

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.480/12/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168750-77  
Impugnação: 40.010129604-62  
Impugnante: Braciclo Bicycletas Ltda  
IE: 372202069.00-11  
Proc. S. Passivo: Daniel Gontijo de Melo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - FALTA DE INCLUSÃO DO IPI – OPERAÇÃO INTERNA E INTERESTADUAL – CONSUMIDOR FINAL.** Constatado recolhimento a menor do ICMS por não inclusão de IPI na base de cálculo do imposto em operações internas e interestadual de mercadorias destinadas a consumidor final nos termos do art. 13, § 3º da Lei nº 6.763/75. Exige-se ICMS multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar a multa isolada ao disposto na alínea “c” do mesmo dispositivo legal (art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75) com a redação dada pela Lei nº 19978/11).

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - RETORNO INTEGRAL- NÃO OBSERVÂNCIA DAS NORMAS.** Imputação de aproveitamento indevido de crédito do imposto advindo de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, uma vez que a Autuada não observou as normas estabelecidas no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, excluem-se as exigências em relação aos documentos para os quais restou comprovada a declaração de não recebimento da mercadoria no verso da nota fiscal.

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS.** Constatada a emissão de notas fiscais sem o destaque e recolhimento do ICMS e/ou ICMS/ST, resultando na exigência das parcelas do imposto, da multa de revalidação simples e em dobro e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada por inaplicável à espécie.

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado saída de mercadoria destinada a não contribuintes do ICMS, com aplicação de alíquota interestadual. Inobservância do disposto no art. 12, § 1º, alínea "b" da Lei nº 6.763/75. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR.** Imputação de apropriação irregular de crédito de ICMS nas devoluções realizadas por empresas inseridas no Simples Nacional, com fulcro no

art. 76, § 7º da Parte Geral do RICMS/02 e art. 2º, § 5º da Resolução CGSN nº 10/07. 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 XXVI da mesma lei. Entretanto, cancelam-se as exigências fiscais, uma vez que os documentos foram emitidos nos termos da legislação.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS** - Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa”, 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. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências do ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## **RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

A autuação compreende o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, e versa sobre recolhimento a menor de ICMS apurado mediante Verificação Fiscal Analítica, em decorrência dos seguintes fatos:

- 1) falta de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS em operações internas para consumidores finais;
- 2) apropriação indevida de crédito de ICMS (Operação Própria e Substituição Tributária), a título de retorno integral de mercadorias não entregues aos destinatários;
- 3) emissão de notas fiscais em operações internas sem o destaque do ICMS da operação própria e/ou ICMS-ST;
- 4) emissão de notas fiscais em operações interestaduais para consumidores finais com a aplicação de alíquotas incorretas e sem inclusão do IPI na base de cálculo;
- 5) aproveitamento indevido de créditos de ICMS (Operação Própria e ST) a título de devolução de mercadoria;
- 6) saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, em decorrência das seguintes irregularidades:
  - 6.1 – cheques não identificados nos extratos bancários;
  - 6.2 – transferência agendada;
  - 6.3 – cheque para pagamento de título sem a respectiva baixa;
  - 6.4 – cheques compensados em favor de terceiros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS e ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no inciso I do § 2º e Multas Isoladas capituladas nos incisos II, alínea “a”, VII e XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 539/541, juntando os documentos de fls. 553/632. Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 551/552 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco intima a Autuada a apresentar os originais dos documentos que acompanharam a peça de defesa, resultando na juntada dos documentos de fls. 641/1.147 e na reformulação do crédito tributário nos termos das planilhas de fls. 1.150/1.151.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 1.156/1.157, enquanto o Fisco, em manifestação de fls. 1.159/1.172, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento remanescente.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.177/1.203, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.150/1.151 e, ainda: **a)** em relação aos itens “1” e “4” do Auto de Infração, adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 ao disposto na alínea “c” do dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 19.978/11; **b)** excluir as exigências fiscais relativas às Notas Fiscais 001395; 000184; 000402; 000271; 001050; 000932; 008562; 008564 e 000313 do item “2” do Auto de Infração; **c)** excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 do item “3” do Auto de Infração e **d)** cancelar as exigências do item “5” do AI.

Registre-se que a elaboração do parecer decorre do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

---

### **DECISÃO**

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

A autuação, compreendendo o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, versa sobre recolhimento a menor de ICMS apurado mediante Verificação Fiscal Analítica, em decorrência de utilização de base de cálculo menor que a devida, alíquota indevida, nota fiscal sem destaque do imposto, aproveitamento indevido de crédito em retorno integral/devolução de mercadoria e saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal face a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

**1) Falta de Inclusão do IPI na Base de Cálculo do ICMS em Operações Internas para Consumidores Finais.**

A planilha de fls. 62/67 relaciona as notas fiscais emitidas sem inclusão do IPI na base de cálculo, vez que as mercadorias foram destinadas a consumidores finais.

Exige o Fisco o valor complementar a título de ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

A Impugnante salienta que não ocorreu o ilícito apontado pelo Fisco, pois as mercadorias lançadas nas notas fiscais não são produtos por ela industrializados, não havendo incidência do IPI, fazendo a juntada da planilha de fls. 577/579.

Pelas informações contidas na planilha, as notas fiscais nestas condições são as seguintes: 292 (fls. 92); 1632 (fls. 151) e 3175 (fls. 237).

Ao se analisar os documentos fiscais percebe-se que nas Notas Fiscais 1632 e 3175 não ocorreu o destaque do IPI e o produto comercializado é o “quadro” para as bicicletas “Zyon” e “Specialvelo”, produtos de fabricação da Autuada. Já a NF 000292 contém partes tributadas e não tributadas pelo IPI.

Ocorre, no entanto, que não há qualquer informação que motive e justifique a dispensa do IPI, razão pela qual não se legitima a pretensão da Impugnante.

Como bem destacou o Fisco, nas notas fiscais emitidas pela Autuada a Classificação Fiscal constante nos campos “DADOS DO PRODUTO” e “DADOS ADICIONAIS” está em consonância com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, instituída pela Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1.964, uma vez que, a teor do capítulo 87 (NCM 8714.91.00), a alíquota do IPI para “quadros” e “garfos” para bicicletas é de 10% (dez por cento).

Neste sentido, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75.

O dispositivo legal capitulado pelo Fisco prescreve:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada

Neste item do Auto de Infração, pode-se afirmar que a Autuada lançou em documentos fiscais base de cálculo menor que a determinada pela legislação, ao deixar de incluir o valor do IPI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе registrar, no entanto, que a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11. A novíssima redação é a seguinte:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de oposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(grifou-se)

Neste caso, aplica-se o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Neste sentido, cabe adequar a Multa Isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75.

### **2) Apropriação Indevida de Crédito de ICMS (Operação Própria e Substituição Tributária), a Título de Retorno Integral de Mercadoria não Entregue aos Destinatário.**

A Autuada promoveu o creditamento do imposto normal e por ST no retorno integral das mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 357 dos autos.

Exige o Fisco o ICMS e ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada sustenta que as mercadorias foram devolvidas e constam as declarações de próprio punho nos documentos fiscais, o que entende lhe autorizar o crédito do imposto.

Discorda, ainda, do percentual da multa isolada, que entende devido no percentual de 40% (quarenta por cento), ao contrário do percentual de 50% (cinquenta por cento) adotado pelo Fisco.

O Fisco destaca que para a recuperação do imposto anteriormente debitado, deve o contribuinte emitir nota fiscal de entrada observando as disposições constantes do inciso V do art. 20 do Anexo V c/c o art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02.

A legislação citada assim está posta:

### RICMS/02 - Parte Geral

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

(...)

§ 3º A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

(...)

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.

### RICMS/02 - Anexo V

Art. 20 - O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias:

(...)

V - em retorno quando não forem entregues ao destinatário, hipótese em que conterà as indicações do número, da série, da data da emissão e do valor do documento original;

(...)

A Impugnante destaca na planilha de fls. 583 algumas notas fiscais indicando que, em relação a elas, foram atendidos os dispositivos da legislação, juntando a documentação que entende por regular. São elas:

NF Entrada	NF Saída	Observação
001395	001387	Declaração no verso.
000184	000147	Declaração e carimbo no verso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

000402	000365	Declaração e carimbo no verso.
000271	000247	Declaração e carimbo no verso.
001050	000982	Declaração no verso.
000932	000879	Declaração e carimbo no verso.
008562	008532	Declaração e carimbo no verso.
008564	008531	Declaração e carimbo no verso.
000313	00229	Declaração no verso.

Em relação a tais documentos, muito embora o Fisco não tenha se manifestado expressamente, tudo indica que o estorno dos créditos decorre da ausência de informação, na nota fiscal de entrada, do número da nota fiscal de saída.

Assim considerado, ocorre, porém, que todos os dados dos documentos anexados são coincidentes e as informações postas no verso dos documentos autorizam o creditamento do imposto, implicando em exclusão das exigências fiscais.

Quanto ao percentual da Multa Isolada aplicada em decorrência do aproveitamento indevido de crédito, está correto o percentual adotado pelo Fisco, a teor da regra contida no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que assim prescreve:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Assim, corretas em parte as exigências fiscais, com a exclusão daquelas relativas às Notas Fiscais 001395; 000184; 000402; 000271; 001050; 000932; 008562; 008564 e 000313.

### **3) Emissão de Notas Fiscais em Operações Internas Sem o Destaque do ICMS e/ou ICMS-ST.**

Os documentos a que se referem esta irregularidade encontram-se destacados na planilha de fls. 21/22, e as cópias das notas fiscais acostadas às fls. 23/61 dos autos.

O Fisco apura o valor do ICMS devido na operação própria, aplica a margem de valor agregado para identificação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, exigindo a Multa de Revalidação normal e em dobro, conforme o caso, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

A defesa alega que parte dos produtos encontra-se inserida na sistemática de substituição tributária e foram adquiridos no Estado de São Paulo, sendo que o imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fora recolhido por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro. Aduz, ainda, que outras operações se referem às remessas em consignação.

O Fisco altera o lançamento (reformulação do crédito tributário), excluindo das exigências fiscais aqueles documentos relativos aos produtos em que se comprovou o recolhimento do ICMS/ST, resultando na planilha de fls. 1.150/1.151.

No tocante às remessas em consignação mercantil, foram mantidas as exigências fiscais, em face do que dispõe o § 4º do art. 254 do Anexo IX do RICMS/02, que assim dispõem:

Art. 254 - Na saída de mercadoria a título de consignação mercantil, o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos requisitos exigidos, o seguinte:

(...)

§ 4º - O disposto neste artigo não se aplica à mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

(...)

Em relação às saídas em bonificação, não há qualquer regra na legislação tributária que autorize tal saída sem o destaque do imposto. Ao contrário, o inciso VI do art. 2º da Parte Geral do RICMS/02 é taxativo quanto à incidência regular do imposto. O dispositivo em questão assim determina:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Além do mais, após a reformulação do crédito tributário, as notas fiscais remanescentes estão acostadas às fls. 23/38; 42; 44/48; 50/51 e 53 e, dentre elas, apenas as NF 000222, 000398 e 000419 se referem a remessa em bonificação.

No caso dos autos, trata-se de estabelecimento industrial. Neste sentido o art. 18 do Anexo XV do RICMS/02 assim dispõe:

**Art. 18.** A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do *caput* deste artigo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à necessidade específica do consumidor final;

II - se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.

(...)

As aquisições de bicicletas e triciclos prontos para a comercialização não integram o processo de industrialização, razão pela qual a elas se aplicam o disposto no inciso II acima.

Neste sentido, ainda que devido o imposto no momento da saída dos produtos, o Fisco decotou a parcela relativa às entradas tributadas indevidamente pelo ICMS/ST. Assim, corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST e Multa de Revalidação simples e em dobro.

No caso da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75 a penalidade merece uma melhor análise. O dispositivo legal capitulado pelo Fisco prescreve:

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

.....

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada

Para se dirimir tal questão, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

O Código Tributário Nacional – CTN trata da questão da interpretação da legislação tributária nos arts. 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos arts. 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico "*em dubio pro-reu*", encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "*in dubio contra fiscum*".

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. O art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal, buscam-se, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

Já a interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto na norma.

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não desvia para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura o sentido da regra jurídica verificando a posição em que se encarta no diploma legal e a relação com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo. Não se pode dar sentido ao texto de forma fragmentada, sem se ater ao conteúdo geral.

Por outro lado, a interpretação histórica consiste no exame do sentido da norma através dos tempos, comparando o direito anterior e o atual, de forma a buscar o seu sentido, se a finalidade é ampliar ou restringir direitos. Além-se, também, ao contexto geral da aprovação da lei, verificando o anteprojeto, as emendas e o processo legislativo.

Por fim, a finalística ou teleológica. Neste ponto, procura-se a intenção do legislador. O que ele (legislador) buscava com a edição do ato normativo. Para qual fim ela (a norma) se destinava. Cabe observar que as regras histórica e teleológica podem se interagir, ou mesmo resultar em um só processo de interpretação.

Neste contexto, cabe examinar a legislação anterior. O inciso VII, vigente até 31/10/03, apresentava o seguinte texto:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período anterior a 31/10/03, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo na hipótese dos arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extra-fiscais com menção apenas dos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

O novo dispositivo veio ao mundo jurídico com a seguinte redação:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII, do art. 55 do mencionado Diploma Legal.

*In casu*, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se a matéria de falta de destaque do ICMS na operação própria e/ou devido por substituição tributária.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda, mas sim, deixou de destacar o imposto devido ao Estado de Minas Gerais.

Certo é que o dispositivo busca atingir justamente aquela parcela que, uma vez suprimida, demanda análise fiscal para sua apuração, às vezes sem sucesso. Esta atitude é que o dispositivo visa neutralizar, atingindo, portanto, apenas os ilícitos praticados em relação à operação própria.

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como no PTA 01.000166506-52, que resultou no Acórdão nº 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

“PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE BRITO MACHADO, EM SUA OBRA “ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO”, ASSIM SE MANIFESTA:

“A DOUTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO. ANTES,

REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOCTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.” (.....)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOCTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA “MULTAS TRIBUTÁRIAS – NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS”:

“TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO.

DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA, A BASE ECONÔMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE, O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE “O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO.”

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDOTA A SER PUNIDA “CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO”.

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS.”

Cumprir registrar, no entanto, que a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11. A novíssima redação é a seguinte:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Por sua vez, a citada lei agregou à Lei nº 6763/75 o inciso XXXVII, com a seguinte redação:

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Com a nova redação trazida pela Lei nº 19.978/11, resta claro, na esteira deste parecer e da decisão tomada no Acórdão nº 20.542/11/1ª, que a regra do então inciso VII somente se aplicava às ilicitudes praticadas em relação à operação própria do remetente.

Pela nova redação do inciso VII, a penalidade maior, de 40% (quarenta por cento), somente se aplicará em relação à base de cálculo da substituição tributária, quando presente a supressão de base de cálculo da operação própria.

Como se tratam de dispositivos de lei novos, a aplicação somente deverá ocorrer para as operações realizadas a partir de sua efetiva vigência, ou seja, para os fatos geradores ocorridos após 01/01/12.

Assim, deve ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie.

#### **4) Emissão de Nota Fiscal em Operação Interestadual para Consumidor Final com a Aplicação de Alíquotas Incorretas e sem Inclusão do IPI na Base de Cálculo.**

As notas fiscais encontram-se relacionadas na planilha de fls. 238/239, replicadas em seguida (fls. 240/241).

Por se tratar de remessas interestaduais a não contribuinte do ICMS, além da inclusão do IPI na base de cálculo, deve-se adotar a alíquota interna para o produto, ao contrário da alíquota interestadual aplicada pela Impugnante.

Exige o Fisco a diferença de ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e a Multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII da mencionada lei.

A Impugnante argumenta com a mesma fundamentação quanto às operações internas sem a inclusão do IPI, ou seja, a existência de produtos não industrializados na NF 000494, relacionada na planilha de fls. 580/581. Destaca, ainda, que a NF 2651 possui como destinatário uma pessoa jurídica.

Em relação à NF 000494 cumpre destacar que não há exigência fiscal vinculada a tal documento, conforme se verifica na relação do mês de julho de 2008 (fls. 238).

No tocante à NF 2651 (fls. 313), não obstante tratar-se de uma pessoa jurídica, a emitente indicou que o estabelecimento destinatário não está inscrito no cadastro de contribuinte de ICMS do Distrito federal, razão pela qual não se pode falar que o destinatário é contribuinte do ICMS.

Neste sentido, aplica-se à operação a alíquota interna, prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02. Corretas, pois, as exigências relativas ao ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

No tocante à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, tal qual se verificou no item “1” do AI, ao deixar de incluir o IPI na base de cálculo, a Impugnante adotou base diversa daquela estabelecida pela legislação.

Desta forma, a penalidade se revela correta, mas deve ser adequada ao disposto na alínea “c” do inciso VII da Lei nº 6763/75, com a nova redação dada pela Lei nº 19.978/11.

**5) Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS (Operação Própria e ST) a Título de Devolução de Mercadoria.**

Exige o Fisco o estorno do crédito apropriado pela devolução de mercadorias destinadas a contribuintes inscritos no regime do SIMPLES NACIONAL, em razão do descumprimento das regras estabelecidas na legislação tributária, previstas no art. 76, § 7º da Parte Geral do RICMS/02 e no art. 2º, § 5º da Resolução CGSN – Conselho Gestor do Simples Nacional nº 10/07.

A legislação em comento assim dispõe:

RICMS/02

Art. 76. O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

(...)

§ 7º No caso de mercadoria devolvida por microempresa ou empresa de pequeno porte, a recuperação do imposto anteriormente debitado por contribuinte que apura o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito será efetuada mediante registro do documento fiscal relativo à devolução no livro Registro de Entradas, com indicação, na coluna “Observações”, da expressão “Mercadoria devolvida por empresa enquadrada no Simples Nacional” e do número da nota fiscal que acobertou a saída da mercadoria.

(...)

Resolução CGSN nº 10/07:

Art. 2º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional utilizarão, conforme as operações e prestações que realizarem, os documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federativos onde possuem estabelecimento.

§ 5º Na hipótese de devolução de mercadoria a contribuinte não optante pelo Simples Nacional, a ME e a EPP farão a indicação no campo “Informações Complementares”, ou no corpo da Nota Fiscal Modelo 1, 1-A, ou Avulsa, da base de cálculo, do imposto destacado, e do número da Nota Fiscal de compra da mercadoria devolvida, observado o disposto no art. 10.

(...)

As notas fiscais encontram-se relacionadas na planilha de fls. 320, exigindo o Fisco a parcela de ICMS, ICMS/ST, Multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei,

Muito embora não tenham sido cumpridas as determinações do § 5º do art. 2º da Resolução CGSN nº 10/07, ou seja, registrar o destaque no imposto no campo “Informações Complementares”, o destaque foi efetuado no campo próprio dos documentos fiscais.

No que se refere ao regulamento mineiro, muito embora o Fisco não tenha externado expressamente a informação, ao que parece o estorno reside na falta de indicação no livro Registro de Entrada (LRE) do nº da nota fiscal.

Nesta linha, os equívocos são meramente formais e não podem se opor ao creditamento realizado pela Impugnante, sob pena de afastar o seu direito e neutralizar a regra da não cumulatividade, e devem ser canceladas as exigências fiscais relativas ao item 5 (cinco) do Auto de Infração.

**6) Saída de Mercadoria Desacobertada de Documento Fiscal, caracterizadas pela existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.**

Apura o Fisco a saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 6.1 – cheques não identificados nos extratos bancários;
- 6.2 – transferência agendada;
- 6.3 – cheque para pagamento de título sem a respectiva baixa;
- 6.4 – cheques compensados em favor de terceiros.

Conforme intimações de fls. 03 e 09 a Impugnante foi chamada a apresentar os documentos originais relativos aos cheques relacionados nas planilhas de fls. 04/07 e 409, de modo a permitir uma perfeita análise dos lançamentos relativos a cheques compensados, cheques não identificados, transferência agendada e cheque para pagamento de título suprimindo a conta “caixa”.

Exigiu-se, ainda, da Autuada, a documentação referente aos lançamentos constantes dos extratos da Conta nº 10158-3, no Banco do Brasil, Agência nº 2240-3 identificando a origem dos Depósitos Online e os possíveis pagamentos realizados com os cheques compensados, conforme intimação de fls. 11.

Registre-se, desde já, que tais intimações não foram cumpridas pela Autuada à época de suas expedições.

Assim, considerando que os cheques compensados, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrar as saídas a que se destinam os cheques emitidos (lançamentos a crédito dos valores referentes aos respectivos pagamentos) e que todo lançamento contábil deve estar apoiado em documento hábil, idôneo e adequado ao tipo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de operação, o Fisco promoveu a elaboração dos “Anexo 6 e 7” (fls. 404/405), para exigir o tributo devido sobre a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Cumprе destacar, conforme registrou o Fisco em sua manifestação fiscal (fls. 1.171), a irregularidade apontada no subitem 6.4 acima (cheques compensados), por um lapso, não constou no Relatório do Auto de Infração, mas faz parte do lançamento, conforme demonstrado na planilha de fls. 404 dos autos (Anexo 6).

A Defesa poderia defender-se diretamente de tal acusação, uma vez que os cheques estão relacionados pelos seus respectivos números, inclusive com a juntada de cópias microfilmadas aos autos, quando identificado pelo Fisco.

Aplica-se ao caso o disposto no art. 92 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

Art. 92 - As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

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

Lei nº 6.673/75:

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

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais. (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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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;

(...)

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

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 n° 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), descriptor 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 elidir a acusação com comprovação da não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.” .....

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

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

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

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

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, demonstrando, além da efetividade do ingresso na conta “Caixa”, os correspondentes pagamentos realizados e a respectiva contabilização a crédito da conta “Caixa”. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

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

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

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

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

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

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

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

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão nº 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, os cheques emitidos, liquidados pelo sistema de compensação bancária, lançados a débito da conta “Caixa” como ingressos de recursos, devem ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de “Caixa” para o pagamento da obrigação, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil do lançamento cruzado na conta “Caixa”.

Considerando-se que os cheques emitidos são lançados a crédito da conta “Banco” e a débito da conta “Caixa”, os lançamentos referentes aos suprimentos de “Caixa” via cheques compensados e os lançamentos referentes à liquidação por meio do “Caixa” devem estar perfeitamente relacionados com as operações que lhes deram origem, pois se os cheques emitidos foram escriturados como entradas de numerários, devem ser comprovadas as saídas correspondentes desses valores do “Caixa”, na mesma data e valor.

Em sua defesa a Impugnante aduz que o Fisco se baseou nos dados por ela fornecidos e constantes da contabilidade, não podendo, assim, configurar-se como saída de mercadoria sem emissão de documento ou recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Junto com a impugnação a Autuada apresentou a planilha de fls. 619/652, de modo a comprovar os pagamentos efetuados com os cheques que compõem a acusação de ingressos não comprovados na conta “Caixa”.

O Fisco solicita à Impugnante a apresentação dos originais dos documentos lançados na mencionada planilha, sendo entregue os documentos de fls. 647/1.147, sendo que, após a análise dos referidos documentos, manteve o Fisco a acusação de ingressos de recursos não comprovados.

Os documentos juntados pela Autuada provam, a bem da verdade, apenas a existência de recolhimento de tributos e aquisições de mercadorias e serviços, uma vez que a simples juntada das notas fiscais emitidas pelos fornecedores não comprovam o adimplemento das obrigações contratuais.

Note-se que, não obstante a extensa relação de cheques trazida pela defesa na planilha de fls. 619/632, a função deles no processo decorre da tentativa da Impugnante em vincular os suprimentos de caixa aos pagamentos realizados.

Importante destacar que as exigências fiscais, neste item do Auto de Infração, se prendem aos itens relacionados no “Anexo 6” de fls. 404. Neste documento o Fisco identifica os cheques compensados em favor de terceiros, aqueles que a contabilidade registra um número de cheque, mas que este não foi identificado na contrapartida, nem no extrato bancário (não identificado), uma transferência agendada e um pagamento de título também não identificado.

Em relação aos ingressos não identificados, a documentação juntada pela Defesa não possui qualquer valor, pois a prova necessária é a de efetivo ingresso na conta “Caixa”. Ora, se não se identifica sequer o cheque contabilizado, não se comprova a origem do numerário. Assim, mesmo que os pagamentos relacionados pela Autuada estivessem contabilizados, ainda assim, restaria comprovado o ingresso de recursos sem origem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mas este outro ponto é também de suma importância, ou seja, a efetiva contabilização dos pagamentos, a crédito da conta “Caixa”, ou seja, baixando contabilmente a saída de recursos.

No caso dos autos, analisando a planilha apresentada para comprovar os recursos não identificados, a Impugnante correlaciona um rol de pagamentos tidos por ela como efetuados nos respectivos períodos.

Tomando como exemplo o lançamento de R\$ 44.000,00, de 15/04/09, cujo ingresso não restou demonstrado, informa a Autuada que se trata de um adiantamento para importação conforme DI 09/0470588-3.

Os documentos relativos à operação de importação foram juntados às fls. 736/749 e noticiam o mencionado adiantamento de R\$ 44.000,00, mas promove a juntada de apenas um comprovante de depósito para a “Dapy D Aduaneiros Ltda”, no valor de R\$ 4.114,16 (fls. 737).

Ora, se este valor se refere a um adiantamento, é evidente que, efetivamente, não entrou no “Caixa” da empresa Autuada, mas sim, no de quem recebeu o adiantamento.

Neste sentido, para que pudesse figurar como ingresso de numerário, é necessário que, imediatamente, o mesmo valor seja levado a crédito da respectiva conta, e isso não foi feito.

Ao ingressar ficticiamente com um valor na conta “Caixa”, sabidamente utilizado para pagamento de terceiros, e não realizar de imediato a respectiva baixa do título na mesma conta, a Impugnante constrói um saldo fictício de “Caixa” para dar suporte a outras obrigações.

Assim, observando a escrituração da conta “Caixa” (fls. 486), constata-se que contabilizou-se o ingresso, mas não se registrou a respectiva saída. Com isso, o saldo que naquele momento já era CREDOR (R\$ 101.093,19C), foi reduzido para R\$ 54.558,23C.

Aplica-se ao caso, portanto, o disposto no art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda, que assim dispõe:

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao mês de dezembro, por exemplo, o Fisco não identificou a origem do suprimento de “Caixa”, não o fazendo também a Defesa, Por si só, esse fato já é suficiente para a imputação de ingresso de recursos não comprovados.

O rol de informações trazidas pela Defesa não apresenta nenhum significado prático. Basta observar que o ingresso no “Caixa” foi contabilizado em 01/12/09 e os pagamentos que a defesa pretende comprovar compreendem o período de 01/12 a 31/12.

Assim, independentemente da existência de alguns pagamentos contabilizados, quando a informação registrada pelo Fisco diz respeito a um cheque não identificado, resta caracterizado o ingresso de recursos sem comprovação de sua origem.

Quanto aos cheques identificados, a Defesa aponta os supostos pagamentos realizados. Para o cheque 851536, por exemplo, no valor de R\$ 320,63, a Autuada menciona que o lançamento se refere à quitação das obrigações junto às empresas: Sefer Ferro e Aço; CL Varejo e White Martins, nos valores de R\$ 28,83, R\$ 125,00 e R\$ 166,80, pagos no dia 03/04/09.

O referido cheque do Banco do Brasil, no entanto, foi compensado em favor da conta bancária nº 026985-9, agência 0533-9, do Banco Bradesco, nominal que era a “Auro Fernando Marioto” (fls. 407/408).

A contabilidade do dia 03/04/09 (fls. 484), entretanto, não registra qualquer contabilização dos mencionados valores a crédito da conta “Caixa”.

Os demais valores apontados como vinculados aos cheques do mês de abril também não estão registrados na contrapartida credora da conta “Caixa”.

Os valores informados como pagamentos relativos aos cheques do mês de julho de 2009, não estão contabilizados a crédito de “Caixa”, conforme se comprova pela análise dos lançamentos de fls. 490/496.

Assim, conforme destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moares, 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.

Neste sentido, corretas as exigências de ICMS e ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6763/75, demonstradas na planilha de fls. 405.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.150/1.151, e ainda: a) em relação aos itens “1” e “4” do Auto de Infração, adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 ao disposto na alínea “c” do dispositivo, com a

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

redação dada pela Lei nº 19.978/11; b) excluir as exigências fiscais relativas às Notas Fiscais 001395; 000184; 000402; 000271; 001050; 000932; 008562; 008564 e 000313 do item “2” do Auto de Infração; c) excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 do item “3” do Auto de Infração; d) cancelar as exigências do item “5” do AI. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

CC/MG