Anexo VI: Planilha analítica de vendas referente aos cupons fiscais (fls. 1.931/2.142);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo VII: Planilha reconstituição da conta caixa – em amarelo a inserção dos recebimentos dos cupons fiscais lançados na data correta (fls. 2.143/3.917).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 3.920/3.922 aos seguintes argumentos:

- dos documentos protocolados no CC/MG: às fls. 742 foi alegado que o ingresso do recurso não comprovado na conta “Caixa” no importe de R\$ 563.992,26 refere-se a valores lançados na conta “clientes diversos”, entre 09/2013 e 02/2015, e “correspondem a venda à prazo a consumidor final, os quais deveriam ter sido baixados à medida de cada recebimento, o que não ocorreu”;

- analisando os documentos de fls. 757/991, os quais se referem a um relatório contendo dados de diversos cupons fiscais, tem-se o seguinte:

a - em várias linhas consta a expressão “consumidor” na coluna destinada ao nome do cliente;

b - como não constou o nome do cliente no cupom fiscal, resta a dúvida de se tratarem de vendas a prazo, já que não há identificação do devedor no documento emitido, o que dificultaria o posterior recebimento;

c - o relatório é totalizado às fls. 991 pelo valor de R\$ 563.992,42, montante bem próximo do que foi contabilizado como ingresso de caixa sem a devida comprovação da origem que foi de R\$563.992,26;

d - também às fls. 991 constam linhas no referido demonstrativo em que aparecem valores ínfimos, abaixo de R\$ 1 real, e nestes estranhamente a data de vencimento seria no ano de 2016. Questiona o prazo de vencimento concedido para valores tão pequenos ser mais de um ano. Alega restarem dúvidas se estes cupons foram emitidos por estes valores mesmo e se referem a uma venda de produto de tão pequeno valor ou foram constados na relação apenas para “fechar” com o valor lançado indevidamente na conta contábil “Caixa”;

e - no arquivo eletrônico SPED/EFD enviado ao Fisco pela Autuada não foi encontrado os registros analíticos dos cupons fiscais, motivo pelo qual não foi possível aferir se a informação é verdadeira;

f - chama a atenção os dados constantes às fls. 989, em que são indicados cupons fiscais que teriam sido emitidos em 09/03/15 e o recebimento ocorreu nesta data, o que não condiz com a alegação do Sujeito Passivo, ou seja, de que estes valores seriam relativos à venda a prazo, cujo recebimento teria se dado a *posteriori* e não foram baixados na contabilidade na data própria;

g - afirma que se referidas vendas foram recebidas no mesmo dia seriam vendas à vista e não a prazo e que teriam outros casos nestes mesmos termos;

h - outra coisa que chamou a atenção é que foi alegado, pela Defesa, que os dados se referem a vendas no período de 09/2013 e 02/2015, mas o relatório menciona muitos cupons fiscais emitidos após o termo final do referido período, conforme consta às fls. 991.

Quanto à alegação da Defesa de que não foi efetuada a recomposição da conta “Caixa”, demonstrando a existência de saldo credor na referida conta, assevera

que uma simples leitura do §3º do art. 194 do RICMS/02, dirime a questão, pois a presunção de saída de mercadoria desacobertada é autorizada pela existência de saldo credor ou de ingresso de recursos não comprovados na conta caixa.

No tocante aos documentos colacionados aos autos, em atendimento ao despacho interlocutório, deixou consignado:

Anexo I (fls. 1.111/1.134 – Planilha relacionando os cheques de fls. 9/14 dos autos com as respectivas notas fiscais):

a - alega que o referido anexo traz em seu bojo uma coluna intitulada “VALOR RECEBIMENTO DINHEIRO/CHEQUES”, na qual **em nenhuma das linhas apresenta valor igual a zero**. Restam dúvidas se os valores lançados nessa coluna seriam para “fechar” os valores de cheques devolvidos com as supostas notas fiscais emitidas, já que todas linhas apresentam valores, sendo alguns altos e todos até com centavos;

b - na grande maioria das microfilmagens dos cheques devolvidos constantes do Anexo III de fls. 1.596/1.738 consta como emitentes pessoas diversas dos destinatários das notas fiscais lançadas como referência;

c - o cheque devolvido nº 000149 foi emitido em 05/06/14 (microfilmagem às fls. 1.633) e teria como referência notas fiscais emitidas depois desta data, o que pode ser observado às fls. 1.126;

- referido fato também ocorre com os cheques devolvidos de nº 000150 (microfilmagem às fls. 1.634) e referência às fls. 1.127 e o de nº 000151 (microfilmagem às fls. 1.635) e referência às fls. 1.128;

- o cheque nº 853075 de fls. 1.605, emitido em 14/12/12, tem como referência NF emitida em 17/12/12, cujo destinatário é diferente do emissor do cheque (fls. 1.112);

- vários outros casos listados na referida planilha trazem esta situação. Entende que tal situação é praticamente impossível de ocorrer.

Ressalta a Fiscalização que no Anexo II de fls. 1.135/1.594 constam cópias dos DANFES que representam as notas fiscais, listadas como referência no Anexo I.

Quanto ao Anexo III de fls. 1.595/1.738, destaca a Fiscalização que se refere a cópias de microfilmagem dos cheques devolvidos: relata que pela própria numeração recebida nos autos, sendo de um cheque por folha, sem verso, constata-se que não foram juntadas cópias de microfilmagens de todos os cheques objeto da autuação fiscal que foram 311 (trezentos e onze). Conclui que a solicitação contida no despacho interlocutório não foi atendida em sua plenitude.

Ressalta que no Anexo IV (fls. 1.739/1.766) foi colacionada listagem de Cadastro de Clientes.

No tocante ao Anexo V - fls. 1.767/1.930, destaca a Fiscalização que consta uma relação de depósitos bancários, na qual estão relacionados todos os depósitos bancários, independentemente da sua relação com os cheques devolvidos objeto da imputação fiscal.

Destaca, ainda, a Fiscalização que no referido demonstrativo não há nenhuma correlação ou identificação de quais os depósitos referem-se aos valores recebidos em substituição aos cheques devolvidos e não mais passíveis de reapresentação bancária, solicitados no despacho interlocutório.

Menciona a Fiscalização que no Anexo VI (fls. 1.931/2.142) consta a Planilha analítica de vendas referente a cupons fiscais, referida planilha é exatamente a mesma que foi juntada às fls. 757/991, por meio do requerimento dirigido ao Conselho de Contribuintes (fls. 737), já analisada anteriormente.

Destaca a Fiscalização que no Anexo VII (fls. 2.143/3.917) consta uma Planilha Reconstituição da Conta “Caixa”, efetuada pela Defesa e que tal procedimento não é exigido pela legislação tributária para a imputação de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, em virtude de ingressos de recursos não comprovados na conta contábil caixa.

Salienta a Fiscalização que a solicitação contida no item 2 do despacho interlocutório, que se refere aos valores lançados na contabilidade apontados pela Fiscalização às fls. 16 dos autos (Anexo II do AI), além do ingresso de recurso não comprovado de R\$ 563.992,26, em 02/07/15, constam 03 (três) lançamentos contábeis relativos à mesma imputação fiscal, porém, lançados na conta “caixa” como saques realizados na conta bancária, enquanto que nos extratos bancários constam TEDs, operação cujo resultado não envolve a conta contábil “Caixa” por se realizar entre contas bancárias.

Acrescenta que, durante a auditoria, não constatou nenhum outro lançamento contábil que justifique o ingresso do recurso na conta “Caixa”, até porque a contrapartida do lançamento objeto da autuação fiscal foi exatamente a conta “Banco Conta Movimento”, conforme pode ser observado às fls. 16 dos autos.

Menciona que o Sujeito Passivo não apresentou nenhum demonstrativo/documento relativos a esses três ingressos de recursos (TEDs), não atendendo, portanto, a solicitação contida no despacho interlocutório.

Ao final, conclui a Fiscalização que os documentos colacionados aos autos não atenderam na íntegra o que foi solicitado no despacho interlocutório e também não têm o condão de atingir a imputação fiscal.

Requer, assim, seja julgado procedente o lançamento.

#### **Da remessa dos autos para elaboração de Parecer da Assessoria**

A 2ª Câmara de Julgamento, na Sessão realizada no dia 25/10/18, determinou, em preliminar, à unanimidade, considerando que a imputação fiscal versa sobre ingresso de recursos não comprovados na conta “Caixa”, em remeter os autos à Assessoria CC/MG para elaboração de parecer, em razão do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

#### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 496/515, opina pela procedência do lançamento.

**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.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de junho de 2012 a dezembro de 2015, caracterizadas pela entrada de recursos não comprovados na conta “Caixa”, nos termos do disposto no art. 49, §2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, §3º, do RICMS/02.

O suprimento indevido na conta contábil “Caixa” ocorreu mediante lançamentos de cheques devolvidos não mais reapresentáveis (Anexo I de fls. 09/14); valores referentes a TEDs e valores que correspondem a recebimentos de clientes sem lastro documental (Anexo II de fls. 16) a débito na referida conta contábil.

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 6.763/75, conforme Resumo do Crédito Tributário de fls. 08 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 03/05.

Destaca-se que consta do Anexo I a listagem dos suprimentos da conta “caixa” com cheques devolvidos não mais representáveis (fls. 09//14). Às fls. 15 consta a relação referente aos motivos de devolução de cheques (fls. 15).

Conforme referido demonstrativo, consta para os cheques devolvidos, cujos valores foram lançados a débito na conta “caixa”, os seguintes motivos de devolução: sem fundos – 2ª apresentação; conta encerrada, anter 21 a 24 – 31 a 34; divergência de assinatura; não-representável; preenchimento irregular; sustado com BO; conta encerrada; cheque prescrito; sustado contra ordem; cheque roubado em branco; cheque fraudado; roubo de malote; cancelamento de talonário; dentre outros.

Já no Anexo II consta a listagem dos ingressos de recursos não comprovados na conta caixa correspondentes a valores referentes a TEDs e valores de recebimentos de clientes sem lastro documental (fls. 16).

Também consta dos autos resposta da Autuada em relação à intimação fiscal sobre recursos não comprovados na conta caixa (fls. 17) e cópia dos extratos bancários (fls. 18/457).

No caso dos cheques devolvidos, foram objeto da autuação os lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida a crédito na conta “Bancos” (Banco Santander S/A e Ascicred), de cheques devolvidos pela Instituição Financeira por duas vezes, ou seja, após duas apresentações, e sem que nenhum lançamento representativo de estorno a débito de devedores duvidosos, conforme se depreende da análise dos livros contábeis em conjunto com os extratos bancários do período.

Também foram autuados valores correspondentes a suprimentos da conta “Caixa” referentes a cheques não passíveis de reapresentação em face dos motivos da primeira devolução (divergência de assinatura, por exemplo).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se das falas da Defesa que a Impugnante 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, verifica-se que a Autuada retornou o recurso para a conta “Caixa”, debitando esta conta e creditando a conta Bancos.

Como é salientado pela Defesa, a Autuada 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”, considera o valor de todos os cheques relacionados no “Anexo 1” (fls. 09/14) como recurso não comprovado na conta “Caixa”, fato que caracteriza a saída de mercadorias sem acobertamento fiscal.

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.

§ 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 exibí-los;

(...)

RICMS/02, aprovado pelo Decreto 43.080/02

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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).

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 FACTUAL 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 DEVEDOR 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.

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 23.043/18/3ª, com a seguinte ementa:

ACÓRDÃO: 23.043/18/3ª

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA CAIXA, O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO - CONSTATADA A MANUTENÇÃO NO PASSIVO, CONTA "FORNECEDORES", DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES, INDUZINDO À PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME ART. 194, § 3º DO RICMS/02. CORRETAS AS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No caso dos presentes autos, conforme registra o Fisco, o trabalho fiscal foi realizado mediante verificação fiscal contábil dos exercícios atuados, apurando-se a existência de lançamentos a débito da conta “Caixa”, com contrapartida a crédito em sub-contas conta “Bancos” (Santander e Ascicred), de cheques devolvidos por essas Instituições Financeiras por duas vezes, ou seja, após duas apresentações sem que houvesse fundos, ou não mais reapresentáveis de acordo com o motivo da primeira devolução, conforme se depreende dos documentos juntados aos autos.

Nesse diapasão, vale destacar que a E. Câmara de Julgamento determinou que fosse elaborada **uma planilha relacionando os cheques de fls. 9/14 dos autos com as respectivas notas fiscais emitidas, anexando cópias das mesmas, e ainda, apontando na contabilidade e extratos bancários, os valores recebidos em substituição aos cheques devolvidos e não compensados.**

Em atendimento a este item do despacho interlocutório exarado pela Câmara de Julgamento, a Autuada colacionou aos autos os seguintes demonstrativos:

- Anexo I: Planilha relacionando os cheques de fls. 09/14 dos autos com as respectivas notas fiscais emitidas (fls. 1.111/1.134);
- Anexo II: cópia de notas fiscais emitidas (fls. 1.135/1.594);
- Anexo III: microfilmagens dos cheques relacionados às fls. 9/14 dos autos (fls. 1.595/1.738);
- Anexo IV: relatório com cadastro interno da empresa com código de clientes (fls. 1.739/1.766).

A Fiscalização analisando os demonstrativos/documentos retro deixou consignado o seguinte, em resumo:

(...)

Anexo I (fls. 1.111/1.134 – Planilha relacionando os cheques de fls. 9/14 dos autos com as respectivas notas fiscais):

a - alega que o referido anexo traz em seu bojo uma coluna intitulada “VALOR RECEBIMENTO DINHEIRO/CHEQUES”, na qual **em nenhuma das linhas apresenta valor igual a zero**. Restam dúvidas se os valores lançados nessa coluna seriam para “fechar” os valores de cheques devolvidos com as supostas notas fiscais emitidas, já que todas linhas apresentam valores, sendo alguns altos e todos até com centavos;

b - na grande maioria das microfilmagens dos cheques devolvidos constantes do Anexo III de fls. 1.596/1.738 consta como emitentes pessoas diversas dos

destinatários das notas fiscais lançadas como referência;

c - o cheque devolvido nº 000149 foi emitido em 05/06/14 (microfilmagem às fls. 1.633) e teria como referência notas fiscais emitidas depois desta data, o que pode ser observado às fls. 1.126;

- referido fato também ocorre com os cheques devolvidos de nº 000150 (microfilmagem às fls. 1.634) e referência às fls. 1.127 e o de nº 000151 (microfilmagem às fls. 1635) e referência às fls. 1.128;

- o cheque nº 853075 de fls. 1.605, emitido em 14/12/12, tem como referência NF emitida em 17/12/12, cujo destinatário é diferente do emissor do cheque (fls. 1.112);

- vários outros casos listados na referida planilha trazem esta situação. Entende que tal situação é praticamente impossível de ocorrer.

Ressalta a Fiscalização que no Anexo II de fls. 1.135/1.594 constam cópias dos DANFES que representam as notas fiscais, listadas como referência no Anexo I.

Quanto ao Anexo III de fls. 1.595/1.738 destaca a Fiscalização que se refere a cópias de microfilmagem dos cheques devolvidos: relata que pela própria numeração recebida nos autos, sendo de um cheque por folha, sem verso, constata-se que não foram juntadas cópias de microfilmagens de todos os cheques objeto da autuação fiscal que foram 311 (trezentos e onze). Conclui que a solicitação contida no despacho interlocutório não foi atendida em sua plenitude.

Ressalta que no Anexo IV (fls. 1.739/1.766) foi colacionada listagem de Cadastro de Clientes.

No tocante ao Anexo V - fls. 1.767/1.930, destaca a Fiscalização que consta uma relação de depósitos bancários, na qual estão relacionados todos os depósitos bancários, independentemente da sua relação com os cheques devolvidos objeto da imputação fiscal.

Destaca a Fiscalização que no referido demonstrativo não há nenhuma correlação ou identificação de quais os depósitos referem-se aos valores recebidos em substituição aos cheques devolvidos e não mais passíveis de rerepresentação bancária, solicitados no despacho interlocutório.

(...)

Destaca a Fiscalização que no Anexo VII (fls. 2.143/3.917) consta uma Planilha Reconstituição da Conta “Caixa”, efetuada pela Defesa.

Ressalta a Fiscalização que a reconstituição da conta “Caixa” não é exigida pela legislação tributária para a imputação de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, em virtude de ingressos de recursos não comprovados na conta contábil caixa, conforme já falado.

(...)

Pois bem, vê-se dos fundamentos apresentados pela Defesa contra este item do lançamento a alegação de que, de posse de determinado cheque devolvido, a Autuada 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, compulsando os documentos colacionados aos autos pela Defesa, verifica-se que **não foi apresentado qualquer documento comprobatório da recuperação destes valores**, inclusive isso foi solicitado no despacho interlocutório, tendo apenas sido sustentado pela Defesa que os cheques devolvidos são recebidos, pois passam por um procedimento de cobrança e são imediatamente saldados pelos seus clientes.

Ademais, analisando o Anexo I (fls. 1.111/1.134 – Planilha relacionando os cheques de fls. 9/14 dos autos com as respectivas notas fiscais) e documentos anexos, apresentados pela Impugnante em atendimento ao item 01 do Despacho interlocutório, constata-se que não há elementos passíveis de se efetuar uma vinculação entre os cheques ali listados e as notas fiscais emitidas (por exemplo, a grande maioria das notas fiscais estão vinculadas com cheques de terceiros, não havendo coincidência de nomes, valores e datas entre os cheques e as notas fiscais relacionadas).

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 desacobertada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

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

Assim sendo, a Impugnante não admite obter perdas com devedores, visto que afirma recuperar 100% (cem por cento) dos cheques devolvidos pelos bancos. No entanto, não consegue comprovar o efetivo ingresso desses numerários, os quais foram considerados pelo Fisco como recursos não comprovados na conta “Caixa”.

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 tese da Defesa 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 efetiva a entrega dos mesmos que, aliás, só pode ser constatada após a compensação pelas Instituições Financeiras e, no caso dos cheques devolvidos, após comprovação do recebimento dos valores neles constantes diretamente do emitente/endossante.

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, pag. 73/74, *in verbis*:

Caixa: inclui dinheiro, bem como cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, 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 demonstrar, inequivocamente, 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 pelo que se depreende da documentação colacionada aos autos. Tal alegação, no entanto, não afasta 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 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, o caixa estava sendo suprido com recursos indevidos, no caso, com cheques por duas vezes devolvidos, dentre outros motivos, que não podiam mais ser reapresentados, e que não tinham qualquer comprovação de que foram realmente recuperados.

Toda a documentação juntada aos autos não se presta para atacar o cerne da questão, ou seja, o registro de ingresso de recursos vinculados aos cheques não reapresentáveis no banco.

Analisando o Anexo I (fls. 1.111/1.134 – Planilha relacionando os cheques de fls. 9/14 dos autos com as respectivas notas fiscais) e documentos anexos, contendo a relação das vendas, 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 trazidos aos autos pela Defesa, além daqueles já analisados pelo Fisco, constata-se que:

- as informações de vendas supostamente 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;

- discrepâncias entre as datas de emissão dos cheques e das notas fiscais ocorrem em diversos casos. Destaca-se o seguinte:

- a nota fiscal emitida para Comercial Chico Branco Filhos de nº 38.011 (fls. 1.192), no valor total de R\$ 879,00, fora quitada parte em dinheiro (R\$ 119,00) e parte pelo cheque emitido, por Cristiano Antônio de Melo, no valor de R\$ 760,00 (fls. 1.617), Até aqui nada demais. O curioso da prova é que a Nota Fiscal retro foi emitida em 17/06/13, enquanto o cheque em 30/07/12, portanto, emitido quase um ano antes do documento fiscal a que se pretende vincular.

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 Moraes, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e nem mesmo no momento de reapresentação imediata do cheque devolvido ao “Caixa”.

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.

Nesse sentido dispõe Acórdão nº 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)

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.

Conforme relatado no Anexo II consta a listagem dos ingressos de recursos não comprovados na conta caixa correspondentes a valores referentes a TEDs e valores de recebimentos de clientes sem lastro documental (fls. 16).

No tocante ao suprimento da conta “Caixa” com histórico de “vr. saque n/data” (valores de R\$ 5.000,00 – data 25/06/12, R\$ 12.000,00 – data 08/10/12 e R\$ 20.000,00 – data 30/10/12), valores referentes a TEDs (conforme extratos bancários –

fls. 18, 19 e 20), como sustentado pela Fiscalização, as operações bancárias de transferência eletrônica (TED) referem-se a transferências entre contas bancárias, inexistindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via TED para o caixa da empresa.

Assim, as operações eletrônicas (TED), por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, uma vez que está afastada a possibilidade de saque de numerário.

Dessa forma, resta a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que, primeiro contabiliza-se as transferências eletrônicas a débito na conta “Caixa” ou conta equivalente e a crédito na conta “Bancos” e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” ou conta equivalente e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes, hipótese não constatada no caso em epígrafe.

Quanto aos valores de recebimentos de clientes sem lastro documental (fls. 16), lançamento contábil: débito “Caixa” e crédito “Clientes”, no montante de R\$ 563.992,26, sustenta a Impugnante o seguinte:

- a Fiscalização entendeu que a Impugnante promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de 02 de julho de 2015, mediante ingresso de recursos referente à baixa da conta analítica 1.1.2.01.00001 (conta clientes diversos), lançados na conta contábil caixa – 1.1.1.01.0001;
- diz que realizou a baixa extemporânea da conta clientes, tendo em vista a constatação (também fora de tempo) dos respectivos recebimentos de seus clientes (consumidor final);
- ressalta que atuava também no comércio varejista, sendo constatado, em julho de 2015, a ausência de baixa das vendas a prazo para consumidor final, cujas notas fiscais foram emitidas por meio de ECF, sendo estas a origem de recurso na conta contábil;
- diz que a conta contábil “clientes diversos”, por equívoco da contribuinte, não estava sendo baixada, à medida em que os recebimentos de vendas a prazo iam sendo efetuados pelos clientes/consumidores. Assim, logo foi realizado o lançamento de transferência para fins de regularização da conta contábil;
- argui que o procedimento contábil, por ela efetuado, esta de acordo com o disposto no art. 269, §2º, do Decreto nº 3.000/99 e item 34 da Resolução CFC nº 1.330/11;
- assevera que realizou o lançamento contábil de forma correta, pagou o imposto no momento do fato gerador, não podendo ser penalizado pelo simples fato de ter

realizado o ajuste contábil de acordo com o que disciplina a legislação.

Lado outro, a Fiscalização deixou consignado o seguinte, em síntese:

- não procede a alegação defensiva sobre a inexistência de saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, apurada no lançamento contábil de 05/07/15 - a débito de caixa e a crédito da conta “clientes diversos”, sob a afirmação de que o valor apontado pelo Fisco refere-se a baixa das vendas (a prazo) cujas notas fiscais foram emitidas por meio de ECF e as baixas não foram efetuadas na época própria;
- sobre o valor de R\$ 563.992,26, lançado a débito de Caixa no dia 05/07/15, a Impugnante já havia apresentado tal alegação de ser baixa de recebimentos não efetuadas em época própria, em atendimento à intimação fiscal eletrônica nº 07 - de fls. 17;
- contudo, não foram apresentados à época do trabalho fiscal e nem anexados com a impugnação nenhum documento contábil hábil a provar o alegado, ou seja, de que o referido valor foi de fato auferido pela Impugnante em alguma época;
- assevera que o art. 269 do Decreto Federal nº 3.000/99, citado pela Impugnante para embasar a alegação de que tal lançamento trata-se de correção permitida na escrituração contábil por meio de lançamento de “transferência”, também não alberga o seu entendimento;
- destaca que, conforme citado pela Impugnante às fls. 477, o “lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada por meio da transposição do registro para a conta correta”;
- assevera que, sem dúvida alguma, não foi isto o estampado no registro contábil em questão;
- diz que não houve registro algum, seja a crédito ou a débito, corrigido pelo lançamento ora em questão;
- alega que o lançamento espelha, sim, é o registro de um ingresso de recurso na conta caixa sem a necessária comprovação da origem;

Ressalta-se que, especificamente em relação aos recursos não comprovados constantes do citado Anexo II, a E. Câmara de Julgamento determinou que fosse elaborada uma planilha relacionando os valores lançados na contabilidade apontados pela Fiscalização às fls. 16 dos autos com o respectivo documento fiscal e cheques recebidos e não compensados na conta bancária da empresa, anexando cópias das notas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais, vinculando com os documentos apresentados no Anexo II do documento de Protocolo nº 18326 (fls. 736).

Em atendimento a este item do despacho interlocutório exarado pela Câmara de Julgamento, a Autuada colacionou aos autos os seguintes demonstrativos/documentos, assim por ela denominados:

- Anexo VI: Planilha analítica de vendas referente aos cupons fiscais (fls. 1.931/2.142). Obs: também anexada aos autos às fls. 756/991;

- Anexo VII: Planilha reconstituição da conta caixa – em amarelo a inserção dos recebimentos dos cupons fiscais lançados na data correta (fls. 2.143/3.917).

Ressalta-se que às fls. 992/1.077 dos autos foi colacionado, pela Impugnante, o Anexo III: livro de Apuração de ICMS e guias de quitação do ICMS período de 09/2013 a 12/2015.

A Fiscalização, analisando os documentos retro, manifesta-se às fls. 3.920/3.922 aos seguintes argumentos, em resumo:

- dos documentos protocolados no CC/MG: às fls. 742 foi alegado que o ingresso do recurso não comprovado na conta “Caixa” no importe de R\$ 563.992,26 refere-se a valores lançados na conta “clientes diversos”, entre 09/2013 e 02/2015, e “correspondem a venda a prazo a consumidor final, que deveriam ter sido baixados à medida de cada recebimento, o que não ocorreu”;

- analisando os documentos de fls. 757/991, os quais se referem a um relatório contendo dados de diversos cupons fiscais, tem-se seguinte:

a - em várias linhas consta a expressão “consumidor” na coluna destinada ao nome do cliente;

b - como não constou o nome do cliente no cupom fiscal, resta a dúvida de se tratarem de vendas a prazo, já que não há identificação do devedor no documento emitido, o que dificultaria o posterior recebimento;

c - o relatório é totalizado às fls. 991 pelo valor de R\$ 563.992,42, montante bem próximo do que foi contabilizado como ingresso de caixa sem a devida comprovação da origem que foi de R\$563.992,26;

d - também às fls. 991 constam linhas no referido demonstrativo em que aparecem valores ínfimos, abaixo de R\$ 1 real, e nestes estranhamente a data de vencimento seria no ano de 2016. Questiona o prazo de vencimento concedido para valores tão pequenos ser mais de um ano. Alega restarem dúvidas se estes cupons foram emitidos por estes valores mesmo e se referem a uma venda de produto de tão pequeno valor ou foram constados na relação apenas para “fechar”

com o valor lançado indevidamente na conta contábil “Caixa”;

e - no arquivo eletrônico SPED/EFD enviado ao Fisco pela Autuada não foi encontrado os registros analíticos dos cupons fiscais, motivo pelo qual não foi possível aferir se a informação é verdadeira;

f - chama a atenção os dados constantes às fls. 989, em que são indicados cupons fiscais que teriam sido emitidos em 09/03/15 e o recebimento ocorreu nesta data, o que não condiz com a alegação do Sujeito Passivo, ou seja, de que estes valores seriam relativos à venda a prazo, cujo recebimento teria se dado a *posteriori* e não foram baixados na contabilidade na data própria;

g - afirma que se referidas vendas foram recebidas no mesmo dia seriam vendas à vista e não a prazo e que teriam outros casos nestes mesmos termos;

h - outra coisa que chamou a atenção é que foi alegado, pela Defesa, que os dados se referem a vendas no período de 09/2013 e 02/2015, mas o relatório menciona muitos cupons fiscais emitidos após o termo final do referido período, conforme consta às fls. 991 (período de emissão dos cupons vai até 03/15).

(...)

Ao final, conclui a Fiscalização que os documentos colacionados aos autos não atenderam na íntegra o que foi solicitado no despacho interlocutório e também não têm o condão de atingir a imputação fiscal.

Requer, assim, seja julgado procedente o lançamento.

Verifica-se que a Impugnante tenta justificar o lançamento de ingresso de recurso na conta “Caixa”, no montante de R\$ 563.992,26 (fls. 16), como se fosse baixa extemporânea de recebimentos de Clientes.

Para tanto, apresenta planilha apontando os supostos cupons fiscais por ela emitidos (fls. 756/991, colacionada novamente às fls. 1.931/2.142), cujos recebimentos se deram a prazo, segundo alega, sem que fosse dada a baixa na conta “Clientes” em época própria.

Também foi colacionada aos autos a planilha de fls. 2.143/3.917, na qual a Impugnante insere os supostos recebimentos de clientes na conta caixa na data correta (fls. 2.143/3.917).

Contudo, não restou demonstrado pela Impugnante, inequivocamente, a quais documentos fiscais se referem os ditos recebimentos extemporâneos levados a débito na conta “Caixa”, conforme determinado no despacho interlocutório exarado pela E. Câmara de Julgamento.

Observa-se que consta da planilha acostada aos autos pela Defesa (fls. 756/991, colacionada novamente às fls. 1.931/2.142) citação de números de cupons fiscais, nome do cliente, data da emissão e do vencimento, valor do título e data de recebimento, dentre outros, mas não foram colacionados aos autos leitura da memória fiscal e/ou cópia dos referidos documentos fiscais, dando validade ao demonstrativo apresentado, como determinado pela E. Câmara de Julgamento.

Ressalta-se que não foi possível ao Fisco sequer conferir a efetiva emissão desses documentos fiscais, uma vez que a Autuada não transmitiu os registros analíticos dos cupons fiscais.

Como já mencionado, em situações tais, o ônus da prova é da empresa, 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 desacobertada de documentação fiscal.

Poderia a Impugnante 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 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 desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Quanto à alegação da Defesa de que não foi efetuada a recomposição da conta “Caixa”, demonstrando a existência de saldo credor na referida conta, depreende-se do §3º do art. 194 do RICMS/02 que a presunção legal em apreço não se restringe aos casos de “*saldo credor na conta caixa*” ou da existência de “*passivo fictício*”, pois o dispositivo citado autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem **recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente** (“*Caixa*” e “*Bancos*” formam, contabilmente, o grupo denominado “*Disponibilidades*” – Ativo Circulante).

À base de cálculo apurada, montante dos recursos não comprovados na conta “Caixa”, para cálculo do ICMS ora exigido, aplicou-se o multiplicador opcional no percentual de 7% (sete por cento), tendo em vista a redução da base de cálculo do imposto prevista para as mercadorias comercializadas pela Autuada, conforme alínea “a1”, item 19, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02.

Portanto, corretas a 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao pleito da Defesa de aplicação da Penalidade Isolada no percentual de 20% (vinte por cento), vale destacar que a referida multa já foi exigida no referido percentual (vide fls. 08/16 e 05 dos autos):

- valor total dos recursos não comprovados: R\$ 579.432,42 (Anexo I – fls. 09/14) e R\$ 600.992,26 (Anexo II – fls. 16), totalizando R\$ 1.180.424,68;

- Multa Isolada exigida no valor de R\$ 236.084,93 (vide fls. 05 dos autos): R\$ 1.180.424,68 x 20%.

Correta também a inclusão dos Coobrigados (sócios-administradores da empresa autuada) no polo passivo da obrigação tributária, conforme o disposto no art. 135, inciso III, do CTN e do art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induvidoso que os sócios-administradores, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa, tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta dos sócios-administradores da Autuada com intuito de lesar o Erário mineiro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso do presente processo, há a comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva dos sócios-administradores da empresa autuada com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, destaca-se que a inclusão de sócio-administrador de empresa no polo passivo da obrigação tributária, em relação à constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, encontra-se de acordo com a jurisprudência dos Tribunais. Examine-se:

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA COM LIMINAR - ABSTENÇÃO DA COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SÓCIO GERENTE - FUMUS BONI IURES - PERICULUM IN MORA - A - REQUISITOS NÃO DEMONSTRADOS - DECISÃO MANTIDA.**

1. PARA A CONCESSÃO, INITIO LITIS, DA MEDIDA REQUERIDA TORNA-SE IMPRESCINDÍVEL QUE SE CONSTATE A EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS BASILARES EXIGIDOS PELA NORMA PROCESSUAL, QUAIS SEJAM O FUMUS BONI IURIS E O PERICULUM IN MORA.

**2. TENDO A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL APURADO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DA RESPECTIVA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A PRINCÍPIO, NÃO SE PODE AFASTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR, NA FORMA DO ARTIGO 21, §2º, II E §3º DA LEI 6.763/75, NÃO RESTANDO DEMONSTRADO O FUMUS BONI IURES, DEVENDO SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU O PEDIDO CAUTELAR DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO FISCAL.**

3. RECURSO DESPROVIDO. (TJMG- AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.151179-0/001, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 02/07/0015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/07/2015)

**EMENTA: APELAÇÃO - CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, V, DA LEI Nº 8.137/90) - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - LAPSO TEMPORAL NECESSÁRIO NÃO TRANSCORRIDO - NULIDADE DA PROVA OBTIDA PELA QUEBRA DE SIGILO FISCAL - INOCORRÊNCIA - FORNECIMENTO OBRIGATÓRIO PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - NULIDADE DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS - INOCORRÊNCIA - NULIDADE DO FEITO POR AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS DO ACUSADO NA DENÚNCIA - INOCORRÊNCIA - PREENCHIMENTO DAS FORMALIDADES E REQUISITOS DO ART. 41, DO CPP - PRELIMINARES REJEITADAS - MÉRITO - AUTORIA E**

MATERIALIDADE COMPROVADAS - ABSOLVIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE DOLO - INOCORRÊNCIA - CONDENAÇÃO MANTIDA - ALTERAÇÃO DAS PENAS RESTRITIVAS DE DIREITO FIXADAS NA SENTENÇA - INVIABILIDADE - ISENÇÃO DO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS - IMPOSSIBILIDADE.

- SE NÃO DECORREU O PRAZO PRESCRICIONAL ENTRE OS MARCOS INTERRUPTIVOS PREVISTOS NO ART. 117, DO CÓDIGO PENAL, NÃO HÁ COMO DECLARAR A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO APELANTE, PELA OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO.

- NÃO HÁ QUE SE FALAR EM NULIDADE DA PROVA OBTIDA PELA QUEBRA DO SIGILO FISCAL, SE O FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES DE VENDA POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO À RECEITA ESTADUAL É UMA OPERAÇÃO OBRIGATÓRIA, PREVISTA NOS ARTS. 5º E 6º, DA LC Nº 105/2001, E ART. 10-A DA PARTE 1, DO ANEXO VII, DO RICMS/2002 (MINAS GERAIS).

- SE NOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS FOI OPORTUNIZADO AO RÉU O DIREITO DE DEFESA, TENDO ELE, INCLUSIVE, ACIONADO O CONSELHO DE CONTRIBUINTES, NÃO HÁ DEMONSTRAÇÃO DE QUALQUER VÍCIO QUE ACARRETE NULIDADE.

- É VÁLIDA A DENÚNCIA QUE PREENCHE AS FORMALIDADES E OS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 41, DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL.

- NÃO HÁ FALAR EM ABSOLVIÇÃO DO ACUSADO QUE DEIXOU DE EMITIR NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS VENDIDAS, SUPRIMINDO O RECOLHIMENTO DE ICMS AOS COFRES PÚBLICOS.

**- RESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE O AGENTE, NA CONDIÇÃO DE ADMINISTRADOR DA EMPRESA, VENDEU MERCADORIAS SEM EMITIR AS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS DE SAÍDA, SUPRIMINDO O RECOLHIMENTO DE ICMS, AO LONGO DE UM EXTENSO PERÍODO DE TEMPO, RESTA EVIDENCIADO O DOLO EM SUA CONDUTA, IMPONDO-SE A CONDENAÇÃO PELA PRÁTICA DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. (...)**

(TJMG- APELAÇÃO CRIMINAL 1.0079.14.011858-3/001, RELATOR(A): DES.(A) AGOSTINHO GOMES DE AZEVEDO, 7ª CÂMARA CRIMINAL, JULGAMENTO EM 07/10/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 16/10/2015)

(GRIFOU-SE)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

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

Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2019.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

D

CC/MG