

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.715/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003292126-38  
Impugnação: 40.010156856-83, 40.010156858-45 (Coob.)  
Impugnante: Bijouterias Fachineto Ltda  
IE: 367346884.00-72  
Davi Fachineto (Coob.)  
CPF: 291.161.470-49  
Proc. S. Passivo: José Roberto Fabre  
Origem: DF/Ubá

**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 e 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, conforme redações no período autuado. 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", ambos da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, em face da existência de recursos não comprovados na conta "Caixa", presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º e 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, conforme redações vigentes no período autuado.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da autuação o sócio-administrador, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

### **Das Impugnações**

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e pelo mesmo procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização se manifesta nos presentes autos, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer anexado aos autos, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito pela procedência do lançamento.

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 inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589 de 08/07/22.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de suposto abuso de poder por parte da Autoridade Administrativa.

Alegam que a Autoridade Administrativa teria estendido por longo período de tempo o procedimento fiscal exploratório, bem como, indicado no Auto de Infração possível infringência de 37 normas regentes da matéria, o que teria dificultado o direito de defesa do Contribuinte.

Aduzem que a própria autuação – omissão de receita e lançamentos contábeis de recebimentos extemporâneos – no caso em exame, seria um abuso de poder, posto que o Fiscal entendeu que os cheques nominais à Autuada, sacados no caixa do banco, e direcionados à conta Caixa da Autuada, devidamente contabilizados, quando confrontados com os pagamentos efetuados na mesma data, se inferiores a estes, sua diferença foi entendida como valor sonegado, não obstante a comprovação contábil de que tal diferença permaneceu como saldo de caixa.

Sustentam, ainda, que a autuação por arbitramento de omissão de receita, como no caso em exame, seria abuso da autoridade fiscalizadora, por extrapolar os

critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento. E que a autuação, baseada em meros indícios ou presunções, mais que caracterizaria abuso de autoridade.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Como exposto no Relatório Fiscal Complementar, mediante procedimento fiscal exploratório, o Contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativos contábeis (Livro Razão, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício – DRE e Plano de Contas), extratos bancários e documentos que lastreassem os lançamentos contábeis realizados nas contas “Caixa” e “Bancos”, e, após encerramento da fase exploratória, foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal e lavrado o presente Auto de Infração, em face da constatação de recursos não comprovados na conta Caixa.

Insta destacar que está previsto no RPTA, em seus arts. 66 e 67, procedimentos fiscais auxiliares, que não caracterizam o início de ação fiscal (monitoramento, exploratório, cruzamento eletrônico de dados), por meio dos quais, constatada infração à legislação tributária, ensejará a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, procedimento este preparatório para o lançamento.

RPTA/08

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

No caso dos presentes autos, foram lavrados os termos de início e de encerramento do procedimento exploratório, conforme previsto no inciso III do art. 67 do RPTA, acima transcrito (págs. 7 e 12 do e-PTA), e, em face da constatação de infração à legislação tributária foi lavrado o AIAF (pág. 05), conforme previsto nos arts. 69 e 70 do RPTA.

RPTA/08

Art. 69. **Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal,** observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(Destacou-se).

Conforme descrito no relatório fiscal complementar, durante o procedimento fiscal exploratório foi oportunizado ao contribuinte a apresentação de documentos e esclarecimentos relacionados aos lançamentos efetuados em sua escrita fiscal.

Ao contrário do alegado, não houve qualquer abuso de poder ou cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, tendo sido dado a ele a possibilidade de comprovar e esclarecer os indícios detectados pelo Fisco, bem como, os procedimentos adotados estavam em consonância com o Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, regulamentado nos arts. 66 e 67 do RPTA.

Verifica que consta do relatório do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar que a atuação se fundamenta na presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da constatação da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194 § 3º do RICMS/02 e art. 196, § 1º e § 2º do mesmo diploma legal (conforme redações vigentes no período autuado).

Conforme se depreende dos dispositivos legais citados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e às quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovarem as suas alegações.

Verifica-se que as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. As planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário encontram-se anexadas aos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Induidoso que os Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, em face da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º e 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, conforme redações vigentes no período autuado.

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

Foi incluído no polo passivo da autuação o sócio-administrador, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Ressalta-se que os Impugnantes requerem a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do RPTA:

RPTA/08

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes demonstrativos, constantes do grupo Provas do e-PTA:

- Anexo 06 – Planilha contendo os cheques pagos, lançados a débito da conta Caixa e os lançamentos de pagamentos, efetuados a crédito da conta Caixa, no mesmo dia do lançamento dos cheques, sendo considerada a diferença entre o débito e os créditos, como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem;

- Anexo 07 – Planilha contendo os TEDs, DOCs e cheques emitidos e compensados, lançados a débito da conta Caixa sem os respectivos lançamentos de pagamentos, lançados a crédito da conta Caixa, no mesmo dia do lançamento dos cheques ou em dias anteriores, considerados como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 11 – Planilha contendo os dados da relação encaminhada pelo Contribuinte, contendo 2.265 recebimentos, relativos ao acerto extemporâneo efetuado a débito da conta Caixa, em 31/12/20;

- Anexo 27 – Planilha contendo a consolidação dos dados referentes as diferenças apresentadas e discriminadas nas planilhas contidas nos anexos 06 e 07, e acerto extemporâneo (anexo 11) a fim de subsidiar a apuração do crédito tributário;

- Anexo 28 – Planilha contendo a apuração da base de cálculo e do crédito tributário.

Relata o Fisco que foi lavrado o presente Auto de Infração, em face da constatação de recursos não comprovados na conta Caixa, conforme detalhadamente descrito no Relatório Fiscal Complementar, anexo ao Auto de Infração.

Depreende-se do citado relatório que os valores considerados como recursos não comprovados na conta Caixa decorrem os seguintes lançamentos:

1 – lançamentos a débito da conta Caixa oriundos de cheques emitidos pela Autuada para pagamentos de diversas despesas, cujo histórico constante dos extratos bancários foram “DIV” (despesas diversas) e “DEP” (depósitos para terceiros), os quais não houve lançamento a crédito da conta Caixa, na mesma data e valor equivalente (relacionados na planilha Anexo 6);

2 – lançamentos a débito da conta Caixa de TED, DOC e cheques compensados, os quais, por sua natureza não se prestam ao suprimento de Caixa, bem como não ocorreram lançamentos, na mesma data e valor, a crédito da conta Caixa (lançamento cruzado), demonstrativo na planilha Anexo 7;

3 – lançamento a débito da conta Caixa e a crédito da conta Clientes, em 31/12/20, a título de acerto.

Alegam os Impugnantes que da leitura do extenso e complexo relatório elaborado pelo Fisco, se destaca a conclusão no sentido de que (i) os valores dos cheques sacados no caixa do banco, nominais à empresa, e os pagamentos efetuados na mesma data, devem ser os mesmos; e, (ii) os lançamentos contábeis extemporâneos de recebimento de títulos, são fatos que autorizam o Fisco a glosar os lançamentos e lançar crédito tributário.

Afirma a Defesa que, não necessariamente, estaria correta tal conclusão.

Anexa à impugnação a planilha de cheques que serviu de base para a autuação (o que denomina prova 01), que, segundo alega, somados aos livros Diário e Razão (prova 02), comprovariam, que a diferença havida entre o valor dos cheques e os pagamentos permaneceram na conta caixa; e como tal, a conciliação contábil se deu com as consequências inerentes, com a apuração e pagamento dos impostos como demonstraria o ajuste das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (prova 03).

Aduzem os Impugnantes que *“a omissão de receita é caracterizada, basicamente, pela falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, bem como a sua omissão com valor inferior ao da operação. A presunção de omissão de receita ora é*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*atacável pela autuada na própria indicação na escrituração de saldo credor de Caixa. Não cabe a autuação com base em omissão de receitas quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão. Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica”.*

Entretanto, não cabe razão à Defesa, conforme se verá.

Trata a irregularidade apontada no Auto de Infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da presunção legal, fundamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º e art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, conforme redações vigentes no período autuado. *In verbis*:

Confira-se:

Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a 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:

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

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:**

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

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(Grifou-se)

A legislação federal assim trata a omissão de receitas no Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9.580/18:

Decreto nº 9.580/18

Art. 293. 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; ou

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

(Grifos acrescentados).

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da 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.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Nessa toada, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de prova, 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.

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.

Assim sendo, a utilização de presunção, pelo Fisco, não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção.

No tocante aos valores apontados pelo Fisco como recursos sem comprovação de origem originados dos lançamentos relacionados na planilha, constante do Anexo 6, não merece prosperar o argumento de defesa de que a diferença havida entre o valor dos cheques e os pagamentos permaneceram na conta caixa.

Como bem pontuado pelo Fisco na Manifestação Fiscal, a afirmativa de que os cheques foram sacados exclusivamente para pagamentos se fundamenta nos históricos dos extratos bancários, nos quais consta que os cheques se destinavam apenas para “DEP” (depósitos) ou “DIV” – pagamentos diversos, sem fazer menção à “ESP”.

Aduz o Fisco que *“as informações constantes nos extratos bancários merecem confiabilidade, pois, conforme o art. 8º, III da Resolução 2878, de 26/07/2001, do Banco Central do Brasil, as Instituições Financeiras devem utilizar terminologia que possibilite, de forma clara e inequívoca, a identificação e o entendimento das operações realizadas por seus clientes”*.

Conforme informa o Fisco, todos os lançamentos do extrato bancário, referentes aos cheques emitidos, que apresentavam no histórico a expressão “ESP”,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referindo-se a “espécie”, tanto isolada como cumulativamente com “DIV/DEP”, não foram considerados na apuração do crédito tributário, em virtude da impossibilidade de apurar, do valor efetivamente sacado, aquele que foi aportado no Caixa.

Com razão o Fisco.

Conforme se verifica da referida planilha (págs. 216/218), os históricos constantes dos extratos bancários são “DIV”, “DEP” e “DEP/DIV”.

Verifica-se que tais expressões constantes dos extratos bancários, “DEP” se refere a depósito e “DIV” a diversos recebimentos, conforme exemplificado no anexo 01. Tais cheques são utilizados para pagamentos a terceiros ou para aporte de “Caixa”, ou seja, entrada de numerário no Caixa.

Portanto, não foram considerados no Anexo 6 valores cujo cheque emitido foi exclusivamente para aporte de “Caixa”, e no histórico do extrato bancário constava a expressão “cheque espécie”.

Nos casos em que o cheque era utilizado tanto para saque em espécie, quanto para depósito para terceiro ou para diversos recebimentos (que corresponde a diversos pagamentos), no histórico do extrato bancário constava as expressões “DEP/ESP”, “DIV/ESP” ou DEP/ESP/DIV”, conforme exemplificado no anexo 01 – págs. de nº 06, 14 e 22 do extrato bancário.

Assim sendo, foram analisados pelo Fisco os valores lançados nos extratos bancários como são “DIV”, “DEP” e “DEP/DIV”, estando demonstrado, na planilha Anexo 6, as conclusões fiscais e apurados os valores para os quais o Contribuinte não demonstrou a contabilização da respectiva despesa a crédito da conta Caixa, na mesma data e em valores equivalentes (em relação às diferenças).

Consta da referida planilha os valores dos cheques emitidos (entradas), os valores contabilizados como saídas, para os quais o Contribuinte apresentou documentos que lastreassem tais lançamentos (acatados pelo Fisco), a diferença não comprovada, a relação dos documentos enviados pelo Contribuinte e análise do Fisco para os documentos não acatados.

Por oportuno, traz-se os esclarecimentos do Fisco, acerca dos documentos apresentados pela Autuada, os quais não foram capazes de comprovar a origem dos recursos lançados como suprimentos de caixa:

Para a identificação dos lançamentos de pagamentos escriturados a crédito da conta Caixa o Fisco solicitou e, posteriormente, intimou o contribuinte a apresentar os documentos correspondentes.

Nesse momento, com base nos dados da autenticação bancária dos documentos encaminhados pelo contribuinte (quando havia), foram identificadas quebras na sequência das autenticações bancárias, caracterizando o não encaminhamento de todos os documentos e/ou a não contabilização de todos os pagamentos efetuados.

A Falta de documentos ou a falta de autenticação em documentos encaminhados, apesar da alegação de muitos deles não terem sido localizados pela autuada, conforme identificados no anexo 06 do AI, comprometem a transparência e autenticidade dos registros efetuados pela impugnante, pesando contra os argumentos apresentados pela autuada.

Observa, ainda, o Fisco que o lançamento contábil dos cheques, sacados exclusivamente para pagamento de contas, quando utilizam a conta Caixa como “passagem”, assim devem ser escriturados:

1º lançamento:

D – Caixa e

C - Bancos (valor do cheque sacado na conta corrente)

2º lançamento:

D – Diversos (Despesas e Obrigações)

C - Caixa (valor dos pagamentos efetuados).

Assim sendo, foram apurados pelo Fisco os valores de recursos sem origem comprovada, lançados na conta Caixa, da seguinte forma: quando os valores debitados no Caixa, referentes aos lançamentos de saque dos cheques emitidos exclusivamente para pagamentos, eram superiores aos valores creditados na conta Caixa (pagamentos), **essas diferenças positivas foram relacionadas na planilha (Anexo 06) e consideradas como entradas de recursos no Caixa (Disponível) sem comprovação de origem, uma vez que, esse ingresso no Caixa (diferença positiva entre os débitos e créditos) não poderia se referir aos saques dos cheques escriturados, pois estes foram emitidos exclusivamente para pagamentos.**

No tocante aos documentos apresentados em sede de impugnação (págs. 456/4662 e duplicado às págs. 4664/8869), quais sejam: 1) transcrição da planilha Anexo 6; 2) os livros Razão Analítico Individual e Diário dos exercícios de 2019 e 2020 e 3) Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica; cabe esclarecer que estes não trazem novas informações que possam elidir a presunção fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, conforme se verifica da análise precedida pelo Fisco:

- Na prova 01, apresentada na impugnação pela autuada, que consiste em uma planilha onde foram relacionados os cheques, os respectivos pagamentos e as diferenças positivas diárias, decorrentes do confronto dos valores dos cheques e dos respectivos pagamentos, os impugnantes afirmam equivocadamente que:

a) Os cheques foram emitidos pela autuada e a ela favorecem, e os recursos de entrada na conta bancária são oriundos de vendas efetuadas, tributadas tempestivamente e devidamente escrituradas.

b) A diferença exigida pelo Fisco se caracteriza como dupla tributação, face a origem dos recursos questionados na conta Caixas serem de origem da conta bancária, decorrentes de vendas.

c) De 285 cheques emitidos, no valor total de R\$ 5.642.310,74, O auditor fiscal considerou apenas 40 cheques, no valor total de R\$ 1.215.566,40 e desconsiderou equivocadamente a importância de R\$ 423.062,16, exigindo crédito tributário total no montante de R\$ 1.729.224,46.

- Salienta-se que os dados da planilha apresentada pela impugnante foram extraídos da planilha contida no anexo 06 do Relatório do Auto de Infração.

- A respeito da questão levantada pelos impugnantes na letra “c” acima, registra-se que o Fisco realmente não considerou todos os cheques emitidos pela autuada e sacados na conta corrente, **mas apenas os cheques onde os valores lançados a débito da conta Caixa eram superiores aos valores lançados a crédito no mesmo dia e, concomitantemente, no histórico do extrato bancário, em relação aos cheques sacados, não havia a expressão “ESP” – espécie.**

- Não procede, ou não ficou clara, a afirmação dos impugnantes de que o auditor fiscal “desconsiderou equivocadamente a importância de R\$ 423.062,16”, pois este valor se refere aos pagamentos, ou seja, os lançamentos efetuados a crédito da conta Caixa, vinculados aos cheques sacados, que foram deduzidos do valor dos cheques.

- Esclarecemos, inicialmente, que os valores dos pagamentos escriturados a crédito do Caixa, foram apurados pelo Fisco, com base na documentação encaminhada pela autuada, considerando a autenticação bancária registrada nos cheques e nos respectivos documentos de pagamentos encaminhados.

- Registramos que os pagamentos vinculados aos respectivos cheques foram identificados com base na autenticação bancária, pois, inicialmente, o funcionário da instituição bancária autenticava o pagamento do cheque e, em seguida, autenticava os documentos recebidos relativos ao cheque, cujo total deveria ser igual ao valor do cheque sacado, pois, segundo o extrato bancário, nos cheques selecionados pelo Fisco, não havia valor em espécie para ser repassado à autuada, devido a ausência da expressão “ESP” no histórico do extrato bancário.

- Para comprovar a informação do parágrafo anterior, no AI objeto desta Manifestação Fiscal, foram anexados os dados constantes nos anexos 02 e 03, bem como, detalhado o procedimento executado pelo Fisco nas letras “j” a “p” do subitem “f.3” do relatório fiscal.

- Desta forma, não procede a afirmação da impugnante, pois, o valor de R\$ 423.062,16 se refere aos valores dos pagamentos lançados a crédito da conta Caixa que foram subtraídos dos valores dos cheques sacados, emitidos exclusivamente para pagamentos e contabilizados a débito da conta Caixa, sendo assim apenas a diferença positiva encontrada e não o total do valor dos cheques foi considerada como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem, cujo valor apurado e discriminado na planilha do anexo 06 do AI foi de R\$ 792.504,24.

Destacou-se.

Registre-se que os livros contábeis acostados pela Defesa apenas confirmam a correção da apuração realizada pelo Fisco.

Assim sendo, correta a análise fiscal, restando demonstrado na planilha Anexo 6 as diferenças dos valores aportados no Caixa relativos a cheques emitidos para pagamento de despesas, os quais não restou demonstrado o lançamento a crédito da conta Caixa da respectiva despesa (chamado lançamento cruzado).

No tocante à planilha Anexo 7, que contém os lançamentos a débito da conta Caixa de TED, DOC e cheques compensados, os Impugnantes não se manifestaram especificamente sobre eles.

Cabe registrar que não se verifica no caso em discussão transferências interbancárias entre contas correntes de mesma titularidade.

Em que pese o argumento da Defesa que diz que “*Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica*”, os Impugnantes não apontaram quais supostos lançamentos se referem a transferências interbancárias.

Pontua o Fisco que sobre os “cheques compensados”, as justificativas apresentadas pela Autuada foram: “*A contabilização de saída de Caixa ocorreu no ato dos depósitos na conta bancária e/ou recebimento de boletos – clientes*”.

É cediço que os cheques liquidados por compensação bancária, necessariamente, são creditados em outra conta bancária, o que significa dizer que foram utilizados para pagamentos de despesas. O mesmo ocorre com as operações eletrônicas (TED, DOC), pois se trata de transferência entre contas bancárias, inexistindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via transferência bancária para o caixa da empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ou seja, os cheques liquidados por meio de compensação bancária e as operações eletrônicas (TED/DOC), por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, uma vez que está afastada a possibilidade de saque de numerário.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro, contabiliza-se os cheques e as transferências 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 estes de data e valor equivalentes.

Portanto, não há que se falar que “a contabilização de saída de Caixa ocorreu no ato dos depósitos na conta bancária”, como justificou a Autuada, já que os cheques não foram depositados na conta corrente do Contribuinte e sim pagos a terceiros, o que se encontra demonstrado na planilha Anexo 7, a qual contém uma coluna com as informações constantes nos versos dos cheques compensados (identificados os pagamentos de despesas).

Mais uma vez, registre-se que, não foram realizados pelo Contribuinte os lançamentos das despesas a crédito da conta Caixa e a débito das contas de despesas.

Observa-se que a mesma justificativa foi dada pela Autuada para os valores contabilizados a débito da conta Caixa, oriundos de TEDs e DOCs emitidos.

Conforme se verifica, da mesma forma como os “cheques compensados”, os lançamentos a débito da conta Caixa relativos a “DOC” e “TED” emitidos são operações de pagamento, para as quais não foram identificados nem apresentados pela Autuada os lançamentos de crédito na conta Caixa, corretamente foi considerado pelo Fisco tais valores **como entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem**.

No tocante ao lançamento contábil registrado em 31/12/20 a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Clientes”, com o histórico contábil “receb.efetuado n/data”, no valor de R\$ 1.744.363,04 (fls. 42 e 289 do Razão Analítico de 2020), a Autuada foi intimada a apresentar esclarecimentos e documentação que subsidiasse o lançamento.

A Autuada apresentou a relação de títulos que comporiam o lançamento extemporâneo de acerto. E ainda, atendendo demanda do Fisco, encaminhou a relação de títulos em aberto, ou seja, ainda não quitados, nos dias 31/12/18, 31/12/19 e 31/12/20 e os relatórios de cobrança bancária dos meses de dezembro/2018, dezembro/2019 e dezembro/2020.

O Fisco realizou a análise da documentação apresentada pelo Contribuinte, e elaborou a planilha Anexo 11 com o objetivo de verificar se a relação informada pelo Contribuinte, composta por 2.265 recebimentos no Caixa e não contabilizados à época, que compõe o lançamento efetuado no Razão em 31/12/20, no valor de R\$ 1.744.363,04, correspondem e se referem a esse respectivo ingresso no Caixa.

Transcreve-se, por oportuno, os apontamentos feitos pelo Fisco, anotados no Anexo 11, acerca do lançamento em discussão:

- Causa estranheza a quantidade de recebimentos que não teriam sido contabilizados, ou seja, 2.265

lançamentos, o que representa uma média de 2,4 recebimentos, por dia, que teriam sido omitidos, considerando a razão entre o total de lançamentos - 2.265 e o número de dias úteis no ano, ou seja, em torno de 313 dias, que daria 939 dias no período de 3 anos.

- Apesar de não serem significativas, ocorreram divergências entre o valor recebido, informado pelo contribuinte, e o valor da parcela a receber, diferenças essas apontadas na coluna "F", que totalizam R\$ 52.761,78.

**- O contribuinte não informou a data efetiva dos recebimentos, nem apresentou documentação comprobatória dos mesmos.**

- Os valores na cor azul se referem a títulos informados pelo contribuinte como "recebidos", que também constam na relação de títulos em aberto nos dias 31/12/2018 - R\$ 110.257,13 (R\$ 107.996,15 + R\$ 2.260,98) e 31/12/2019 - R\$ 171.421,79, também informada pelo contribuinte, sendo esses títulos relacionados na planilha "Análise da Relação dos Títulos em Aberto", anexos 15 e 16.

**- Como o contribuinte não informou a data do recebimento, impossibilitou a comprovação de que teriam sido recebidos no mesmo ano do vencimento da parcela (título),** o que causaria uma incompatibilidade, pois, como o mesmo título ter sido recebido e estar em aberto, ou seja, pendente de recebimento?

- De acordo com o demonstrado na planilha "Análise dos Receb. no Caixa", constatou-se uma diferença a maior nos depósitos efetuados no período de 01/01/2018 a 31/07/2020, em relação aos recebimentos no Caixa, no mesmo período, de R\$ 491.346,38 (2018 - 190.129,84, 2019 - 139.511,68 e 01 a 07/2020 - 161.704,86), bem menor que a contabilização efetuada pelo contribuinte.

- Registra-se que todo o valor da diferença acima, de R\$ 491.346,38, referente aos depósitos efetuados sem os respectivos recebimentos no Caixa, foi contabilizado a débito de Bancos e a crédito de Clientes.

- Considerando que os depósitos efetuados a maior no extrato foram lançados a débito de Bancos (11135-7) e a crédito de Clientes (11511-2) e não do Caixa (11111-1), **não se justifica o lançamento efetuado em 31/12/2020, no valor de R\$ 1.744.363,04,** baixando de clientes (C-11511-2), pois já havia sido baixado no momento da contabilização dos depósitos,

**bem como não procede a entrada no Caixa (D-11111-1), uma vez que não houve saída anterior do Caixa (crédito).**

- Para facilitar o entendimento dos argumentos apresentados, descrevemos a seguir, os lançamentos contábeis referentes as operações de recebimento de títulos a prazo, recebidos com cheques, e das respectivas baixas:

Recebimento no Caixa:

Depósito dos cheques:

D - Caixa

D - Bancos

C - Clientes

C - Caixa

Recebimento no Banco:

D - Bancos

C - Clientes

Obs.: Em ambas as situações, recebimento no Caixa ou no Banco, o crédito na conta Clientes, representa a baixa do título.

Diante das argumentações acima, conclui-se que o lançamento de R\$ 1.744.363,04 se refere a uma entrada de recursos no Caixa sem comprovação da origem.

Os Impugnantes alegam que, no que toca ao lançamento extemporâneo de recebimentos, a autuação seria ainda mais absurda e ilegal, posto que as vendas de mercadorias se realizaram devidamente acompanhadas de notas fiscais.

Asseveram que, tanto seria verdade, que constaram na contabilidade como títulos a receber. E que, uma vez emitida a nota fiscal que gerou um ativo exigível, obviamente, foi calculado e pago o ICMS sobre as respectivas saídas de mercadorias com os lançamentos contábeis. Em razão disso, lançar novo imposto com base única e exclusivamente sobre baixa extemporânea de ativo caracteriza bitributação, o que seria vedado por lei.

Por outro lado, defende o Fisco que não pode prosperar a afirmação dos Impugnantes de que o lançamento escriturado a débito da conta Caixa e a crédito da conta Clientes, no valor de R\$ 1.744.363,04, em 31/12/2020, se refere a um lançamento extemporâneo de acerto relativo a recebimentos não escriturados.

Registre-se que o Fisco fez uma análise detalhada da conta Clientes, a fim de verificar a consistência do lançamento.

Para tanto, verificou-se se o saldo contábil da conta corresponde ao valor dos títulos em aberto, mediante os dados do Anexo 21 do e-PTA (dados do Razão, das



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contas Clientes, Caixa e Vendas, no último dia útil dos anos de 2018 a 2020, além de outras informações), conforme detalhado às fls. 34/37 da Manifestação Fiscal,

Da referida análise, o Fisco chegou às seguintes conclusões, conforme dados demonstrados em planilhas:

- o saldo da conta Clientes no Razão apresenta valores inferiores ao total dos títulos em aberto em todos os anos de 2018 a 2020;

- o saldo da conta contábil Clientes deve representar o estoque de títulos em aberto, ou seja, aqueles que ainda não foram recebidos/baixados, tantos os títulos a vencer como os títulos vencidos e inadimplentes;

- considerando que o acerto efetuado pela Autuada no valor de R\$ 1.744.363,04 se refere a recebimentos de títulos não contabilizados, à época, lançados a débito da conta Caixa e a crédito da conta Clientes, ou seja, **não baixados até a data do acerto**, o saldo da conta Clientes deveria apresentar valores superiores aos títulos “em aberto” e não valores inferiores, como verificado, devido os títulos do acerto efetuado pela Autuada permanecerem no saldo da conta Clientes até 31/12/20, apesar de não serem títulos em aberto de fato, por já terem sido recebidos, apenas não foram baixados, conforme alegado.

Assim sendo, em virtude da análise feita na conta Clientes (11511-2), onde não foram identificadas diferenças positivas entre o saldo contábil e o estoque de títulos em aberto nos anos de 2018 a 2020 que comportassem o dito acerto efetuado pela Autuada, entende o Fisco que não pode prosperar a afirmação dos Impugnantes de que o lançamento escriturado a débito da conta Caixa e a crédito da conta Clientes, no valor de R\$ 1.744.363,04, em 31/12/2020, se refere a um lançamento extemporâneo de acerto relativo a recebimentos não escriturados.

Seguem os Impugnantes defendendo que “o lançamento extemporâneo não gera presunção de omissão de receita. Os lançamentos extemporâneos englobam os lançamentos previstos nos itens 31 a 36 da interpretação técnica Geral (ITG) número 2000 – escrituração contábil – publicada em 12 de dezembro de 2014 pelo Conselho Federal de Contabilidade, cuja função é retificar os lançamentos contábeis”.

Aduzem que, assim sendo, caso a correção não traga reflexo no cálculo e pagamento de imposto, no caso ICMS, nada haveria a reparar.

De fato, as retificações de lançamento estão previstas nas normas contábeis, bem como no Manual de Autenticação dos Livros Digitais da Escrituração Contábil Digital.

De acordo com o Manual de Autenticação dos Livros Digitais – Escrituração Contábil Digital – ECD, as retificações de lançamentos com erro estão disciplinadas no art. 16 da Instrução Normativa DREI nº 11/13:

Instrução Normativa DREI nº 11/13

Art. 16. A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Parágrafo Único: Erros contábeis deverão ser tratados conforme previsto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

(Grifou-se)

Conforme se verifica nos dispositivos supratranscritos a retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência.

Para a verificação de erro contábil deve-se observar o previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T nº 11 – IT -03 – Fraude e Erro, a seguir descrita:

Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T nº 11 – IT -03 – Fraude e Erro

### INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis(\*), proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

### CONCEITOS

(...)

3. O termo erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

(Grifou-se)

Assim trata a citada ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11, sobre a retificação dos erros contábeis:

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.330/11

(...)

### **ITG 2000 – Escrituração Contábil**

(...)

### **Retificação de lançamento contábil**

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento **deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.**

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. **Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.**

(Grifou-se)

Da análise dos dispositivos legais aplicados à escrituração contábil, verifica-se que os lançamentos retificadores, que estão previstos na ITG 2000, para correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade, podem ser feitos por meio de estorno, transferência ou complementação.

E mais, para realizá-los a entidade deve observar as regras de escrituração contábil previstas na ITG 2000, inclusive citada pela Defesa. Em qualquer das formas de retificação, deve-se precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

Já em relação aos lançamentos realizados fora da época devida, que é o que afirmam os Impugnantes ser o caso, estes devem consignar, nos seus históricos as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

No caso em discussão, observa-se que a Autuada realizou apenas um registro contábil para supostamente corrigir a falta de escrituração de 2.265 títulos recebidos “em caixa”, com um histórico genérico de “receb.efetuado n/data”, ou seja, o mesmo histórico usado para identificar os recebimentos normais (ordinários), conforme pode ser verificado na pág. 767 do Anexo 02 da Impugnação. Portanto, sem qualquer obediência às regras contábeis, não podendo ser aceito como prova dos fatos registrados, inclusive porque descumpre as demais normas previstas na ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Somado a esse fato, também foram verificadas várias inconsistências nos dados da relação apresentada pela Autuada que supostamente comporiam o valor do acerto realizado, tais como, divergências entre o valor recebido, informado pelo contribuinte, e o valor da parcela a receber, a ausência de informação da data efetiva dos recebimentos, a falta de documentação comprobatória dos recebimentos.

Oportuno dizer que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas a todas as entidades, e a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11.

Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

**ITG 2000 - Escrituração Contábil**

(...)

**Formalidades da escrituração contábil**

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

**Documentação contábil**

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

(Destacou-se).

Diante do exposto, as justificativas apresentadas pela Autuada para a realização do lançamento extemporâneo de ajuste, desacompanhado de documentação hábil e idônea para comprovar o fato registrado, não podem ser acatadas pelo Fisco, por não comprovarem o fato contábil.

Assim sendo, como os Impugnantes não apresentaram prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, a fim de comprovar a origem dos recursos contabilizados nas contas "Caixa", aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA/08

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.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que, equivocadamente, os Impugnantes se referem à "*multa isolada na qual se baseou o douto Auditor Fiscal do Estado de Minas Gerais (quais sejam, artigo 54, inciso VI, artigo 55, incisos VII, alínea "c" e XXXVII da Lei 6.763/75*" dizendo que não se aplica ao caso vertente.

Entretanto, a Multa Isolada exigida é a prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, apenando a conduta de "dar saída à mercadoria desacobertada de documento fiscal". *In verbis*:

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Alegam os Impugnantes que a aplicação da Multa de Revalidação (prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75) em detrimento da multa de mora, prevista no inciso I do mesmo art. 56, estaria em desacordo com a Lei nº 6.763/75 e com o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, bem como, com a legislação federal.

No entanto, por óbvio constata-se que os argumentos apresentados pela Defesa estão equivocados, pois o dispositivo mencionado é previsto para aplicação nos casos em que haja espontaneidade no recolhimento do imposto devido, o que não se aplica ao caso presente, uma vez que o ICMS está sendo exigido pelo Fisco exatamente por não ter sido espontaneamente recolhido pela Autuada.

Por outro lado, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 da referida lei. Ou seja, no caso do Auto de Infração sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Transcreve-se os dispositivos legais:

### Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Assim sendo, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (multa de revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida pela falta de recolhimento de ICMS tempestivo em dar saída em mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, decorrente de ação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória por dar saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Tampouco se vislumbra incertezas em relação aos fatos e nem à natureza ou gradação das penalidades do lançamento, razão pela qual não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Correta, também, a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da empresa autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c o 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)Grifou-se.

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 quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

Induvidoso, no caso, que o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da Autuada, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Indelécio José da Silva e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 20 de junho de 2024.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Relator**

D