

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.467/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168051-09  
Impugnação: 40.010128985-03  
Impugnante: Divimix Distribuidora Ltda  
IE: 223033691.00-89  
Proc. S. Passivo: Bruno Cunha Gontijo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS.** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa” e “Bancos”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6763/75 c/c o art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. Apurou, ainda, o Fisco a entrada de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, sem emissão de documentação fiscal. Exige-se ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro, capituladas no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso II do mesmo dispositivo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6763/75, sobre entradas e saídas desacobertas, sendo a primeira adequada ao disposto no § 2º do mesmo artigo. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exclusão da multa isolada sobre as entradas desacobertas em decorrência da conexão com as saídas desacobertas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/06 a 30/06/10, em face da constatação de saídas e entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, em decorrência da existência de recursos não comprovados na conta Caixa ou equivalente, apurado mediante análise dos livros, documentos fiscais e contábeis, quando se apurou as seguintes irregularidades:

- a) suprimentos acobertados pelo ingresso de cheques liquidados para diversos pagamentos, depositados em contas de terceiros, liquidados por meio do sistema de compensação bancária ou sem correspondência da respectiva baixa;
- b) recebimentos de cheques e duplicatas sem apresentação dos respectivos comprovantes, extratos bancários e as duplicatas recebidas;
- c) empréstimos de terceiros sem comprovação da origem ou da efetiva entrada do numerário no patrimônio da empresa;

d) ingresso de valores no Banco Brasil de titularidade da Autuada, como depósito, transferência ou cobrança de títulos, valores esses não contabilizados e sem lastro documental.

Exige-se ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II (simples e em dobro) e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, ambos da Lei nº 6763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 4.315/4.343, juntando os documentos de fls. 4.259/8.325.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 4.346/4.347 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 8.337/8.359, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

O Fisco intima a Autuada a apresentar os originais de diversos documentos vinculados aos cheques apontados na peça de defesa, bem como as cópias dos cheques compensados ou microfilmados, conforme intimação de fls. 8.360.

A Impugnante requer prazo adicional de 60 (sessenta) dias para apresentação dos documentos (fls. 8.362/8.363), sendo que o Fisco concede mais 15 (quinze) dias, nos termos do despacho de fls. 8.365.

A Impugnante comparece às fls. 8.367/8.368 e promove a juntada dos documentos de fls. 8.369/9.470.

O Fisco retorna aos autos às fls. 9.471/9.480, analisa os quesitos formulados no pedido de perícia da Impugnante, e os documentos por ela juntados em atendimento à intimação acima mencionada.

O Crédito Tributário é reformulado (fls. 9.486/9.550) em decorrência das exclusões (fls. 9.476/9.478).

A Impugnante promove o aditamento da peça defensiva (fls. 9.554/9.564), reitera os argumentos originários, e acrescenta que não possui condições de apresentar a integralidade dos documentos que suportam a escrituração contábil no período de 2006 a 2008, uma vez que tais documentos foram destruídos, conforme consta de boletim de ocorrência (fls. 9.565/9.567).

Faz a juntada dos documentos de fls. 9.568/11.016.

O Fisco se manifesta às fls. 11.019/11.053 e promove a 2ª (segunda) reformulação do Crédito Tributário (fls. 11.060/11.124).

A Impugnante renova as suas argumentações, trazendo novos elementos pontuais em relação à vinculação dos cheques com o pagamento das obrigações (fls.

11.126/11.134, juntando os documentos de fls. 11.137/11.208, enquanto o Fisco mantém seu posicionamento em tréplica de fls. 11.209/11.215.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 11.218/11.256, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Ainda em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pelo Fisco às fls 9.486/9.550 e 11.060/11.124, excluindo-se, ainda, a Multa Isolada de 15% (quinze por cento) aplicada sobre as entradas desacobertas.

### **DECISÃO**

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

Registre-se inicialmente que o Auto de Infração de fls. 79/81 foi reemitido, antes mesmo da apresentação da peça de defesa, para inclusão da Multa de Revalidação em dobro, em decorrência da exigência do ICMS/ST nas entradas desacobertas.

Assim, o lançamento atual é o de fls. 4.272/4.274 e anexos de fls. 4.280/4.301, com a intimação ocorrendo em 22/10/10 (AR de fls. 4.214), com suas alterações posteriores.

### **Das Preliminares de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui nulidade do lançamento alegando: ausência de lavratura de termo de início da fiscalização; procedimento fiscal realizado fora das dependências da Autuada; encerramento do prazo de validade do Auto de Início de Ação Fiscal e cerceamento ao direito de defesa em razão da apreensão dos seus livros contábeis.

### **Auto de Início de Ação Fiscal e sua Prevalência**

Em cumprimento a Ordem de Serviço nº. 08.100001037.19, lavrou-se o AIAF – Auto de Início de Ação Fiscal nº. 10.100001095.57 e Termo de Intimação, docs. de fls. 002 a 013, inicialmente encaminhados ao Sr. João Roberto Silva, pelo correio eletrônico “www.grupoexito@viaceu.com.br”, indicado como responsável contábil pela empresa na declaração cadastral encaminhada à Secretária de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Note-se que no mencionado documento formalizou-se o e-mail utilizado como endereço para recebimento de correspondências, conforme se comprova pelos dados cadastrais da Divimix, transcritos pelo Fisco às fls. 8.340.

Devido a resistência do contabilista em apresentar a documentação exigida no AIAF e na intimação, em 02/08/10, mais de um mês após a comunicação via correio eletrônico, o início da ação fiscal foi formalizada diretamente à Autuada com postagem do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.100001095.57 e Intimação 01/2010 na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT (AR de 04/08/10 - fls. 03).

O AIAF documenta o início da ação fiscal, solicitando livros e documentos com o objetivo de realizar fiscalização verticalizada, suspendendo o direito do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte de denunciar espontaneamente eventuais falhas, sanar irregularidades ou recolher tributo não pago na época própria.

Já cientificado do início da ação fiscal por meio do AIAF recebido em 06/07/10 pelo contador, por correio eletrônico, e a própria Autuada mediante AR de 04/08/10, nos termos do art. 207 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o direito do contribuinte de apresentar denúncia espontânea ficou suspenso por 90 (noventa) dias, com possibilidade de prorrogação, tácita ou expressa, de acordo com o disposto no § 3º do art. 70 do RPTA/MG, que assim prescreve:

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.

(...)

§ 3º - O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado, por uma vez e por igual período pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Assim, o AIAF nº 10.100001095.57 apenas retirou o direito do contribuinte de se denunciar espontaneamente, no prazo de noventa dias, já que o mesmo não fora prorrogado, eis que findado esse prazo, estava então devolvido ao Sujeito Passivo o direito de proceder à denúncia espontânea, benefício não utilizado até a formalização do crédito tributário com a lavratura do Auto de Infração.

Nota-se que o Sujeito Passivo não exerceu o seu direito a denúncia espontânea, não obstante o disposto no § 4º do art. 70 da RPTA/MG, que assim autoriza:

§ 4º - Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Daí, no lapso temporal de uma suposta perda de validade do AIAF nº 10.100001095.57, verifica-se o não exercício da denúncia espontânea pelo Sujeito Passivo e, em consequência, a formalização do crédito tributário na sua plenitude com a lavratura do Auto de Infração.

As sucessivas intimações e cobranças, fls. 14 a 78, algumas não atendidas ou atendidas parcialmente, evidenciam a continuidade da ação fiscal embaraçada pela relutância da Autuada em apresentar os documentos, o que prorroga a validade do AIAF automaticamente por mais 90 (noventa) dias, nos termos da segunda parte do § 3º do art. 70 do RPTA.

Constata-se, portanto, que as afirmações da Impugnante são incoerentes frente aos documentos carreados aos autos, declarações cadastrais e a legislação pertinente.

No mais, o Auto de Infração possui todos os elementos exigidos no art. 89 do RPTA, e, ainda que a peça fiscal contivesse incorreções ou omissões, estas não acarretariam a sua nulidade, uma vez que os elementos nela inseridos são suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida, a teor do que dispõe o art. 92 do RPTA.

### **Lavratura do AI fora do Estabelecimento do Contribuinte**

Os procedimentos tributários administrativos bem como os processos no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, estão regulamentados pelo Poder Executivo pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, que revogou a CLTA (Decreto nº 23.780/84) que vigia anteriormente.

No capítulo VII – Do Crédito Tributário, o RPTA enumera todos os procedimentos exigidos para a formalização do crédito tributário (arts. 69 a 94), determinando que os lançamentos relativos ao ICMS fossem cobrados mediante Auto de Infração, conforme dispõe o inciso II do art. 85, com os requisitos mínimos preconizados no art. 89.

O texto legal assim determina:

Art. 85 - A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

I - (...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamento relativos ao ICMS, (...)

III - (...)

(...)

Art. 89 - O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multas reduzidas, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

(...)

A norma federal arguida pela Impugnante, como regência normativa por analogia, exigindo a lavratura do Auto de Infração no estabelecimento do contribuinte autuado não prevalece, pois os procedimentos exigidos para o lançamento estão regulamentados no RPTA/MG e foram rigorosamente observados pelo Fisco.

Ainda que o art. 10, inciso I do Decreto nº 70.235/72 regulamentasse a lavratura do Auto de Infração, a peça fiscal não conteria vícios. A exigência estabelecida é que sua lavratura seja efetuada por servidor competente, no local da verificação da falta, com os requisitos mínimos. A irregularidade foi constatada na repartição fiscal, após análise acurada dos documentos contábeis apresentados e omitidos, após regular intimação não atendida, o que motivou a expedição do Auto de Infração, com todos os requisitos enumerados no art. 89 do RPTA/MG.

A interpretação dada ao dispositivo não se coaduna com o ensinamento pretendido pelo legislador. Ao contrário de obrigar o Fisco a promover o levantamento e expedir a peça competente no estabelecimento da Autuada, a regulamentação autoriza o agente a lavrar o Auto de Infração em outros locais, como na hipótese de flagrante, quando o lançamento será efetuado no local da constatação.

Na legislação mineira, em casos de flagrante, há previsão legal para expedição de documentos específicos. Na CLTA/84, o flagrante era documentado no TADO – Termo de Apreensão Depósito e Ocorrência, substituído pelo AAD – Auto de Apreensão e Depósito, ARM – Auto de Retenção de Mercadorias e AI – Auto de Infração dispensando-se o Auto de Início de Ação Fiscal. Esta regra persiste no RPTA/08.

A vigência da legislação no tempo pode ser observada conforme dispositivos a seguir:

### CLTA/84 - efeitos até 02/03/08

Art. 51 - A autoridade administrativa que proceder ou presidir diligência de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrara, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), (...)

**Efeitos de 1º/01/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec.nº 40.058, de 18/11/98:**

I - Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF), (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 11/08/84 a 31/12/98 - Redação original:**

I - Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF), em que:

a - (...)

b - (...)

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD), (...)

**Efeitos de 11/05/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 40.380, de 10/05/99:**

II - Termo de Apreensão e Depósito (TAD), (...)

**Efeitos de 01/01/99 a 10/05/99 Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 40.058/98:**

II - Termo de Ocorrência (TO) ou Termo de Apreensão, Depósito e Ocorrência (TADO), (...)

**Efeitos de 11/08/84 a 31/12/98 - Redação original:**

II - Termo de Ocorrência (TO) ou Termo de Apreensão, Depósito e Ocorrência (TADO), (...)

III - Auto de Infração (AI).

**Efeitos de 11/08/84 a 31/12/98 - Redação original:**

III - Auto de Infração (AI).

IV - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM), (...)

**Efeitos de 16/04/2004 a 05/09/2006 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 43.784, de 15/04/2004:**

IV - Termo de Retenção de Mercadorias (TRM), (...)

Art. 54 - O AIAF não será lavrado nas seguintes hipóteses:

**Efeitos de 1º/01/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 40.058, de 18/11/98:**

Art. 54 - Fica dispensada a lavratura do TIAF nas seguintes hipóteses:

**Efeitos de 11/08/84 a 31/12/98 - Redação original:**

Art. 54 - A lavratura do TADO determinará, para todos os efeitos legais, o início da ação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - na constatação pelo servidor fiscal de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

Efeitos de 01/01/99 a 15/04/2004 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec.nº 40.058, de 18/11/98:

I - na constatação pelo Fisco de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

II - nas ações auxiliares:

Efeitos de 01/01/99 a 25/10/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec.nº 40.058, de 18/11/98:

II - nas ações auxiliares (...)

III - (...).

§ 1º - (...)

Efeitos de 11/05/99 a 25/10/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 40.380, de 10/05/99:

§ 1º - Na hipótese do inciso I, configurada a necessidade de lavratura do TAD, este indicará, para todos os efeitos legais, o momento do início da ação fiscal, bem como o início do processo regular para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias.

Efeitos de 01/01/99 a 10/05/99 Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 40.058/98:

§ 1º - Na hipótese do inciso I, será lavrado, assim que possível, o TO ou TADO, conforme o caso, que indicará, para todos os efeitos legais, o momento do início da ação fiscal, bem como o início do processo regular para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias.

§ 2º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, configurada a necessidade de lavratura do TAD, este conterà, para todos os efeitos legais, o momento do início da ação fiscal, bem como o início do processo regular para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias.

(...)[grifou-se]

RPTA - Decreto 44.747/08 - Vigência a partir de 03/03/08



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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);

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

(...)

Art. 74. Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

(...)

No caso dos autos, dado ao volume de documentos e operações analisadas, com utilização ampla de equipamentos de informática e arquivos eletrônicos, não era mesmo de se esperar que todo o processamento do lançamento ocorresse no estabelecimento da Impugnante.

Ainda que houvesse norma em sentido contrário, em casos tais, a mesma seria relativizada, para atender às peculiaridades do caso concreto.

### **Cerceamento do Direito de Defesa – Apreensão de Livros Contábeis**

A apreensão dos livros contábeis está fundamentada no art. 201, inciso II, § 2º, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 e documentada no Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 002805 de 12/11/10 (fls. 1379). Os dispositivos em questão assim dispõem:

Art. 201. Serão apreendidos:

(...)

II - os documentos, os objetos, os papéis, os livros fiscais e os meios eletrônicos, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária.

(...)

§ 2º - A apreensão prevista no inciso II do caput deste artigo não poderá perdurar por mais de 8 (oito) dias, ressalvadas as hipóteses seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a devolução for prejudicial à comprovação da infração;

(...)

No decorrer da análise dos documentos, constatou o Fisco a existência de saldos escriturais da conta “Caixa” nos livros Razão e lançamentos divergentes nos Balanços Patrimoniais integrante dos livros Diário, com valores manipulados também na Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, demonstrados no quadro de fls. 8.346 dos autos.

Os livros contábeis da empresa demonstram a existência de duas contabilidades distintas – uma documentada no livro Razão, a outra no livro Diário - e a manipulação contábil em decorrência do saldo inicial da conta “Caixa” em janeiro de 2008 no valor de R\$ 149.809,63 (fls. 3.299) que se mostra divergente do saldo escritural de 31/12/07 (R\$ 85.428,11 - fls. 2.472).

Com a escrituração contábil digital, a partir de janeiro de 2009, as informações contábeis foram prestadas pela empresa em meio magnético acostado às fls. 1.349 a 1.352, com as informações constantes da conta “Caixa” (1.1.1.01.001), impressas às fls. 1.353/1.477, Balancete Analítico às fls. 986/1081 e Balanço Patrimonial às fls. 1094/1.099.

Para facilitar a visualização e análise das divergências entre os lançamentos contábeis apresentados em meio eletrônico e os prestados nos balancetes e balanços, o Fisco elaborou os demonstrativos dos saldos mensais da conta “Caixa” (fls. 8.346/8.347). O primeiro quadro tem como partida (saldo inicial em 01/01/09) o saldo escritural do livro Razão em 31/12/08 (fls. 3.338), os valores mensais de débito e crédito compilados das informações prestadas nos CDs. O segundo quadro foi elaborado a partir dos valores transcritos dos balancetes e balanços apresentados.

Além dos saldos apresentarem valores desiguais, discrepância iniciada em janeiro de 2007 e acentuada em janeiro de 2008, os valores de 2009 e 2010 destoam nos meses de junho/09 a janeiro/10 e em abril e junho/10.

Da demonstração realizada pelo Fisco destacam-se as seguintes divergências:

1) pagamento contabilizado no livro Diário em 05/01/07 (fls. 3012), não levado a efeito no livro Razão no valor de R\$ 10.574,07 (fls. 2.434);

2) pagamento registrado no livro Diário em 05/02/07 (fls. 3033), não efetivado no livro Razão no valor de R\$ 8.474,13 (fls. 2.437);

3) pagamento no valor de R\$ 8.474,13 em 05/03/07 apontado no livro Razão (fls. 2.440), reproduzido no livro Diário (fls. 3.051), desconsiderado no balancete e no balanço, por ter sido contabilizado no livro Diário em fevereiro (fls. 3.033), refletindo lançamento em duplicidade;

4) escrituração do saldo inicial da conta “Caixa” em 01/01/08 no livro Razão, superior ao saldo final apurado em 31/12/07 (de R\$ 85.428,11 para R\$ 149.809,63), para dissimular saldos credores na conta nos meses subsequentes;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5) pagamentos anotados na conta “Caixa” do livro Razão nos meses de junho a dezembro/09, não levados a efeito no livro Diário, balanço e balancetes, no valor de R\$ 15.500,00 em julho, R\$ 34.500,00 em novembro e R\$ 50.000,00 nos outros meses, que podem estar relacionados aos valores contabilizados como pagamento de empréstimos, destacados às fls. 1.365, 1.368, 1.370, 1.373, 1.376, 1.387 e 1.400, cujos comprovantes não foram apresentados;

6) pagamentos efetivados por meio do caixa contabilizados no livro Diário, balanço e balancete, sem correlação no livro Razão analítico no valor de R\$ 49,60 em janeiro/10 e R\$ 1.390,00 em abril/10;

7) ingresso de R\$ 9.012,28 e pagamento de R\$ 38.666,20 em junho/10 na conta “Caixa” do livro Razão que não foram documentados no livro Diário, balanço e balancete;

8) os valores na conta “Caixa” nas declarações do Imposto de Renda da empresa nos anos base de 2006 e 2008 correspondem aos saldos constantes do livro Razão. Nos demais exercícios divergem tanto do livro Razão como do livro Diário.

Em decorrência de tais discrepâncias, não restou ao Fisco outra opção que não a apreensão dos livros contábeis, para se evitar possíveis manipulações.

Assim, foram acostados aos autos em meio magnético, 04 (quatro) CDs, com os lançamentos contábeis da Autuada, contendo os arquivos, 4.1.1 – Arquivos de Lançamentos Contábeis; 4.1.2 – Arquivo de Saldos Mensais; 4.9.2 – Arquivo da Tabela do Plano de Contas, com *lay-out* estabelecido no Ato COFIS nº 15/2001 – relativos ao período de 01/01/06 a 30/06/10, gravados pelo próprio contribuinte a partir de seu arquivo eletrônico.

Para resguardar o direito da Impugnante, foi fornecido cópia de igual teor, devidamente autenticada por dois algoritmos com função de *hash* de padrão internacional, o primeiro denominado RIPEMD-160, gerando uma chave de 40 (quarenta) dígitos, e o segundo denominado MD5, gerando uma chave de 32 (trinta e dois) dígitos, conforme consta do recibo de entrega (fls. 1.343 a 1.348), gravadas em um único CD.

Na mesma toada, cumpre registrar que tanto a legislação estadual como a federal exige que os contribuintes mantenham os arquivos digitais e sistemas pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, a teor do disposto no § 6º do art. 10 do Anexo VII do RICMS/02 e art. 1º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 86, de 22/01/01. Os dispositivos em questão prescrevem:

Anexo VII, RICMS/02 – Decreto 43.080/02

Art. 10. Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º O arquivo eletrônico de que trata este artigo será mantido pelo contribuinte pelos prazos previstos no § 1º do artigo 96 deste Regulamento.

Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2.001

Art. 1ª As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

O alegado cerceamento de defesa não prospera, portanto. Apesar ter os livros apreendidos, a Autuada recebeu cópia do arquivo contábil gerado pelo estabelecimento, a partir dos arquivos digitais e sistemas que a legislação federal obriga a manter pelo prazo decadencial.

Assim, a apreensão não impactou a análise do lançamento pela Impugnante, que pode se defender em todos os aspectos do lançamento, inclusive procurando correlacionar os valores apontados como suprimento de caixa com os pagamentos efetuados.

Poderia a Autuada, ainda, se valer da disposição contida no § 3º do art. 201 da Parte Geral do RICMS/02, com a requisição de cópia dos Livros Contábeis. E assim não procedeu por não haver qualquer necessidade, haja vista que possuía todos os arquivos em seu estabelecimento.

Assim, afastam-se as prefaciais arguidas, de nulidade do lançamento e cerceamento ao direito de defesa.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante apresenta rol de 17 (dezessete) quesitos para fins de realização de prova pericial, indicando Assistente Técnico (fls. 4.341/4.343).

Analisando os questionamentos, constata-se que não se trata de realização de prova pericial propriamente dita, mas sim, de análises pontuais sobre determinados cheques cujos valores foram lançados a débito da conta “Caixa”, com a possível vinculação dos pagamentos efetuados.

O Fisco analisou os quesitos, conforme transcrição que adiante se faz.

- Quesito 01 – Cheque 1.618 do Bradesco de 25/01/07 (R\$ 34.085,10), relacionado ao pagamento de duplicatas da Bettanin Ind S/A.

Pelo extrato bancário de fls. 331 (verso), o cheque foi utilizado para pagamento de diversos títulos, no Bradesco. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 2.436 e 3.024) coincide com o valor do cheque. Entretanto, os documentos juntados de fls. 8.523/8.524, relação e cópia da NF 338796 da Bettanin de 22/12/06, não provam o pagamento efetuado no Bradesco. Necessário juntar a duplicata

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

liquidada, documento que suportou o lançamento contábil efetuado a crédito na conta Caixa.

- Quesito 02 – Cheque 1.657 do Bradesco de 10/04/07 (R\$ 34.499,31), relacionado ao pagamento de duplicatas de Cera Inglesa.

Pelo extrato bancário de fls. 339, o cheque foi utilizado para pagamento de diversos títulos, no Bradesco. O lançamento a crédito na “Conta” caixa relacionado (fls. 2.444 e 3.078/79) coincide com o valor do cheque. Entretanto, os documentos juntados de fls. 8.581/8.582, relação e cópia da NF 096057 da Cera Inglesa de 13/03/07, não comprovam o pagamento efetuado no Bradesco. Necessário juntar a duplicata liquidada, documento que suportou o lançamento contábil efetuado a crédito na conta caixa.

- Quesito 03 – Cheque 1.704 do Bradesco de 11/07/07 (R\$ 32.290,94), relacionado ao pagamento de duplicatas de Cera Inglesa.

Pelo extrato bancário de fls. 350, o cheque foi utilizado para pagamento de diversos títulos, no Bradesco. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 2.444/45 e 3.146) coincide com o valor do cheque. Entretanto, os documentos juntados de fls. 8.642 a 8.643, relação e cópia da NF 107410 da Cera Inglesa de 13/06/07, não provam o pagamento efetuado no Bradesco. Necessário juntar a duplicata liquidada, documento que suportou o lançamento contábil efetuado a crédito na conta caixa.

- Quesito 04 – Cheque 1.705 do Bradesco de 13/07/07 (R\$ 26.133,77), relacionado ao pagamento de duplicatas de Cera Inglesa.

Pelo extrato bancário de fls. 350, o cheque foi utilizado para pagamento de diversos títulos, no Bradesco. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 2.455 e 3.147) coincide com o valor cheque. Entretanto, os documentos juntados de fls. 8.644 a 8.645, relação e cópia da NF 107722 de Cera Inglesa de 15/06/07, não comprovam o pagamento efetuado no Bradesco. Necessário juntar a duplicata liquidada, documento que suportou o lançamento contábil efetuado a crédito na conta caixa.

- Quesito 05 – Cheque 1.747 do Bradesco de 10/01/08 (R\$ 16.500,00), relacionado ao pagamento de reembolso de viagens, da NF 006645 de C & V Coml Ltda e NF 000123, de Lemos Lubrificantes Ltda.

Pelo extrato bancário de fls. 382 (verso), o cheque foi liquidado mediante compensação. Os lançamentos a crédito na conta “Caixa” relacionados (fls. 3.299/3.300 e 3.953), não coincidem com o valor do cheque. Os pagamentos enumerados liquidaram títulos de três credores distintos. Os documentos juntados de fls. 8.722/8.731, não foram quitados em instituição financeira, única forma cabível para justificar a utilização de cheque compensado para pagamento de fornecedores diversos, além de não guardar correlação com os pagamentos arrolados. Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque para comprovar o favorecido pela compensação, bem como os documentos que suportaram os lançamentos contábeis efetuados a crédito na conta “Caixa”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Quesito 06 – Cheque 1.750 do Bradesco de 06/03/08 (R\$ 16.500,00), relacionado ao pagamento da NF 086113 de 03/03/08, NF 086221 de Transcid, reembolso de viagens e NF 503317 de Pisa Ltda de 03/03/08.

Pelo extrato bancário de fls. 400 (verso), o cheque foi liquidado mediante compensação. Os lançamentos a crédito na conta “Caixa” relacionados (fls. 3.304 e 3.995) coincidem com o valor do cheque, entretanto, os pagamentos apontados liquidaram títulos de três ou quatro credores distintos. Os documentos juntados de fls. 8.733 a 8.741, não foram quitados em instituição financeira, única forma cabível para justificar a utilização de cheque compensado para pagamento de fornecedores diversos, além de não guardar correlação com os pagamentos enumerados. Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque, para comprovar o favorecido pela compensação bem como os documentos que suportaram os lançamentos contábeis efetuados a crédito na conta “Caixa”.

- Quesito 07 – Cheque 1.757 do Bradesco de 04/06/08 (R\$ 1.323,00), relacionado ao pagamento da NF 088325 de Transcid de 03/06/08.

Pelo extrato bancário de fls. 412, o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” em data anterior (03/06/08) relacionado (fls. 3.313 e 4.066/67) coincide com o valor do cheque e tem como favorecido um único credor. Os documentos juntados às fls. 8.742 a 8.743 indicam que a NF de serviços foi quitada com cheque ao portador. Valor excluído das exigências.

- Quesito 08 – Cheque 1.779 do Bradesco de 18/07/08 (R\$ 2.356,80), relacionado ao pagamento de PIS referente ao mês 06/08.

Pelo extrato bancário fls. 425 (verso), o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 3.319 e 4.109/10), não coincide com o valor do cheque (divergência nos centavos). Os documentos juntados de fls. 8.768 a 8.769 documentam o pagamento do tributo no Banco do Brasil o que exigiria cheque de valor idêntico segundo as normas do Banco Central do Brasil. Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque para comprovar o favorecido.

- Quesito 09 – Cheque 1.783 do Bradesco de 08/08/08 (R\$ 1.782,69), relacionado ao pagamento da NF 000492 de Posto Prata Ltda de 04/08/08.

Pelo extrato bancário de fls. 429, o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” em data anterior (06/08/08) relacionado (fls. 3.322, 4.124 e 4.128), coincide com o valor do cheque e tem como favorecido um único credor. Os documentos juntados de fls. 8.789 a 8.790 contêm evidências que a NF foi quitada com cheque ao portador. Valor excluído das exigências.

- Quesito 10 – Cheque 1.808 do Bradesco de 14/11/08 (R\$ 1.386,90), relacionado ao pagamento da NF 000814 de Posto Prata Ltda de 13/11/08.

Pelo extrato bancário de fls. 444 (verso), o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 3.334, 4.207 e 4.209), não coincide com o valor do cheque (divergência nos centavos). Os documentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juntados de fls. 8.841 a 8.842, não são suficientes para provar que o cheque foi efetivamente utilizado para pagamento das mercadorias constantes da nota fiscal que não possui quitação. Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque, para comprovar o favorecido.

- Quesito 11 – Cheque 1.947 do Bradesco de 17/07/09 (R\$ 25.818,65), relacionado ao pagamento de Cera Inglesa referente a NFs 178009 de 26/06/09.

Pelo extrato bancário de fls. 505 (verso), o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 1.367) coincide com o valor do cheque. Entretanto, os documentos juntados de fls. 9.009 a 9.011, relação e cópia da nota fiscal não são suficientes para provar que o cheque foi efetivamente utilizado para pagamento da duplicata a ela relacionada, uma vez que o valor da nota fiscal diverge do lançamento a crédito no livro Razão (NF 178009 no valor de R\$ 25.497,35). Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque, para comprovar o favorecido bem como a duplicata quitada que suportou o lançamento contábil.

- Quesito 12 – Cheque 1.863 do Bradesco de 27/02/09 (R\$ 1.672,25), relacionado ao pagamento da NF 001096 de Posto Prata Ltda de 25/02/09.

Pelo extrato bancário de fls. 469, o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 1.356) coincide com o valor do cheque e tem como favorecido um único credor. Os documentos juntados às fls. 8.920/8.921 indicam que a NF foi quitada com cheque ao portador. Valor excluído das exigências.

- Quesito 13 – Cheque 1.946 do Bradesco de 17/07/09 (R\$ 4.779,42), relacionado ao pagamento de Cera Inglesa, referente a NFs 178007 de 26/06/09.

Pelo extrato bancário de fls. 505 (verso), o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 1.367) coincide com o valor do cheque. Entretanto, os documentos juntados de fls. 9.009 a 9.011, relação e cópia da nota fiscal não são suficientes para provar que o cheque foi efetivamente utilizado para pagamento da duplicata a ela relacionada, uma vez que o valor da nota fiscal diverge do lançamento a crédito no livro Razão (NF 178007 no valor de R\$ 4.719,99). Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque para comprovar o favorecido bem como a duplicata quitada que suportou o lançamento contábil.

- Quesito 14 – Cheque 2.093 do Bradesco de 26/01/10 (R\$ 580,00), relacionado ao pagamento da NF 003960 de Wit Comercial Ltda de 22/01/10.

Pelo extrato bancário de fls. 571, o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” relacionado (fls. 1.407 e 1.409) coincide com o valor do cheque e tem como favorecido um único credor. Os documentos juntados às fls. 9.267 a 9.268 demonstram que a NF foi quitada com cheque ao portador. Valor excluído das exigências.

- Quesito 15 – Cheque 2.097 do Bradesco de 26/02/10 (R\$ 1.152,00), relacionado ao pagamento da NF 004287 de Wit Comercial Ltda de 25/02/10.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo extrato bancário de fls. 589, o cheque foi liquidado mediante compensação. O lançamento a crédito na conta “Caixa” em data posterior (01/03/10) relacionado (fls. 1.424) coincide com o valor do cheque e tem como favorecido um único credor. Os documentos juntados de fls. 9.306 a 9.307 apresentam evidências que a NF de 25/02/10 foi quitada com cheque ao portador, com escrituração contábil postergada. Valor excluído das exigências.

- Quesito 16 – Cheque 2.127 do Bradesco de 08/04/10 (R\$ 1.502,34), relacionado ao pagamento da NF 001210 de Posto Prata Ltda de 29/03/10 e CTCs 012746/749/770/802/810 de Mix Gula C Transp Ltda de 07/04/10.

Pelo extrato bancário de fls. 615, o cheque foi liquidado mediante depósito em conta. Os lançamentos a crédito na conta “Caixa” em data anterior (07/04/10), relacionados (fls. 1.441 e 1.443) não coincidem com o valor do cheque (divergência nos centavos) e têm como favorecido dois credores distintos. Os documentos juntados de fls. 9.362 a 9.373 não são suficientes para provar que o cheque foi efetivamente utilizado para pagamento dos documentos juntados. Necessário juntar a cópia da microfilmagem do cheque, para comprovar o favorecido bem como o comprovante de depósito efetuado no Bradesco que suportou o lançamento contábil.

- Quesito 17 – Questiona os abatimentos garantidos pelo art. 20, inciso I do Anexo XV. Requer memória de cálculo.

O inciso I do art. 20 Anexo XV do RICMS/02, destaca que o imposto a ser recolhido por substituição tributária será calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a substituição, deduzido o imposto devido pela operação própria do remetente.

No caso, não há imposto a ser deduzido porque as entradas ocorreram sem notas fiscais e, conseqüentemente, não houve imposto cobrado em operações anteriores por este ou outro Estado, não se operando, assim, a não cumulatividade prevista na Constituição Federal.

Não provado o recolhimento do imposto relativo às operações anteriores a este ou outro Estado, uma vez que as operações ocorreram sem o necessário acobertamento fiscal, resta prejudicado o crédito pretendido pela Defesa, assim como a memória de cálculo por ela requerida.

Conclui-se, portanto, que os questionamentos da Impugnante possuem respostas nos autos e na documentação fiscal e contábil, não havendo necessidade de realização de prova pericial.

Ater-se ou não às conclusões do Fisco em relação aos quesitos constitui-se em análise do mérito do lançamento, com as apreciações dos fatos à luz da legislação de regência. Indefere-se, pois, o pedido de perícia.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/06 a 30/06/10, em decorrência da constatação de saídas e entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, proveniente da existência de recursos não



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovados na conta caixa ou equivalente, apurado mediante análise dos livros e documentos fiscais e contábeis, quando se apurou as seguintes irregularidades:

a) suprimentos acobertados pelo ingresso de cheques liquidados para diversos pagamentos, depositados em contas de terceiros, liquidados por meio do sistema de compensação bancária ou sem correspondência da respectiva baixa;

b) recebimentos de cheques e duplicatas sem apresentação dos respectivos comprovantes, extratos bancários e as duplicatas recebidas;

c) empréstimos de terceiros sem comprovação da origem ou da efetiva entrada do numerário no patrimônio da empresa;

d) ingresso de valores no Banco Brasil de titularidade da Autuada, como depósito, transferência ou cobrança de títulos, valores esses não contabilizados e sem lastro documental.

Conforme Termo de Intimação de fls. 20/21, a Impugnante fora intimada a prestar as informações relativas aos lançamentos contábeis informados nas planilhas de fls. 22/66 dos autos.

Diante da ausência das informações, de entrega dos documentos ou de inconsistências gerais, o Fisco renovou os pedidos (fls. 69, 72, 73 e 74).

Não encontrando justificativas para os lançamentos, lavrou-se o Auto de Infração de fls. 79/81, substituído posteriormente pelo de fls. 4.272/4.274 e seus respectivos anexos.

Apurou, o Fisco, saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Constatou, ainda, o Fisco, a proporção entre os produtos comercializados pela Impugnante tributados pelo regime normal de apuração do imposto e aqueles incluídos no regime de substituição tributária.

Calculada a proporcionalidade das saídas desacobertadas de mercadorias do regime de substituição tributária, o Fisco decotou o agregado médio, de modo a se apurar o montante de mercadorias adquiridas sem documento fiscal.

Sobre este valor, exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6763/75, adicionada ao lançamento por ocasião da remissão do Auto de Infração e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

A matéria em questão encontra-se posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

Lei nº 6.673/75:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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. (grifo não consta do original).

§ 3º - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº. 13.515, de 7 de abril de 2000, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa:

I - do direito de examinar mercadoria, livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibi-los;

RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

(...)

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

I - (...)

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;

II - (...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 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):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

Gilberto de Ulhôa Canto in 'Presunções no Direito Tributário', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexos causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Moacyr Amaral Santos, em 'Primeiras Linhas de Direito Processual Civil', leciona:

... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.

....

Paulo Celso B. Bonilha in “Da prova no Processo Administrativo Tributário”, Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factumprobatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factumprobandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factumprobatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factumprobandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.’ Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral in ‘Processo Administrativo Fiscal’, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut in ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas ‘presumem.’

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JÜRIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso na conta “Caixa” e em contas bancárias, dos valores listados pelo Fisco, demonstrando a respectiva contrapartida credora. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, *in verbis*:

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

Para respaldar o entendimento esposado, cumpre trazer à baila ementas de decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

ACÓRDÃO N° 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE O SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA -

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

ACÓRDÃO Nº 103-22835 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2006 – 3ª TURMA

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO CONCEDIDO – COMPROVAÇÃO - TENDO O FISCO EFETUADO A PROVA DA REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO NO MÊS DE JANEIRO/1998, PELO CONTRIBUINTE, CABE A ESTE, SE PRETENDE REFUTAR OU ALTERAR OS PRESSUPOSTOS EM QUE SE ASSENTOU O LANÇAMENTO, APRESENTAR PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. A COMPROVAÇÃO DE QUE O EMPRÉSTIMO NÃO OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão nº 18.969/10/2ª, com a seguinte ementa:

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NA CONTA "CAIXA" DA ORA IMPUGNANTE, FATO ESTE QUE AUTORIZA A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A Impugnante fundamenta sua defesa na tese de que o formato dos seus lançamentos contábeis, embora possa não facilitar o processo de conferência entre as contas, observa rigorosamente a legislação contábil pertinente, em especial a Lei nº 6.404/76, além de apresentar-se devidamente documentado.

Destaca que o procedimento de “recomposição da conta caixa”, nos termos manejado pelo Fisco, não possui condição lógica de operabilidade, em especial diante da confrontação dos números apresentados.

Destaca que praticamente todos os pagamentos formalizados pela empresa no período fiscalizado foram desconsiderados, com os quantitativos transformados em



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receita não comprovada. Essa condição, confrontada com os demais créditos não “glosados” impede faticamente a funcionalidade da empresa, em especial porque, aparentemente nenhum dos fornecedores teria recebido seus créditos, e por essa razão não se constataria a continuidade do fornecimento.

Salienta que o fundamento para descon sideração da escrituração contábil e promoção de correlação entre os recursos não comprovados e operações desacobertadas adotado pelo Fisco é insuficiente para garantir o procedimento de arbitramento pretendido, em especial porque, em razão dos meios eletrônicos de controle fiscal adotados, seria plenamente possível verificar irregularidades que a envolvessem, tanto em relação às entradas ou às saídas de mercadorias sem o correspondente lastro documental, considerando especialmente a obrigatoriedade dos estabelecimentos industriais e atacadistas equipados adotarem o sistema de escrituração fiscal eletrônica.

Afirma que os fundamentos para descon sideração da sua escrituração contábil não observaram o disposto no art. 194, § 4º do da Parte Geral do RICMS/02.

Em relação à Multa Isolada decorrente das entradas não acobertadas, com fundamento no disposto no art. 55, inciso II, alínea “a” e § 2º da Lei Estadual nº 6.763/75, pede que seja descon siderada, haja vista que o fundamento legal não abrange operações de entradas, fazendo menção exclusivamente às saídas desacobertadas de mercadorias.

Pede, ainda, que lhe sejam concedidos os créditos pelas entradas das mercadorias tributadas por substituição tributária na hipótese de manutenção do lançamento.

Portanto, cumpre esclarecer que a análise dos registros contábeis na conta “Caixa” confrontados com a movimentação bancária constante dos extratos bancários apresentados pelo Contribuinte evidenciou o lançamento a débito na conta “Caixa” de cheques sacados em espécie ou liquidados pelo sistema de compensação bancária, utilizados para pagamentos de diversos títulos e funcionários, depositados em conta de terceiros, sob o histórico “Saque conforme o extrato”.

O saque em espécie é suprimento legítimo, recursos da empresa transferido da conta “Banco” para a conta “Caixa” para fazer face aos pagamentos de suas obrigações. Mas, os cheques compensados utilizados para pagamentos e depositados em conta de terceiros, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (lançamentos a crédito dos respectivos pagamentos).

Em face da dificuldade de identificar os pagamentos e as contrapartidas dos lançamentos que não configuram efetivo ingresso de recurso na conta “Caixa”, a empresa foi intimada (Intimação 03 e 04/10, fls. 17 a 67) para, no prazo de dez dias, relacionar os lançamentos correspondentes aos pagamentos efetuados a partir da relação dos suprimentos ilegítimos devidamente identificados pelo Fisco.

Diante do não atendimento da intimação, novas tentativas de sanear e esclarecer os indícios foram realizadas com a Intimação 05/10 (fls.69) e e-mail de 24/09/10 (fls. 74), sem qualquer resultado prático, no entanto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, o trabalho fiscal se baseou na existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Caixa”, sob a denominação de “Saque conforme o extrato”.

Também foram alvo das exigências os recebimentos de duplicatas pelo caixa sem apresentação dos respectivos títulos, ingressos de valores em conta bancária não contabilizados e empréstimo de terceiros sem comprovação de origem ou da efetiva entrada do numerário no patrimônio da empresa.

A contabilidade toma conhecimento da ocorrência dos fatos contábeis por meio de documentos. Portanto, todo lançamento deve estar apoiado em documentos hábeis, idôneos e adequados ao tipo de operação. Assim, se o fato contábil é o pagamento de obrigações junto a fornecedores, o documento hábil é a duplicata, e assim por diante.

No caso dos cheques emitidos pelo Contribuinte, compensados ou liquidados para pagamentos por instituição bancária, lançados a débito da conta “Caixa” como recursos, deveriam ter seus correspondentes registros a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento das obrigações, para que se opere a neutralidade do sistema contábil do lançamento cruzado na conta “Caixa”.

Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive pela Fiscalização, fazendo prova a favor do Sujeito Passivo. Caso contrário, faz prova contra ele, quando o ônus da prova passa a ser do contribuinte.

As presunções legais *juris tantum* tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. Não comprovando a empresa o registro da saída de caixa para o pagamento do gasto, é legítima a cobrança dos valores como suprimento da conta “Caixa” sem origem. Entretanto, por ser mais benéfico ao sujeito passivo, optou-se pela recomposição do saldo da conta “Caixa”, com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos que ficticiamente aumentaram o saldo da conta.

Se o cheque emitido pela Autuada foi liquidado pelo sistema de compensação bancária, não pode haver outra destinação senão a terceiros, que passaria a ser conhecido somente se tivesse sido apresentado os documentos ou prestado as informações solicitadas pelo Fisco, via intimações, que por sua vez não foram atendidas.

Não é por outra razão que a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, afirma que, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devem atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com a juntada da documentação de fls. 8.369/9.470, o Fisco promove nova análise de todos os documentos anexados, exarando de forma manuscrita, nos próprios documentos, as razões que levaram à manutenção ou exclusão das exigências.

Via de regra foram vinculados a um cheque que configurou ingresso de numerário na conta “Caixa” diversos pagamentos: fornecedores, tributos e folha de pessoal. Quase sempre existe uma substancial diferença de valores, sendo que em sua maioria, os valores dos cheques são superiores aos valores das obrigações tidas como quitadas.

Tomando-se como exemplo os documentos de fls. 8.539/8.540, constata-se um cheque (ingresso no caixa) de R\$ 16.006,33, enquanto as obrigações atingem o valor de R\$ 15.617,85. Deste valor, o Fisco acata os pagamentos devidamente comprovados pelo DAE (ICMS) e DARF (IR), nos valores de R\$ 2.782,14 e R\$ 206,44, mantendo a glosa de suprimento para a diferença.

Não vieram aos autos, portanto, a comprovação do pagamento para “Cera Inglesa Ind. Com. Ltda” e de reembolso de viagens.

Para o documento seguinte (fls. 8.541) pretende a Impugnante comprovar o ingresso de numerários relativos aos cheques 1628 e 1629, nos valores de R\$ 1.075,60 e R\$ 22.934,52, com a indicação dos registros de quitações no montante de R\$ 20.453,94.

Além da divergência de valores, não foram apresentados os documentos que comprovam os pagamentos realizados, sendo que os cheques foram pagos mediante compensação bancária.

Às fls. 9.474 o Fisco explica os critérios adotados da seguinte forma:

OS CHEQUES RELACIONADOS FORAM UTILIZADOS PARA PAGAMENTOS IDENTIFICADOS NOS HISTÓRICOS DOS EXTRATOS (FLS: 266 A 857), SOB TRÊS FORMAS:

A) CHEQUES COMPENSADOS: PAGAMENTO DE TÍTULOS EFETUADOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE CHEQUE, DIRETAMENTE AO CREDOR, CHEQUE AO PORTADOR, (VALOR DO CHEQUE IGUAL AO VALOR DO TÍTULO PAGO), OU ATRAVÉS DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DIVERSA (VALOR DO CHEQUE NOMINAL AO PRÓPRIO EMITENTE IGUAL AO SOMATÓRIO DOS TÍTULOS PAGOS COM AUTENTICAÇÃO SEQUENCIAL NA DATA DA COMPENSAÇÃO, DE UM OU MAIS CREDORES);

B)CHEQUES DEPOSITADOS EM CONTA: PAGAMENTO DE TÍTULO EFETUADO ATRAVÉS DE CHEQUE DEPOSITADO EM CONTA BANCÁRIA DO CREDOR (VALOR DO CHEQUE IGUAL AO VALOR DO TÍTULO);

C)CHEQUES PARA PAGAMENTO DE TÍTULOS DIVERSOS: PAGAMENTO DE TÍTULOS, DUPLICATAS, BOLETOS OU BLOQUETOS BANCÁRIOS, NA PRÓPRIA INSTITUIÇÃO BANCÁRIA ATRAVÉS DE CHEQUE. (VALOR DO CHEQUE IGUAL À SOMA DOS DOCUMENTOS LIQUIDADOS COM AUTENTICAÇÃO SEQUENCIAL NO BANCO/AGENCIA DO EMITENTE NA DATA DO LANÇAMENTO NO EXTRATO).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No cotejamento da documentação apresentada, foi utilizado o seguinte critério para acatar os argumentos da Impugnante:

A) CHEQUES COMPENSADOS: DOCUMENTOS LIQUIDADOS DE MESMA TITULARIDADE SOMANDO O MESMO VALOR DO CHEQUE EMITIDO – CHEQUE AO PORTADOR;

OU, DOCUMENTOS LIQUIDADOS DE DIVERSOS TITULARES ATRAVÉS DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA COM AUTENTICAÇÃO SEQUENCIAL NA DATA DA COMPENSAÇÃO DE VALORES CORRESPONDENTE AO CHEQUE – CHEQUE EMITIDO PARA PAGAMENTOS DE TÍTULOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS DIVERSAS;

B) CHEQUES DEPOSITADOS EM CONTA: DOCUMENTOS LIQUIDADOS DE UM ÚNICO CREDOR DE VALOR IDÊNTICO AO DO CHEQUE, COM APRESENTAÇÃO DO COMPROVANTE DE DEPOSITO BANCÁRIO DOCUMENTO QUE SUPORTOU O LANÇAMENTO CONTÁBIL;

C) CHEQUES EM PAGAMENTO DE TÍTULOS DIVERSOS: JUNTADA DO DOCUMENTO QUE SUPORTOU O LANÇAMENTO CONTÁBIL NA CONTA CAIXA, DUPLICATA, BOLETO OU BLOQUETO BANCÁRIO DEVIDAMENTE AUTENTICADO NA AGENCIA/BANCO EM QUE O CHEQUE FOI LIQUIDADADO, COM SEQUENCIA DE AUTENTICAÇÃO E COINCIDÊNCIA DE DATA. NESTE CASO, FOI CONSIDERADO PARTE, CONDICIONADO A JUNTADA DE DOCUMENTO DEVIDAMENTE AUTENTICADO, NA DATA E BANCO IDENTIFICADO. NA FORMA DE PAGAMENTO DESTACADA, NÃO FAZ PROVA O SIMPLES LANÇAMENTO A CRÉDITO DE VALOR IDÊNTICO AO CHEQUE, NECESSÁRIO PROVAR O PAGAMENTO NA DATA E NO BANCO MENCIONADO NO EXTRATO.

PARA ELUCIDAR E FUNDAMENTAR A NECESSIDADE DA JUNTADA DO TITULO AUTENTICADO, O DOCUMENTO DE FLS. 422 É EXEMPLO. PAGAMENTO EFETUADO AO MAKRO SUPERMERCADO LTDA NO VALOR DE R\$ 73,90, ATRAVÉS DO BRADESCO NET EMPRESA, (“ON LINE”) EM 27/06/2008, EXTRATO FLS. 418, ESCRITURADO NO RAZÃO A DÉBITO DA CONTA CAIXA, LANÇAMENTO 1208, SAQUE CONFORME EXTRATO, FLS. 3226, PODERIA SER RELACIONADO AO PAGAMENTO DO CTCR 000.035 DE MIX GULA, DE IDÊNTICO VALOR, LANÇAMENTO 836, A CRÉDITO NA MESMA CONTA E NA MESMA DATA, FLS. 3.226, UMA VEZ QUE O PAGAMENTO AO MAKRO NÃO FOI CONTABILIZADO.

Com estas linhas de raciocínio o Fisco analisou todos os documentos juntados pela Autuada, resultando na exclusão das exigências relativas aos ingressos relacionados às fls. 9.476/9.478.

De igual modo, tomando-se os mesmos critérios, foram mantidas as glosas relativas aos cheques analisados e identificados na Manifestação Fiscal de fls. 9.478/9.480.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com o segundo aditamento da peça de defesa, a Impugnante renova suas alegações iniciais e promove a juntada do Boletim de Ocorrência de fls. 9.565/9.567, dando conta da destruição dos seus documentos fiscais e contábeis.

Considerando a análise do Fisco acima demonstrada, restou inconteste que, diante da juntada de todos os elementos que comprovem a operação contabilizada, o Fisco excluiu as exigências fiscais. De modo diverso, quando as informações não se fizeram acompanhar dos documentos que comprovam as quitações, o Fisco manteve a glosa de suprimentos.

E é exatamente neste sentido que a Impugnante carrega aos autos o Boletim de Ocorrência, para afirmar que o Fisco tem conhecimento de sua impossibilidade de apresentar os documentos que se requer.

Segundo o BO, todos os documentos foram destruídos em decorrência de uma infestação de ratos, baratas e demais insetos.

Neste caso, constata-se que após o início da ação fiscal (Auto de Início de Ação Fiscal encaminhado por e-mail em 01/07/10 - fls. 05, e por "AR" em 02/08/10, recebido em 04/08/10, documentos de fls. 02/08), a Autuada registrou na Polícia Civil de Divinópolis, o Boletim de Ocorrência nº M2561-2010-0042978, narrando a destruição da documentação por parte de funcionário.

Segundo a legislação federal é obrigação da pessoa jurídica conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios, a teor da regra contida no art. 37 da Lei nº 9.430/96.

Assim, ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação no local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 (quarenta e oito) horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição, rotina não observada pela Impugnante.

Partindo da suposição da efetiva ocorrência da destruição dos aludidos documentos, os comprovantes dos pagamentos podem ser supridos com cópia da microfilmagem dos cheques e dos borderôs bancários relacionando os títulos liquidados, fornecidos pelas agências onde ocorreram as transações.

Assim, ao dar causa ao suposto perecimento dos documentos, deve a Impugnante arcar com as consequências advindas de fato. No caso presente, tais consequências resultam na glosa dos suprimentos, quando ausentes os documentos que façam prova da correção dos lançamentos.

Ainda por ocasião do aditamento, a Impugnante carrega nova sequência de documentos, mais uma vez analisados à exaustão pelo Fisco, na Manifestação de fls.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11.019/11.051, adotando-se a mesma dinâmica da análise anterior, resultando em novas exclusões e na reformulação do crédito tributário.

Na mesma linha da primeira análise, excluiu-se a glosa quando presentes a documentação e manteve o estorno quando não se carrou aos autos a documentação comprobatória.

Importante trazer à baila os lançamentos relativos aos pagamentos dos funcionários e os recibos de fls. 9.918/10.709. Com as folhas de pagamentos acompanhadas dos recibos, a Impugnante procura justificar os lançamentos debitados na conta “Caixa” (1.1.1.01.001) tendo como contrapartida a conta Banco Bradesco (1.1.1.02.001) ocorridos a partir de novembro de 2007, identificados nos extratos bancários como Pagamento de Funcionários.

É notório pelo histórico do extrato bancário que o pagamento dos funcionários da empresa passou a ser efetuado pelo Bradesco a partir de dezembro de 2007, e os valores pagos foram sacados da conta corrente, coerente com um lançamento a crédito do Banco Bradesco (1.1.1.02.001) tendo como contrapartida Obrigações com Pessoal – Salários (1.1.1.02.002), o que não ocorreu.

Com a fictícia passagem do numerário pelo caixa, necessário se faz o lançamento ou lançamentos em contrapartida, na mesma data e valor, regularizando os pagamentos efetuados (lançamentos a crédito da conta “Caixa” – 1.1.1.01.001), o que não foi localizado nem demonstrado na farta documentação anexada.

A título de exemplo, o Fisco alinhavou os valores contabilizados na conta “Caixa” (1.1.1.01.001), relacionados com pagamento de pessoal, em janeiro de 2008, em desconpasso com o resumo da folha de pagamento de dezembro de 2007 (fls. 9.964), da seguinte forma:

Data	Analítica	Contrapartida	Valor	D C	Nr Lanço	Histórico
02/01/2008	1.1.1.01.001	1.1.1.02.001	17.287,03	D	28	REC.N/CH.Nº 0011924
06/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.002	7.811,69	C	89	PG.SALARIOS REF.MES 12/2006
06/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.001	1.677,45	C	90	PG.RETIRADA PRO-LABORE REF.MES 12/2007
09/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.004	124,82	C	282	PG.LIQ.TRCT DE DEIVIS IWENS TADEU NUNES
09/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.004	133,44	C	283	PG.LIQ.TRCT DE DEIVIS IWENS TADEU NUNES
18/01/2008	1.1.1.01.001	1.1.1.02.001	6.334,64	D	618	REC.SAQUE CF.EXTRATO N/DATA
29/01/2008	1.1.1.01.001	1.1.1.02.001	600,00	D	1019	VR.SAQUE CF.EXTRATO
31/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.002	340,67	C	1067	VR.DESC.VALE TRANSPORTE CF.FL.N.MES.
31/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.002	72,00	C	1081	VR.REF.DESC.CONVENIO ODONTOLOGICO
31/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.003	12,00	C	1090	VR.REF.DESC.ODONTOLOGICO N/MES
31/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.004	150,00	C	1142	VR.REF.DESC.ADIANT.SALARIO CF.FL.N.MES

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

31/01/2008	1.1.1.01.001	2.1.1.02.004	1.070,84	C	1145	PG.LIQ.TRCT DE CLAUDIO DE SOUZA
------------	--------------	--------------	----------	---	------	---------------------------------

Resumo da Folha de Pagamento - Dezembro/2007	
Salário	13.472,16
Outros Direitos	7.523,41
Total dos vencimentos	20.995,57
Descontos	4.523,07
Total Liquido	16.472,50

Como se nota, é evidente a incoerência entre a folha de pagamento e os valores contabilizados na conta caixa, bem como entre os pagamentos efetuados pelo Bradesco, lançados a débito da conta “Caixa” (suprimento de caixa), com os valores pagos lançados a crédito da “Conta” em data e valores diferentes, sem apresentação da respectiva documentação autenticada pela agência bancária identificada.

O documento hábil, suporte do lançamento contábil, é o comprovante emitido e autenticado pelo Bradesco identificando os pagamentos de funcionários descritos nos extratos.

Os recibos juntados desprovidos de autenticação bancária comprovam o contrário do pretendido pela Autuada, ou seja, que os salários pagos não foram efetuados pelo Bradesco e estão desvinculados dos pagamentos de funcionários declarados nos extratos.

No tocante às duplicatas recebidas, alega a Impugnante o lançamento em duplicidade em 12/03/06, no valor de R\$ 13.625,87, o que não condiz com o relatório de fls. 9.507, que identifica estorno do lançamento contábil 983, conta “Caixa”, livro Razão de fls. 1.488 e livro Diário fls. 2.193.

A Autuada procura justificar os lançamentos das duplicatas recebidas contabilizadas a débito da conta “Caixa” nos meses de agosto, setembro e novembro de 2006, abril, maio, junho e novembro de 2007, abril, agosto a dezembro de 2008, abril e junho de 2009, com a juntada de relatórios de “*Títulos Recebidos*”.

Os relatórios anexados não refletem a realidade dos fatos contábeis registrados nos livros Razão e Diário, onde os valores relacionados divergem dos contabilizados ou não foram registrados. Depreende-se dos dados ali inseridos, que os títulos relacionados foram recebidos mediante cobrança bancária, considerando as identificações numéricas nas colunas, “*Nosso N Banco*”, “*Cob.*” – (237 – código do Bradesco), “*Banco Baixa*”. O fato dos valores relatados recebidos no Bradesco não constarem dos extratos, demonstra a efetiva movimentação da conta Bancária no Bradesco, agência 508, número 67.600, mantida à margem da contabilidade, cujos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

extratos não foram apresentados, contrariando a intimação 04/10 de 08/09/10 (fls. 20 e 21).

A Lei nº 5.474/68 obriga a escrituração do livro Registro de Duplicatas, nos casos de vendas a prazo. Em razão disso, a Contribuinte foi intimada (fls. 20) a apresentá-lo juntamente com toda documentação de suporte aos lançamentos na conta “Caixa”, os documentos relacionados às transações financeiras, a relação de duplicatas em cobrança, caucionadas ou de quaisquer títulos descontados, mas permaneceu silente.

No tocante às exigências decorrentes dos empréstimos, encontram-se os mesmos lastreadas na falta de comprovação dos valores escriturados na conta “Caixa”, como recebimento em espécie de valores provenientes dos sócios.

Para justificar os empréstimos, a empresa apresentou declarações do Imposto de Renda dos sócios, atendendo às intimações, com valores de bens e direitos distorcidos da realidade.

O Sr. Josselito Alves Perdigão informa em sua declaração ano base 2005, um saldo de R\$ 50.000,00 em poder do declarante (fls. 1.293). No ano seguinte, 2006, o lançamento desaparece da declaração, sendo substituído por “credito decorrente de empréstimo que fiz para “Divimix...”” informando saldo anterior (31/12/05) de R\$ 335.000,00, não informado na declaração anterior (fls. 1.297).

Por sua vez, os rendimentos declarados em 2005 não suportam o simulado empréstimo (fls. 1.292).

Em 2007 (fls. 1.303), o direito passa de R\$ 347.500,00 para R\$ 647.500,00, (empréstimo à Divimix em 01/08/2007 - R\$ 300.000,00), valor não suportado pelos rendimentos declarados no exercício, de R\$ 15.870,00 mais R\$ 60.000,00 (fls. 1.301 e 1.302).

Na declaração de 2010, ano base 2009, a informação dos empréstimos simplesmente desaparece, sendo que o valor de bens e direitos, situação em 31/12/08 é reduzido para R\$ 264.731,64, quando na declaração base de 2008 constava R\$ 898.651,21, conforme documentos de fls. 1.310, 1.311, 1.316 e 1.317.

Os ingressos de numerários na conta “Caixa” a título de empréstimos, também, não foram comprovados. A credibilidade das declarações do Imposto de Renda de Pessoa Física (fls. 1.292/1.339) foi abalada pelas incoerências apontadas.

Quanto aos empréstimos bancários, estão corretamente escriturados nas contas Bancos e não foram alvo de questionamentos. Assim, os contratos juntados às fls. 9.818/9.917, firmados com as agências bancárias, não tem nenhuma relação com os estornos de créditos efetuados.

A exigência em questão não é decorrente do suprimento do caixa com empréstimo de sócios, mas de valores de origem não comprovada dissimulada como empréstimo de sócios, uma vez que as declarações de imposto de renda não comprovam os fatos contabilizados, nem dão lastro financeiro aos empréstimos contabilizados.

Noutra toada, as saídas desacobertadas de documentos fiscais presumidas por determinação legal do art. 194 da Parte Geraldo RICMS/02, em decorrência do



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suprimento irregular da conta “Caixa” e equivalentes, não permite identificar os produtos comercializados sem emissão de notas fiscais.

Como o contribuinte comercializa materiais de limpeza, cosméticos, artigos de higiene pessoal e de toucador, mercadorias essas sujeitas ao regime de substituição tributária e ao regime normal de tributação, o Fisco apurou a proporcionalidade em relação aos valores de entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, para quantificar as situações tributárias apuradas, demonstrada por exercício às fls. 95, 98, 101, 104 e 107.

Foram apuradas as seguintes proporções:

Exercício	Tributação Normal	Substituição Tributária	Outras
2006	11,89%	86,95%	1,16%
2007	19,79%	77,48%	2,73%
2008	14,56%	85,40%	0,04%
2009	9,13%	88,79%	2,08%
Jan a Jun/2010	3,28%	96,60%	0,12%

Os percentuais de mercadorias adquiridas e sujeitas a cada uma das situações tributárias indicadas no quadro acima, se deu com base nas informações declaradas pela Autuada, lançadas no livro de Registro de Apuração do ICMS, utilizados exclusivamente para determinar as saídas desacobertadas sujeitas e não sujeitas à substituição tributária.

No período fiscalizado, 11,73% das mercadorias adquiridas estavam sujeitas à tributação normal (crédito na entrada e débito nas saídas), 87,03% sujeitas à substituição tributária e 1,23% eram mercadorias não tributadas.

No mesmo período, a Autuada promoveu saídas de mercadorias no valor de R\$ 21.223.816,62, conforme documentado em seus livros de saídas e apuração do ICMS, a um custo extraído dos Balanços Patrimoniais de R\$ 15.756.370,09, com lucro bruto de R\$ 5.467.446,53 e agregado médio de 34,70%.

As informações encontram-se detalhadas no relatório fiscal de fls. 90/92.

Por sua vez, foram apuradas saídas desacobertadas no montante de R\$ 9.695.629,71, praticamente duas vezes o lucro bruto. O quadro a seguir sintetiza estas informações:

1) Saída Com NF	2) Saída Sem NF	3) Faturamento Real (1+2)	4) Custo das Mercadorias Vendidas	5) Lucro Bruto (1-4)	Agregado Declarado	Agregado Ajustado
21.223.816,62	9.695.629,71	30.919.446,33	15.756.370,09	5.467.446,53	34,70%	96,23%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para suportar o faturamento real apurado (faturamento + saídas desacobertadas), de R\$ 30.919.446,33, os produtos com entradas acobertadas por notas fiscais regularmente escrituradas, ao custo de R\$ 15.756.370,09, teriam que ser comercializados com agregado de 96,23%, o que não condiz com o agregado declarado pela empresa em seus livros fiscais de 34,70%, nem com o fixado pela Secretaria de Estado de Fazenda para retenção da substituição tributária de materiais de limpeza e higiene pessoal (média de 40,04%).

O agregado fixado para retenção da substituição tributária pelo Estado de Minas Gerais, amparado em pesquisa de campo e discutido com os representantes das empresas, alcança toda cadeia produtiva, considerando as margens de lucratividade praticadas no ciclo econômico.

Os números e os percentuais, extraídos da escrituração fiscal e contábil da Autuada, demonstram de forma cristalina que as mercadorias saíram desacobertadas porque deram entrada no estabelecimento também desacobertadas. As entradas escrituradas não suportam o volume total das saídas contabilizadas e aquelas apuradas pelo Fisco, indicando que realmente as mercadorias objeto do lançamento entraram e saíram do estabelecimento desacobertadas de documentos fiscais.

Esta análise justifica as omissões quanto às saídas de mercadorias do estabelecimento, uma vez que em 87,03% não haveria destaque do imposto, já retido na entrada ou em operações anteriores por substituição tributária, caso todas as aquisições estivessem regularmente acobertadas.

A técnica fiscal do levantamento quantitativo poderia ter sido utilizada para quantificar as saídas desacobertadas amparadas em compras regularmente escrituradas, ou demonstrar a ocorrência de entradas sem notas fiscais, caso a empresa tivesse inventariado o estoque de mercadorias no final de cada exercício e efetuado o seu obrigatório registro no livro Registro de Inventário, assim como no registro “tipo 74” dos arquivos eletrônicos transmitidos nos meses de março, conforme item 20.1.1, da parte 2, do Anexo VII do RICMS/02 – Manual de Orientação do Usuário de Sistema de Processamento de Dados.

Desde o início da ação fiscal a Contribuinte foi intimado a apresentar o livro de Registro de Inventário. Novas cobranças foram expedidas (Intimação 06/10 de 08/10/10 - fls. 72 e e-mail de 24/09/10 - fls. 74 - e no termo de encerramento auditoria fiscal e contábil lavrado no RUDFTO - cópia de fls. 8.129 a 8.132) e, até o momento, a escrituração do livro não foi comprovada.

O pagamento de boletos ou duplicatas em agências bancárias (Bradesco Net Empresa), relacionados às aquisições de mercadorias, sem a baixa da conta “Fornecedor”, com a saída do numerário do banco contabilizado a débito da conta “Caixa” como se o valor tivesse sido sacado em espécie, apontam para entradas desacobertadas, subfaturadas ou acobertadas por notas fiscais sem registro.

Também não comprovou o registro das notas fiscais enumeradas na intimação 01/10 (fls. 08/13), que não constam dos arquivos eletrônicos transmitidos, levantadas por meio do roteiro específico do Auditor Eletrônico, mediante cruzamento de operações com notas fiscais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante de fartas evidências e, principalmente, por deixar de apresentar o livro Registro de Inventário devidamente escriturado, com amparo no art. 1, inciso III da Lei nº 6.763/75, arbitrou-se o valor das entradas desacobertas de notas fiscais deduzindo das saídas omitidas, mês a mês, apurada no levantamento contábil, o agregado médio apurado com base no custo anual das mercadorias vendidas, na proporção das situações tributárias (tributação normal, ST e não tributadas), conforme apuração demonstrada no “Anexo 1” (fls. 95, 98, 101, 104 e 107).

O imposto devido pelas saídas desacobertas de documentos fiscais submetidas à tributação normal, apurado na coluna “F” do Anexo 1 (fls. 4.198/4.210) foi calculado pela alíquota média ponderada praticada pela Autuada e demonstrada nas planilhas de fls. 161/171; 174/186; 189/205; 208/225 e 228/261.

No caso das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o ICMS incidiu sobre o valor das entradas desacobertas, adicionado do percentual médio ponderado de Margem de Valor Agregado – MVA, fixada para os produtos comercializados constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, levando-se em consideração os valores totais de cada produto comercializado no exercício, informações trabalhadas a partir do Relatório “*Curva ABC – Distribuição de Frequência por Produtos - Saída*” do Auditor Eletrônico extraído do Registro 54 dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada (Anexo 7, fls. 161/171, 174/186, 189/205, 208/225 e 228/261).

Nos casos de produtos com MVA alterada no transcorrer do exercício, utilizou-se a MVA menor.

Para apuração do ICMS/ST, utilizou-se a alíquota média ponderada, fixada para as operações internas dos produtos comercializados, também calculada na forma descrita no parágrafo anterior, demonstrada no “Anexo 7”, conforme resumo adiante:

<b>Exercício</b>	<b>MVA Médio Ponderado</b>	<b>Alíquota Média Ponderada</b>
<b>2006</b>	39,53%	18,52%
<b>2007</b>	39,38%	18,42%
<b>2008</b>	42,61%	18,38%
<b>2009</b>	36,15%	19,14%
<b>2010</b>	42,51%	19,80%

Os valores apurados estão demonstrados no “Anexo 2”, às fls. 4.288; 4.291; 4.294; 4.297 e 4.300.

Nos termos do inciso I do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02, o imposto a ser recolhido por substituição tributária é calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a substituição, deduzindo-se o valor devido pela operação própria do remetente. No caso, não há imposto a ser deduzido porque as entradas ocorreram sem notas fiscais e, conseqüentemente, não houve imposto cobrado em operações anteriores por este ou outro Estado, exigência imperativa na aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, nos termos do

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

inciso I, § 2º, art. 155 da Constituição Federal, art. 28 da Lei nº 6.763/75 e art. 62 da Parte Geral do RICMS/02.

Exigência semelhante foi apreciada pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no PTA 01.000163917-71, reconhecendo o arbitramento das entradas com base em saídas desacobertadas de mercadorias sujeita a substituição. A decisão está assim ementada:

ACÓRDÃO: 19.846/10/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000163917-71

IMPUGNAÇÃO: 40.010127039-74, 40.010127024-98 (COOB.)

IMPUGNANTE: ALBANISE DE OLIVEIRA DUPIN

IE: 062477543.00-83

BEMATECH S.A (COOB.)

IE: 062193052.00-33

COOBRIGADO: C & S SISTEMAS LTDA

PROC. S. PASSIVO: ANDRÉA CECÍLIA SOUSA PARREIRAS/OUTRO(S)  
(AUT.), SACHA CALMON

NAVARRO COELHO/OUTRO(S) (COOB.)

ORIGEM: DF/BH-4

EMENTA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO – SUCESSÃO –SOLIDARIEDADE.** A COOBRIGADA C & S SISTEMAS LTDA, EMPRESA DESENVOLVEDORA DO PROGRAMA APLICATIVO FISCAL USADO PELA AUTUADA, RESPONDE SOLIDARIAMENTE PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUANDO CONTRIBUI OU PROPORCIONA INSTRUMENTOS E MECANISMOS PARA O USO IRREGULAR DO ECF, NOS TERMOS DO ART. 21, INCISO XIII DA LEI Nº 6.763/75.

A COOBRIGADA BEMATECH S.A. É SUCESSORA DA COOBRIGADA C & S SISTEMAS LTDA.

CORRETA, PORTANTO, A SUA ELEIÇÃO PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO/FORNECIMENTO DE PROGRAMA APLICATIVO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL.** CONSTATADA A UTILIZAÇÃO, PELA AUTUADA, DE PROGRAMA APLICATIVO FISCAL, PARA USO EM EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF), COM CÓDIGO MD5 DISTINTO DO AUTORIZADO PELA SEF/MG. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ARTS. 16 E 23 DO ANEXO VI DO RICMS/02 E ART. 86, INCISO III DA PORTARIA Nº 068/08. CORRETA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO XXVII DA LEI Nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. CONSTATADA, MEDIANTE INFORMAÇÕES CONSTANTES DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS EXTRAFISCAIS APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO, A OCORRÊNCIA DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS, SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL E SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGE-SE ICMS, ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO, MULTA DE REVALIDAÇÃO/ST CAPITULADAS NO ART. 56, II E § 2º E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

ENTRETANTO, DEVE-SE ADEQUAR A MULTA ISOLADA POR ENTRADAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL DO IMPOSTO, AO PERCENTUAL DE 15% (QUINZE POR CENTO), NOS TERMOS DO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Sobre o ICMS apurado nas operações sujeitas a tributação normal, exigiu o Fisco a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75. Por sua vez, sobre a parcela devida por substituição tributária a penalidade foi aplicada em dobro, por determinação contida no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso II do mesmo dispositivo.

Por descumprimento da obrigação acessória, aplicou-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6763/75, sobre os valores de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas.

No caso das entradas desacobertadas, a Multa Isolada foi reduzida a 15% (quinze por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º do mencionado dispositivo, sob o fundamento de que o ICMS/ST exigido relaciona-se às operações subsequentes.

Neste sentido, não havendo imposto incidente nas entradas, entendeu o Fisco pela aplicação do limitador mínimo, de 15% (quinze por cento).

No tocante às saídas desacobertadas, o percentual de 20% (vinte por cento) ficou inferior ao limite de duas vezes e meia do valor do imposto incidente na operação.

Destaca-se desde logo que a alegação da Defesa no sentido de que a tipificação indicada pelo Fisco não alcança as entradas desacobertadas, não faz sentido, uma vez que as expressões “dar entrada” e “recebê-la” se equivalem.

Discorrendo sobre sanções tributárias o Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417) destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 -  
COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S):  
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:  
EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON  
ANDRADE.

Importante destacar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG, negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG.

No caso dos autos, no entanto, aplicável a regra do art. 211 da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Analisando o “Anexo 1” constata-se que a cobrança da multa isolada sobre entradas e saída desacobertadas atinge um mesmo valor, caracterizando duplicidade de exigência. Adotando-se o documento de fls. 4.198 como exemplo, constata-se que penalidade isolada sobre saídas desacobertadas foi aplicada sobre o valor do campo “d” (Saídas sem Nota Fiscal), oriunda da presunção de saídas desacobertadas apuradas em decorrência do ingresso de recursos não comprovados nas contas “Caixa” e “Bancos”.

Por sua vez, para o cálculo das entradas desacobertadas, o Fisco adota o mesmo valor das saídas, mediante rateio, expurgando o valor agregado apurado para o exercício (campos “h” e “i”).

Com efeito, o valor das saídas desacobertadas compreende o valor das entradas desacobertadas e o valor agregado. Assim, são conexas as operações de entradas e saídas, uma vez que foram apuradas pela presunção de ingresso de recursos não comprovados.

A hipótese dos autos é diferente de um levantamento quantitativo, em que se apuram entradas e saídas desacobertadas. No LQEM, apuram-se bases de cálculo distintas para operações distintas de entradas e saídas, enquanto neste levantamento a constatação decorre da glosa de suprimentos na conta “Caixa” e conta bancária.

A ação da Autuada, portanto, é uma só, caracterizando o descumprimento de mais de uma obrigação acessória apurada em uma única ação fiscal, de forma que deve se proceder à exclusão da multa isolada de 15% (quinze por cento), apurada sobre as entradas desacobertadas.

Diante do exposto, ACORDA a 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento conforme as reformulações do crédito tributário efetuadas pelo Fisco às fls. 9486/9550 e 11060/11124, excluindo-se ainda a multa isolada de 15% (quinze por cento) aplicada sobre as entradas desacobertadas, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

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

Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 09 de maio de 2012.**

**Ivana Maria de Almeida  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

CC/MG