

Acórdão: 5.732/23/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000201065-97
Recurso de Revisão: 40.060140502-21
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrido: Talube Comercial Ltda
Proc. S. Passivo: Bárbara Melo Carneiro/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §2º da Lei nº 6.763/75 e no art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02 (vigente no período autuado). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55 da citada lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. A Câmara *a quo* excluiu as exigências fiscais relativas aos exercícios de 2009 a 2011 por falta de capitulação legal e motivação específica do Auto de Infração com os artigos da Lei Complementar nº 123/06 infringidos. Também determinou que as diferenças de saldos, apuradas na recomposição da conta “Caixa”, devem ser consideradas como recursos não comprovados apenas em relação ao último mês de cada exercício autuado. Restabelecidas as exigências do período de 2009 a 2011, porém, exclui-se da base de cálculo do ICMS remanescente o percentual correspondente à prestação de serviço tributado pelo ISSQN, nos meses de agosto e setembro de 2009 e fevereiro e dezembro de 2011. Decisão parcialmente reformada.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS – CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA/CONTA BANCÁRIA CONTABILIZADA. Constatado o ingresso de recursos sem comprovação de origem em contas bancárias contabilizadas e não contabilizadas, 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 (vigente no período autuado). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. A Câmara *a quo* excluiu as exigências fiscais relativas aos exercícios de 2009 a 2011 por falta de capitulação legal e motivação específica do Auto de Infração com os artigos da Lei Complementar nº 123/06 infringidos. Também excluiu as exigências fiscais relativas aos recursos não comprovados, listados no Quadro V, para os quais se comprovou que a origem dos depósitos/transferências bancárias são provenientes dos sócios da empresa

autuada à época dos fatos geradores, inclusive quando as transferências de recursos originaram-se das empresas Bruno Rodrigues da Costa Pereira e Cia Ltda (Locmil Locação de Veículos Ltda) e Sena Motors Ltda - ME. Restabelecidas as exigências do período de 2009 a 2011, porém exclui-se, ainda da base de cálculo do ICMS remanescente o percentual correspondente à prestação de serviço tributado pelo ISSQN, nos meses de agosto e setembro de 2009 e fevereiro e dezembro de 2011. Decisão parcialmente reformada.

Recurso de Revisão conhecido e parcialmente provido à unanimidade.

RELATÓRIO

O lançamento versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, ora Recorrida, promoveu saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, nos exercícios de 2009 a 2012, com fulcro na presunção legal prevista no art. 49, §2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02 (vigente no período autuado), tendo em vista a constatação de:

- ocorrência de saldo credor na conta “Caixa”/diferenças de saldos (Quadro II: Recomposição da conta “Caixa” - fls. 1.834/1.835, após a reformulação do lançamento);

- ingresso de recursos em conta bancária contabilizada, de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação de origem, nos exercícios de 2010 e 2011 (Quadro IV – fls. 75).

- ingresso de recursos em conta bancária não contabilizada, de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação de origem, nos exercícios de 2009 e 2012 (Quadro V – fls. 1.701/1.742, após reformulação do lançamento).

Exigências de 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.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.946/16/2ª, julgou parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.830/1.839 e, ainda, para:

1) cancelar todas as exigências relacionadas ao período compreendido entre 2009 e 2011;

2) que as diferenças de saldos, apuradas na recomposição da conta “Caixa”, sejam consideradas como recursos não comprovados, apenas em relação ao último mês autuado em cada exercício;

3) excluir as exigências fiscais relativas aos recursos não comprovados listados no Quadro V (fls. 1.701/1.742), para os quais se comprovou que a origem dos depósitos/transferências bancárias são provenientes dos sócios da empresa autuada à época dos fatos geradores, inclusive quando as transferências de recursos originaram-se das empresas Bruno Rodrigues da Costa Pereira e Cia Ltda. (Locmil Locação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veículos Ltda.) e Sena Motors Ltda. – ME, cujos comprovantes constam às fls. 1.917 a 1.926, 1.935 a 1.939, 1.940 a 1.953, 1.955, 2.000 a 2.007, 2.021 a 2.025.

Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator), que mantinha as exigências relacionadas ao período compreendido entre 2009 e 2011 com os ajustes dos itens 2 e 3 e José Luiz Drumond, que não excluía, ainda, as exigências fiscais relativas aos recursos não comprovados listados no Quadro V.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

Em Sessão realizada aos 15/07/16, acorda a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documentos protocolados no CC/MG em 14/07/16 relativo ao Mandado de Segurança nº 5098829-60.2016.8.13.0024 (protocolo nº 16298), bem como o relativo ao substabelecimento (protocolo nº 16299). Ainda, em preliminar, também à unanimidade, em remeter os autos à Advocacia-Geral do Estado nos termos do art. 105 do RPTA. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu ao julgamento o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros e, pela Autuada, a Dra. Ana Paula Barbosa Gomes.

Conforme Despacho da Advocacia do Estado de Minas Gerais de fls. 2.175, o PTA retorna a este Conselho de Contribuintes para julgamento do Recurso de Revisão tendo em vista a revogação da liminar (confirmada em Sentença) que determinava a suspensão do trâmite do processo administrativo e reforma da Sentença, conforme Sentença e Acórdãos da Apelação e dos Embargos de Declaração anexos aos autos (fls. 2.172/2.190).

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Relembre-se que o lançamento versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, ora Recorrida, promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com fulcro na presunção legal prevista no art. 49, §2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02 (vigente no período autuado), tendo em vista a constatação da ocorrência de saldo credor na conta “Caixa”/diferenças de saldos; do ingresso de recursos em conta bancária contabilizada, de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação de origem e do ingresso de recursos em conta bancária não contabilizada, de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação de origem.

Exigências de 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.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão resultou de voto de qualidade do Presidente desfavorável à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Assim, deve ser examinado, na presente decisão, o cancelamento de todas as exigências relacionadas ao período compreendido entre 2009 e 2011.

Conforme fundamentos a seguir esposados, devem ser restabelecidas, em parte, as exigências fiscais em relação ao período de 2009 a 2011, devendo ser excluído, da base de cálculo do ICMS, o montante correspondente ao percentual de prestação de serviço tributado pelo ISSQN, nos meses de agosto e setembro de 2009 e fevereiro e dezembro de 2011.

Sobre essa questão, a Autuada, ora Recorrida, argumenta, em sua defesa, que o Fisco tipificou incorretamente a infração por não ter levado em conta que, de 2009 a 2011, estava enquadrada no regime do Simples Nacional, tendo havido ausência expressa do dispositivo legal infringido, no AI, em relação a tal regime.

Entretanto, o fato de não constar, na relação das infringências do AI, dispositivos da Lei Complementar nº 123/06, em nada macula o presente lançamento, uma vez que **não** se aplica ao contribuinte optante pelo Simples Nacional, as regras constantes desse regime, **nas operações desacobertadas de documento fiscal**, conforme dispõe o art. 13, §1º, inciso XIII, alínea “f” da referida lei.

Além do mais, as exigências fiscais referentes à constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal **independentem da exclusão de ofício** da empresa do Simples Nacional.

Importante frisar, ainda, que nos termos da Lei Complementar nº 123/06, em seu art. 34, aplicam-se à empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, todas as presunções de omissão de receita previstas nas legislações de regência dos impostos incluídos no referido regime.

Por outro lado, diferentemente do entendimento externado pela Autuada/Recorrida, ao caso dos autos não se aplica o disposto no art. 39, §2º da Lei Complementar nº 123/06, o qual prescreve que:

§ 2º No caso em que o contribuinte do Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior alíquota prevista nesta Lei Complementar, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal. (Grifou-se)

Tal norma aplica-se às omissões de receita relativas **à falta de informação, nas declarações do Simples Nacional**, de receita de vendas **que foram devidamente acobertadas por documentação fiscal**.

As omissões de receita para as quais **não houve emissão de documentação fiscal**, como no caso em exame, devem ser tributadas na forma da legislação estadual que dispõe sobre o ICMS (tributação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Simples Nacional), nos exatos termos do que dispõe o já mencionado art. 13, §1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, bem como a Resolução do CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/11, no § 2º do art. 82 (vigente no período autuado).

Inicialmente, cabe ressaltar que o lançamento se embasa na presunção legal de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, conforme o art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente no período autuado), art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 e arts. 281, 282 e 287 do Decreto Federal nº 3.000/99 (RIR) - vigente no período autuado, da seguinte forma:

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.

§ 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.

RICMS/02

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

(...)

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

Decreto nº 3.000/99

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

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados.

(...)

Art. 282 - Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

(...)

Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §1º).

(...)

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §3º, inciso I).

(Grifou-se)

Vê-se que a legislação prevê, expressamente, como hipótese de presunção de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, as ocorrências remanescentes apuradas no presente lançamento.

Nessa toada, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador, sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

Sobre a questão, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o

contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum*, contrariamente ao tangenciado pela Defesa, 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. Caso contrário, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos –RPTA.

No tocante à apuração de saldo credor na conta Caixa/diferença de saldos, após as reformulações do lançamento, verifica-se os seguintes demonstrativos: Quadro I: Lançamentos efetuados na conta “Caixa” do livro Razão (cheques e transferência) sem comprovação de destinação/origem dos recursos (fls. 67/71); Quadro II: Recomposição da conta “Caixa” (fls. 1834/1835, após a reformulação do crédito tributário). Quadro III: Recomposição de caixa (listagem dos saldos credores/recursos não comprovados) conforme recomposição da conta “Caixa”, após a reformulação do crédito tributário). Período autuado 2010 e 2011.

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

O Fisco expurgou os lançamentos indevidos a débito da referida conta “Caixa” (cheques e transferências), apurando saldos credores na conta “Caixa” ou saldos “a descoberto”, após a glosa de lançamentos, os quais não representam ingresso de recursos na referida conta contábil.

Diante da apuração de saldos credores na conta Caixa, após sua recomposição, o Fisco lançou mão da presunção legal estabelecida no art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando o montante desses saldos e da diferença de saldos como saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Sobre essa apuração, argui a Defesa nulidade do lançamento, sob a alegação de que os demonstrativos relativos à recomposição conta “Caixa” não lhe permitiram entender a metodologia de apuração da omissão de receita adotada pela Fiscalização.

Entretanto, convém destacar que os questionamentos apresentados pela Autuada, ora Recorrida, inerentes à recomposição da conta “Caixa” foram objeto da diligência exarada pela Câmara *a quo*. Em resposta, a Fiscalização detalhou toda a metodologia utilizada para elaboração do referido demonstrativo, bem como efetuou os ajustes que entendeu pertinentes e reabriu prazo para manifestação da Autuada, que se manifestou às fls. 1.844/1.854.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se constata é que a Autuada/Recorrida compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a sua defesa em várias oportunidades, não restando configurada hipótese de cerceamento do direito de defesa, como por ela arguido.

Vale dizer, ainda, que não prospera o entendimento da Autuada de que o Conselho de Contribuintes não pode determinar qualquer alteração no lançamento por faltar-lhe competência para tal mister.

É que o processo tributário administrativo trata-se de um procedimento tendente a apurar os valores devidos ao Estado podendo ser adequado em seu desenrolar.

Esse mesmo entendimento é compartilhado pelos diversos doutrinadores pátrios, dentre os quais se destacam:

“Em verdade, quando Administração e administrado discutem sobre o índice de procedência legal do lançamento efetuado, o que de fato acontece é a instalação de um procedimento administrativo, que pretende ser contraditório, propiciando à Fazenda Pública o controle de legalidade de seus próprios atos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 439.)

“O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de: (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170-171. (grifos não constam do original)

Como se verifica, a Fiscalização apurou saldo credor na conta Caixa, após exclusão de valores listados no Quadro I (fls. 67/71), que trata de recursos utilizados para suprimento de “caixa”, sem comprovação de origem.

Nos meses em que o saldo escritural foi devedor e o saldo da recomposição foi credor, a base de cálculo foi apurada somando o saldo encontrado na recomposição com o saldo devedor da cópia fiel.

Todavia, a metodologia adotada pela Fiscalização, na recomposição da conta “Caixa”, ao adicionar ao saldo recomposto **de cada mês**, a diferença entre os saldos recomposto e escritural, para apuração da omissão de receitas, não procede, conforme, inclusive, restou decidido no item 2 da decisão *a quo*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conveniente destacar que o saldo credor de caixa, conta contábil de natureza devedora, é um fato impossível matematicamente, não sendo defensável em hipótese alguma. Parte-se de um fato líquido e certo, não presumido (necessidade de haver receitas no valor mínimo do saldo credor). A presunção legal é de que há saída desacobertada de documentação fiscal. Nesse caso, como há dúvidas quanto à extensão dos efeitos (valor), interpreta-se favoravelmente ao contribuinte, no que se refere à base de cálculo (valor igual ao saldo credor) sobre o qual incidirá o tributo e as penalidades cabíveis.

Lado outro, é premissa básica na recomposição da conta “Caixa”, que os saldos de Caixa inventariados, no final do exercício, por ocasião do balanço, são reais.

Nesse contexto, a “diferença de saldos” deriva do fato de que, se havia saldo credor na conta “Caixa” no final do exercício autuado de 2010, por exemplo, então não poderia haver numerário em caixa em 31 de dezembro de 2010. Porém, caso o contribuinte declare a existência de numerário, na referida data, que corresponde ao saldo inicial do dia 1º de janeiro do ano seguinte, este recurso é também considerado como não comprovado.

Menciona-se que, ao se considerar a cobrança da omissão de receita pelo método da recomposição da conta “Caixa”, com o estorno do suprimento cuja origem não foi comprovada, o valor monetário das receitas omitidas será a soma dos saldos credores apurados, acrescida, no final do exercício ou no último mês objeto da recomposição, da diferença de saldos (recomposto e reconstituído).

Assim, entende-se que a metodologia adotada pela Fiscalização para a recomposição da conta “Caixa” merece reparo para, além dos ajustes já efetuados na reformulação do crédito tributário, serem mantidos, como omissão de receita, a soma dos saldos credores apurados e das diferenças de saldos relativas aos meses de dezembro de 2010 e setembro de 2011, conforme demonstrativos constantes às fls. 1.871 dos autos.

Ressalta-se que em relação ao exercício de 2011, tendo em vista que o último mês objeto da recomposição foi setembro do referido ano, parte-se da premissa que este saldo foi declarado pela Autuada/Recorrida. Assim, deve-se apurar a diferença de saldos em relação a este mês e adicioná-la à soma dos saldos credores encontrados no referido exercício, para apuração do montante da omissão de receita, base de cálculo do imposto estadual.

Nesse diapasão, vale destacar que a base de cálculo do ICMS apurada na recomposição da conta “Caixa”, coincidirá com o montante dos recursos não comprovados, objeto de estorno (listados no Quadro I de fls. 67/71), os quais poderiam ser tributados de forma direta, pelos valores mensais apurados, sem recomposição da conta “Caixa”, pois a presunção legal prevista no art. 194, §3º da Parte Geral do RICMS/02 (vigente no período autuado), não se restringe à constatação de saldos credores, ao contrário do que defende a Autuada/Recorrida, atingindo qualquer recurso não comprovado existente na referida conta ou equivalente. Examine-se:

§ 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)

Várias decisões deste Conselho corroboram o entendimento acima externado. Cita-se, por exemplo, o Acórdão nº 20.671/12/1ª.

Assim, reitera-se que a diferença de saldos deve ser considerada como recurso não comprovado, apenas no último mês do exercício autuado (fato este que já havia sido decidido pela Câmara *a quo*, à unanimidade de votos – item 2).

Por oportuno, importante salientar, também, que foi determinado pela Câmara de Julgamento, que a Impugnante, ora Recorrida, juntasse aos autos, documentação que comprovasse a efetiva baixa (lançamentos a crédito da conta "Caixa") dos valores relativos aos cheques compensados, transferências, TED e outros, que teriam suprido a conta "Caixa", os quais são objeto do estorno na conta "Caixa" (valores listados às fls. 67/71 dos autos) e, também, quando tratar-se de cheques específicos, cópias frente e verso dos mesmos.

Essa medida refere-se aos recursos financeiros que foram estornados da “conta caixa” por falta de comprovação de origem (saldo credor na conta “Caixa”/diferenças de saldos).

No tocante a este item do despacho, a Autuada/Recorrida justifica que a prática por ela adotada consistia em emitir um cheque que, em seguida, seria sacado por algum encarregado da empresa ou pelos próprios sócios e, algumas vezes, pelos irmãos desses, que aproveitavam a “ida” ao Banco para descontar o cheque e sacar o dinheiro para o caixa da empresa autuada.

Informa a Defesa que segue, às fls. 1.958/1.977 (Doc. 03), a relação dos cheques que comprovam suas alegações, e que neles consta a indicação da pessoa que descontou o cheque e “retirou” o dinheiro na instituição financeira.

Colaciona aos autos, também, os Registros dos Empregados com intuito de comprovar quais foram os empregados que sacaram os recursos financeiros, bem como documento de identificação das irmãs do sócio da Autuada (fls. 1.978/1.981).

Sobre esses documentos a Fiscalização sustentou que:

- a Impugnante não atendeu ao item “b” do despacho interlocutório;
- a Impugnante argumenta que os cheques de fls. 1.960/1.977 (todos eles compensados/depositados em conta de terceiros) foram sacados;
- se tal argumento persistir estar-se-ia a inaugurar uma nova modalidade de saque;
- o fato de a empresa ter apresentado as fichas de registros de empregados e documentos da sócia “Tatiana” (fls. 1.978/1.981) com intuito de comprovar quem efetuou os saques dos valores, não comprova que tais cheques supriram corretamente o caixa da empresa. Ao contrário, o que se comprova é que todos aqueles cheques foram para pagamentos à margem da escrituração da empresa;

- tais cópias de cheques somente comprovam que foram escondidos os verdadeiros credores dos valores a eles relativos, bem como comprovam que depois eles foram endossados pelos seus respectivos recebedores neles nominados e, ainda, comprovam que jamais os cheques serviram para suprimento de caixa.

Compulsando os extratos bancários (históricos das movimentações), nos quais constam os débitos relativos aos cheques (microfilmagens) acostados pela Impugnante às fls. 1.958/1.977, constata-se que os valores relativos a tais documentos foram utilizados **para depósitos e pagamentos de contas no caixa do Banco**. Vide demonstrativos elaborados pela Assessoria do CCMG às fls. 2.057.

Assim, não procede o argumento defensivo de que os recursos financeiros relativos a tais cheques foram sacados no Banco para suprimento da “conta caixa”.

Todavia, a compensação bancária pressupõe que os recursos saíram de contas bancárias da Impugnante/Recorrida com destino a contas de terceiros, assim, tais recursos não poderiam suprir a “conta caixa”. Da mesma forma, os valores que serviram para pagamentos não poderiam suprir a “conta caixa”.

Caso o contribuinte opte pela escrituração de cheques compensados e/ou utilizados para pagamentos no Banco na “conta caixa”, por exemplo, deveria ter efetuado os lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Bancos e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos esses de data e valor equivalentes. Essa foi a comprovação solicitada à Impugnante/Recorrida neste item do referido despacho interlocutório exarado pela Câmara *a quo*. Contudo, tal prova não veio aos autos.

Tem-se que o recurso referente ao cheque compensado se traduziu como um recurso saindo do Banco para o caixa da empresa, por esse motivo é um suprimento indevido, pois não se contabilizou as supostas despesas pagas com esses cheques. Portanto, restou como um recurso “fictício”, no Caixa da empresa, porque, se o cheque foi compensado, os recursos saíram de conta bancária da Impugnante/Recorrida com destino a contas de terceiros, assim, tais recursos não podem suprir o Caixa da empresa.

No caso em apreço, a Autuada/Recorrida já tinha sido intimada para apresentar as despesas escrituradas, em contrapartida com o lançamento de cheque compensado e outros, na “conta Caixa” (Item segundo da intimação de fls. 06 e item primeiro da intimação de fls. 17). Todavia, tais contrapartidas contabilizadas na conta Caixa (despesas) não foram apresentadas.

Resta, portanto, a acusação de suprimento indevido do Caixa, cujos valores foram estornados da conta Caixa, via recomposição.

Também não socorre à Autuada, a alegação de que houve duplicidade de exigências em relação aos valores estornados na recomposição da conta “Caixa”, relativos ao período de janeiro de 2010 a setembro de 2011 (listados no Quadro I de fls. 67/71) e os valores autuados como ingressos de recursos em contas bancárias não contabilizadas sem comprovação de origem em 2010 e 2011 (listados no Quadro IV de fls. 75), uma vez que não há coincidência dos valores listados nos dois demonstrativos.

Ademais, após os ajustes propostos na recomposição da conta “Caixa”, o montante das saídas desacobertas de documentação fiscal é exatamente a soma dos recursos não comprovados, objeto dos estornos na citada conta contábil.

No tocante às irregularidades relativas ao ingresso de recursos em conta bancária contabilizada, de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação de origem, nos exercícios de 2010 e 2011 (Quadro IV – fls. 75) e do ingresso de recursos em conta bancária não contabilizada, de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação de origem, nos exercícios de 2009 e 2012 (Quadro V – fls. 1701/1742 – após a reformulação do crédito tributário), vale destacar que restaram reestabelecidas as exigências referentes ao período de 2009 a 2011 excluídas pela Câmara *a quo*.

Quanto à alegação concernente às exigências fiscais relativas aos recursos não comprovados em contas bancárias, em relação aos quais a Defesa pretende demonstrar que a origem dos depósitos/transferências bancárias são provenientes dos sócios da empresa autuada, à época dos fatos geradores, a título de empréstimo, note-se que a Câmara *a quo* excluiu as exigências (**por maioria de votos**), relativamente aos documentos juntados aos autos, que atendam tal condição, para o exercício de 2012 – item 3 da decisão recorrida (conforme detalhado no acórdão recorrido).

Todavia, para os exercícios de 2009 a 2011, período relativo às exigências restabelecidas no presente lançamento nesta sentada, não se verifica comprovação de ingresso de recurso proveniente de sócios (no período autuado) da empresa autuada capaz de afastar a presunção legal de saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Assim, não há reparo a se fazer na apuração fiscal das exigências remanescentes.

Por fim, no tocante às exigências remanescentes, poderia a Impugnante/Recorrida elidir a acusação fiscal em comento por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, do ingresso de recursos em tais contas bancárias. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

Noutro giro, repita-se que é equivocado o entendimento da Autuada quando alega que houve erro na data de vencimento da obrigação tributária constante no demonstrativo do crédito tributário (último dia do mês autuado), tendo em vista que a Fiscalização observou o disposto no inciso I do art. 89 da Parte Geral do RICMS/02, o qual determina:

Art. 89 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

Alega, ainda, a Defesa, que o Fisco abandonou a verdade material, já que não levou em consideração as vendas que realiza para outras unidades da Federação, cuja alíquota é menor que a alíquota interna aplicada no presente lançamento.

Entende que, a partir das notas fiscais emitidas, deveria ser estabelecida uma proporção razoável entre as operações internas e as operações interestaduais e, assim, tributar as receitas presumidamente omitidas, a partir dessa mesma proporção.

Entretanto, a legislação tributária é cristalina ao prever que, na apuração fiscal, em relação ao débito encontrado e impossível de ser caracterizada a sua natureza (interna, interestadual ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações internas sobre a base de cálculo respectiva. É como prevê a alínea "b" do inciso V do § 2º do art. 195 do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores em análise, *in verbis*:

RICMS/02

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

"Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º Considera-se exercício o período compreendido:

(...)

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

I -

II -

III -

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

a) de se determinar o período em que as respectivas operações ou prestações tenham

ocorrido, as mesmas serão consideradas como ocorridas no último mês do exercício;

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

(...)

Ademais, vale destacar que, em se tratando de irregularidade de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal amparada no disposto no § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763/75, salvo se o contribuinte especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente, o que não ocorreu no caso em exame, deve ser adotada a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo respectiva, conforme dispõe o § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75 c/c o §1º do art. 144 do CTN, que assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente; (grifos acrescidos).

Portanto, correto o procedimento fiscal ao apurar o montante de ICMS devido com base na alíquota de 18% (dezoito por cento), uma vez que se trata de saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Quanto à alegação da Autuada de que exerce atividade tributada pelo ISSQN e pelo ICMS, a análise da Fiscalização se dá nos seguintes argumentos:

Nenhuma razão assiste à Impugnante quando sustenta que o feito fiscal é improcedente, sob a alegação de que exerce atividades que engloba saídas de mercadorias sujeitas a ICMS e serviços em que seria cobrado o ISSQN. Neste sentido, como se percebe em sua impugnação, a Autuada interpreta a lei de forma desvirtuada, a seu favor (fls. 1526 a1529), citando partes isoladas de Acórdão do CC/MG e tentando inverter o sentido do parágrafo 2º do artigo 39 da Lei Complementar 123/2006. O trabalho fiscal foi feito observando-se todos os preceitos legais e neste caso, **além dos valores de serviços sujeitos a ISSQN serem irrisórios conforme se verifica nas declarações anexadas pela Impugnante (fls. 1586 a**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1598), o artigo 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alínea “f” da LC 123/2006, acima transcrito, foi corretamente aplicado pelo fisco.

Como reconhece a Fiscalização, consta dos demonstrativos do Simples Nacional, colacionados aos autos pela Defesa, que nos meses de agosto e setembro de 2009 e fevereiro e dezembro de 2011, parcela da receita informada pela Autuada refere-se à prestação de serviço tributada pelo ISSQN, conforme se depreende do seguinte demonstrativo:

Período	Receita Bruta	Venda de mercadorias	Prestação de serviço tributada pelo ISSQN	% de prestação de serviço sujeita ao ISSQN em relação à receita bruta declarada
ago/09	47.092,96	43.468,96	3.624,00	8,34%
set/09	36.982,76	33.358,76	3.624,00	10,86%
fev/10	33.929,00	29.930,00	3.999,00	13,36%
dez/11	321.994,49	318.194,49	3.800,00	1,19%

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada/Recorrida prestou serviços não tributados pelo ICMS nos meses acima mencionados, **deve ser excluído da base de cálculo do ICMS**, o montante correspondente ao percentual de prestação de serviço tributado pelo ISSQN, acima apurado, nos referidos meses.

A Defesa afirma, também, que as penalidades aplicadas têm efeito confiscatório, sendo inadmissível tal cobrança e que não há dúvida quanto à ausência de razoabilidade e proporcionalidade na sua fixação.

Contudo, as penalidades impostas estão previstas em lei (art. 55, inciso II, alínea “a”, e art. 56, inciso II) e foram exigidas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, nos termos do art. 182, inciso I da citada lei.

No tocante à menção da Defesa quanto às reduções da multa de revalidação previstas no §§ 9º e 10 do inciso II do art. 53 da Lei nº 6.763/75, registra-se que no caso em exame a Autuada poderá fazer jus à benesse prevista no inciso IV do §9º do referido artigo se efetuar o pagamento da penalidade antes da sua inscrição em dívida ativa.

Por fim, a Impugnante/Recorrida menciona que a multa isolada deve ser cancelada, visto que não se justifica a sua aplicação em patamares exorbitantes e que, caso assim não se entenda, que sejam aplicadas todas as possibilidades de redução autorizadas na legislação, especialmente no §3º do art. 53 da lei nº 6.763/75.

Entretanto, vê-se que a infração resultou em falta de pagamento do tributo, o que impede a aplicação do permissivo legal, conforme art. 53, §5º, item 3 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Em face de todos os argumentos acima, ficam restabelecidas as exigências referentes aos exercícios de 2009 a 2011, todavia, considerando a exclusão, da base de cálculo do ICMS, do montante correspondente ao percentual de prestação de serviço tributado pelo ISSQN, nos meses de agosto e setembro de 2009 e fevereiro e dezembro de 2011.

Por oportuno, vale registrar que as exclusões determinadas pela Câmara *a quo*, nos itens 2 e 3, não foram objeto desta decisão, devendo ser consideradas quando da liquidação da decisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências relacionadas ao período compreendido entre 2009 e 2011, todavia, considerando a exclusão, da base de cálculo do ICMS, do montante correspondente ao percentual de prestação de serviço tributado pelo ISSQN, nos meses de agosto e setembro de 2009 e fevereiro e dezembro de 2011. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti e, pela Autuada, a Dra. Jéssica Moreira Brito. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), André Barros de Moura, Gislana da Silva Carlos e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 15 de setembro de 2023.

Cindy Andrade Morais
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D