

Acórdão: 23.458/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001487734-33  
Impugnação: 40.010150571-94  
Impugnante: Indústria e Comércio de Móveis Europa Ltda  
IE: 699628103.00-09  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS".** Acusação fiscal de ingresso de recursos na conta “Caixa” sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194 § 3º (vigente até 20/12/19) do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências fiscais referentes aos cheques listados nos Anexos I e II apresentados pela Autuada, para os quais constam nos históricos dos extratos bancários a identificação de “cheque pago outra agência”, “pagamento cheque”, “cheque” e “cheque espécie”. Corretas as exigências remanescentes. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas pela constatação de suprimento indevido da Conta Caixa por meio do ingresso de valores correspondentes a cheques emitidos pela própria Contribuinte e liquidados por meio de depósito em conta bancária de terceiros e por meio do sistema de compensação bancária, os quais não representam ingressos de recursos. Presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194 § 3º do RICMS/02 (vigente até 20/12/19). Período autuado: abril a dezembro de 2015.

As exigências referem-se ao ICMS apurado (aplicação da alíquota no percentual de 12% - doze por cento - sobre os valores dos recursos não comprovados), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 702/711, acompanhada de cópia do AI e seus anexos, bem como dos documentos citados na impugnação: Anexo I - *Cheques sacados na boca do caixa bancário pelo funcionário da Impugnante*; Anexo II - *Cheques*

*sacados na boca do caixa bancário; cópias dos cheques relacionados nos referidos anexos; cópia do Registro de empregado (fls. 726/818).*

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 828/855, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da instrução processual**

A Assessoria do CCMG exara o Despacho de fls. 859 (abertura de vista dos autos à Autuada), que resulta na Manifestação da Autuada às fls. 861/867 e juntada dos Anexos I e II – “com indicação de folhas e datas dos lançamentos no livro Razão” (880/882) e Manifestação Fiscal de fls. 885/891.

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

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 892/911, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídas as exigências fiscais referentes aos cheques listados nos Anexos I e II apresentados pela Autuada, para os quais constam nos históricos dos extratos bancários a identificação de “cheque pago outra agência”, “pagamento cheque”, “cheque” e “cheque espécie”.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c o item “2” da alínea “a” do inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589/22.

---

## **DECISÃO**

### **Das Preliminares**

A Impugnante alega que o Auto de Infração “*deve ser cancelado de ofício, por não ter observado a legislação fiscal aplicável ao caso concreto*”.

A metodologia utilizada no presente trabalho está descrita no Auto de Infração e detalhada no Relatório Fiscal.

Verifica-se que consta do Auto de Infração a motivação do lançamento, as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Também não prospera o pedido de nulidade do lançamento em razão de ter a Fiscalização extrapolado o prazo previsto para manifestação fiscal.

Cumprir registrar que o art. 120, inciso I do RPTA prevê a necessidade de a Fiscalização anexar aos autos a sua manifestação, não sendo o caso de reformulação do crédito tributário, no prazo de 15 (quinze) dias, após a impugnação.

Todavia, quando a norma prevê um prazo a ser cumprido pelo Fisco no âmbito do contencioso administrativo, está ela a se referir a um prazo impróprio, ou seja, trata-se de um prazo meramente indicativo, o qual, descumprido, não gera qualquer direito à outra parte, mas meramente a possibilidade de aplicação de sanção administrativa àquele que lhe der causa.

Ressalte-se, por oportuno, que o prazo para Impugnação é de 30 (trinta) dias, conforme previsto no art. 117 do RPTA, sendo um prazo próprio, pois direcionado ao contribuinte. Seu descumprimento gera preclusão ao direito de exercitá-lo pela parte interessada. Todavia, no caso em apreço, também foi concedido à Autuada prazo suplementar de 30 (trinta) dias para aditar sua impugnação tendo em vista os fundamentos constantes na manifestação fiscal *“acerca da documentação apresentada pela Autuada em atendimento às intimações fiscais que precederam o presente lançamento, especialmente em relação à análise dos cheques listados nas Planilhas I e II anexas à impugnação”*.

Outrossim, vale destacar que a Impugnante se equivoca quando alega que a manifestação fiscal pode causar confusão ao analisar cheques que não se encontram listados nos Anexos I e II da impugnação. Ora, tendo em vista a competência deste órgão julgador em julgar o lançamento e não a impugnação, corretamente a Fiscalização manifesta-se sobre todos os cheques objeto da autuação.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

As demais alegações referem-se ao mérito do lançamento e serão analisadas adiante.

Rejeitam-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas pela constatação de suprimento indevido da Conta Caixa por meio do ingresso de valores correspondentes a cheques emitidos pela própria Contribuinte e liquidados por meio de depósito em conta bancária de terceiros e por meio do sistema de compensação bancária, os quais não representam ingressos de recursos. Presunção legal prevista no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194 § 3º do RICMS/02 (vigente até 20/12/19). Período autuado: abril a dezembro de 2015.

As exigências referem-se ao ICMS apurado (aplicação da alíquota no percentual de 12% - doze por cento - sobre os valores dos recursos não comprovados), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a Autuada está inscrita sob os CNAE-F: 3101-2/00 – Fabricação de móveis com predominância de madeira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que a conta Caixa do estabelecimento autuado foi suprida mediante lançamentos vinculados às seguintes rubricas contidas nos extratos bancários: Cheques Compensados; Cheques espécie; Cheque; Cheque pago outra agência, pagamento cheque, Cheque dep/esp, pagto de contas, Cheque/dep/div, Cheque div. Recebimentos; Cheque dep. conta; cheque compensação interna; cheque emitido/debitado.

Como se verifica a irregularidade foi apurada mediante a constatação da existência de lançamentos contábeis a débito da conta “Caixa”, relativos a cheques diversos de emissão da própria empresa autuada (segundo o Fisco, *sacados por terceiros, liquidados para diversos pagamentos, depositados em conta de terceiros e compensados e liquidados através do sistema de compensação bancária*), sem lançamento da respectiva baixa (*a crédito da conta “Caixa”*), na mesma data e valor, relativo ao pagamento da obrigação quitada.

Em relação aos cheques compensados, cheques depositados em conta, cheque pago outra agência, cheque dep/div, cheque dep/esp, e para todos aqueles que a compensação se deu para terceiros e utilizados para pagamentos na agência bancária, 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 (datas e valores devem ser coincidentes).

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), o que a Impugnante não logrou êxito em comprovar.

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.

Nesse sentido, existem várias decisões deste Conselho de Contribuintes dentre as quais se destaca o Acórdão nº 19.389/11/2ª.

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

**“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 INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.”**  
(G.N.)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que o acórdão retro faz menção à 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 e correlatos.

Dentro da mesma lógica, para todos os valores cujos recursos foram transferidos para terceiros, tem-se que eles não representam efetivo ingresso de recursos na conta Caixa, isto é, os lançamentos a débito da conta Caixa inerentes a essas movimentações também caracterizam recursos não comprovados no caixa da empresa (omissão de receitas), uma vez que não há comprovação de que houve saque em conta corrente bancária pela empresa autuada.

Ora, se o cheque foi utilizado para depósito, não pode ter sido sacado o valor para suprir a conta “Caixa”.

De igual forma, os cheques destinados a pagamentos diversos, conforme extrato bancário (destinados a pagamentos diversos), também não representam ingressos efetivos de recursos no caixa da empresa.

Em todos esses casos, a Impugnante, apesar de intimada, não comprovou a origem dos recursos ou que os lançamentos a débito foram neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, com indicação da real destinação dos recursos questionados nos registros contábeis.

Diante da não comprovação solicitada, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal:

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 receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

-----  
RICMS/02

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

(...)

Efeitos de 15/12/02 a 20/12/19

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. (Grifou-se)

(...)

Observe-se que, diferente do que foi tangenciado pela empresa, a presunção legal 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, ocorrência evidenciada no caso dos autos.

Logo, os lançamentos a débito da conta Caixa inerentes a essas movimentações caracterizam-se como recursos não comprovados, uma vez que não se referem a uma efetiva entrada de numerário no caixa da empresa.

Reitera-se que o Fisco agiu corretamente em considerar como saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal os valores relativos aos lançamentos indevidos a débito da conta “Caixa”, relativos aos cheques em questão e às outras citadas rubricas que assim como o cheque compensado não se referem a saque bancário.

Dentro da mesma lógica, a referida presunção legal também se aplica aos demais cheques, sejam eles “*sacados por terceiros*”, “*liquidados para diversos pagamentos*” ou “*depositados em conta de terceiros*”, uma vez que não correspondem a entradas de numerário na conta “Caixa” e sim a obrigações quitadas e não contabilizadas a crédito da citada conta (*no caso da utilização da técnica de lançamento cruzado na conta Caixa - entradas e saídas transitórias de valores*).

Verifica-se que foram colacionadas aos autos pela Impugnante as planilhas constantes dos Anexos I e II, e respectivas microfilmagens dos cheques, nas quais são informados os cheques que, segundo alega a defesa, referem-se a valores sacados no banco por seus funcionários/administradores.

Em relação aos referidos cheques constam dos extratos bancários das contas correntes de titularidade da Autuada, conforme destacado pela Fiscalização na manifestação fiscal, as seguintes rubricas: Anexo I: “cheque pago outra agência”; Anexo II: “cheque pago outra agência”, “cheque dep. conta”, “pagamento cheque”, “cheque”, “cheque espécie”, “cheque depósito diversos”, “cheque depósito em conta”, “cheque diversos recebimentos”, “cheque compensado” e “pagamento de contas”.

Analisando os cheques lançados pela Impugnante nos referidos Anexos I e II, conclui-se que não há comprovação inequívoca, mediante documentação hábil e idônea, que possa comprovar a alegação de que os cheques teriam sido sacados pela própria Autuada e o valor correspondente retornado ao Caixa físico da empresa, ou seja, no caso em questão, a Autuada emitiu cheques cujos valores foram pagos a terceiros e, outras vezes, foram depositados em contas de terceiros.

No tocante ao Anexo I, compulsando as microfilmagens dos cheques e extratos bancários correspondentes, constata-se que esses cheques são nominais à própria emitente (ora Autuada), e endossados para Welder de Freitas Reis, com histórico “Cheque pago outra agência”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa a Impugnante que os referidos endossatários são funcionários da empresa, conforme cópia de Registro de Empregados que colaciona, tendo sacado os valores a eles relativos (em espécie) por solicitação da empresa emitente.

Em relação aos cheques listados no Anexo I, todos com o histórico “Cheque pago outra agência”, verifica-se que a Fiscalização apenas alega que a Autuada não é beneficiária dos recursos por não terem os referidos empregados procuração para assinar pela empresa autuada.

Entretanto, considerando que referidos cheques encontram-se endossados aos funcionários da Autuada, não estando cruzados, aliado ao fato de que nas microfilmagens deles não consta informação de contas correntes de terceiros nas quais os valores poderiam ter sido depositados, não há como manter a acusação de que os valores a eles relativos não correspondam a entradas de numerário na conta “Caixa”.

Carece de provas, portanto, a alegação de que os lançamentos a débito da conta Caixa inerentes a essas movimentações representem recursos não comprovados no caixa da empresa (omissão de receitas), uma vez que as informações constantes nos extratos bancários e das microfilmagens dos cheques não permitem a conclusão de que os respectivos valores desses cheques foram destinados para terceiros ou para pagamentos de títulos na agência bancária.

Mesmo entendimento aplica-se aos cheques listados no Anexo II cujos históricos bancários são: “cheque pago outra agência”, “pagamento cheque”, “cheque” e “cheque espécie”, para os quais a descrição do histórico bancário e as informações constantes das microfilmagens deles, por si sós, não permitem a conclusão de que eles se referem a recursos destinados a terceiros, como ocorre na situação dos cheques compensados.

Em relação aos cheques acima mencionados, a Fiscalização deixou consignado que *“os valores relativos a esses cheques somente poderiam ser lançados a débito da conta Caixa se a própria Autuada fosse a beneficiária dos recursos, prova essa não produzida nos autos”*.

Contudo, competiria ao Fisco identificar o substrato fático que autoriza a utilização da presunção legal de saídas desacobertadas de documentação fiscal estabelecida no art. 194, § 3º do RICMS/02, no caso, demonstrar que os recursos não representaram ingressos efetivos de recursos.

Já em relação aos demais cheques listados no Anexo II, identificados no histórico dos extratos como “cheque dep. conta”, cheque depósito diversos”, “cheque depósito em conta”, “cheque diversos recebimentos”, “cheque compensado” e “pagamento de contas”, dentre outros, vale-se dos fundamentos já esposados. Nesse sentido, tem-se que eles não representam efetivo ingresso de recursos na conta Caixa, isto é, os lançamentos a débito da conta Caixa inerentes a essas movimentações também caracterizam recursos não comprovados no caixa da empresa (omissão de receitas), uma vez que não há comprovação de que houve saque em conta corrente bancária pela empresa autuada.

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum*, contrariamente ao tangenciado pela Impugnante, têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Caso contrário, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do 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.

Como já destacado, o ICMS exigido foi apurado com aplicação da alíquota no percentual de 12% (doze por cento) sobre os valores dos recursos não comprovados:

### RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

Efeitos de 28/12/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.399, de 27/12/2013:

"b.7) móveis:"

Do exposto, corretas, em parte, as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II, e art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

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

Para fins de aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, foi adotada como base de cálculo o valor das saídas desacobertadas levantadas no presente processo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar que o valor da Multa Isolada exigida é inferior ao limite máximo previsto no inciso I do § 2º do citado art. 55 (duas vezes o valor do imposto incidente), pois o ICMS é exigido com aplicação de alíquota de 12% (doze por cento) sobre o montante dos recursos cujas origens não foram comprovadas e a penalidade no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o citado valor.

Desnecessário o pedido de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (imposto e penalidades) nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, uma vez que o crédito tributário somente será efetivamente cobrado após a inscrição em dívida ativa.

Quanto às assertivas de ilegalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam excluídas as exigências fiscais referentes aos cheques listados nos Anexos I e II apresentados pela Autuada, para os quais constam nos históricos dos extratos bancários a identificação de “cheque pago outra agência”, “pagamento cheque”, “cheque” e “cheque espécie”, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 24 de maio de 2023.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

P