

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.113/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000186365-25  
Impugnação: 40.010133553-92  
Impugnante: Lustres Ilumina Divinópolis Ltda - ME  
IE: 223209254.00-34  
Proc. S. Passivo: José Antônio dos Santos/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS.** Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais baseada em conferência dos lançamentos contábeis no livro Caixa, quando o Fisco apurou ingresso de recursos sem comprovação de origem. A presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal é permitida pelo art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. No caso dos autos, no entanto, por se tratar de saídas de mercadorias cujo imposto se recolhe na entrada por substituição tributária e não havendo provas de que as aquisições dos produtos ocorreram à margem da legalidade, excluem-se as exigências remanescentes de ICMS e multa de revalidação, mantendo-se a multa isolada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período de janeiro de 2010 a maio de 2012.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal por meio da apuração, no livro Caixa, da existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis, fato este que o conduziu à presunção legal de saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, na forma do art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso II, alínea “a”.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 435/452, em síntese, aos argumentos seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- analisando a conta Caixa, o fisco verificou que os valores apontados em seu relatório haviam sido debitados nesta conta quando, na verdade, foram destinados a terceiros. Só por isso, menosprezando por completo a sistemática adotada na contabilização dos atos e fatos econômicos da empresa, considerou tais lançamentos como representativos de efetiva agregação de recursos ao caixa;

- E mais, na ânsia de gerar arrecadação, foi além e constatou que a débito do caixa havia dois lançamentos de significativos valores, destoando com o que normalmente era de costume;

- questionada, apresentou informação no sentido de esclarecer que se trata de empréstimo no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), conforme contrato de mútuo firmado com o BDMG, cuja liberação foi feita com o depósito em conta no valor R\$ 99.000,00 (noventa e nove mil reais), sendo que a diferença verificada/descontada é relativa a despesas bancárias;

- nessa ocasião, erroneamente, a importância foi simbolicamente trazida ao caixa e, em contrapartida, creditada a aplicação e, na fase seguinte, por consequência, repetiu-se o erro de lançamento;

- não obstante as falhas constatadas na contabilização, uma coisa é certa: os valores que simbolicamente adentraram no caixa nunca foram utilizados senão para compensar as contrapartidas que, da mesma forma, não condizem com a realidade;

- mesmo tendo considerado tais valores como sendo relativos a vendas sem documentos fiscais, o que de fato não ocorreu, ainda assim o Fisco não ousou afirmar que houve falta de pagamento do imposto, nos valores exigidos;

- pelos registros e informações enviadas para Fazenda Pública, está assente que 100% (cem por cento) das saídas providas são de mercadorias com o ICMS pago por substituição tributária e considerando-se que o pagamento do imposto por substituição tributária é definitivo, a falha não está no relatório fiscal, mas sim, na cobrança indevida de imposto;

- a conclusão do Fisco fulcrada apenas no lançamento de valores a débito na conta caixa, não é o bastante para se ter como certa a origem de tais recursos;

- o registro contábil, segundo as normas técnicas de contabilidade, é apenas representativo;

- cita jurisprudência do CARF;

- basta ver que o Fisco não cuidou de averiguar os lançamentos efetivados em contrapartida, para concluir que a origem dos recursos, como considerados, não se encontra devidamente comprovada;

- resta evidente a formalização da cobrança de imposto com base em fato atípico que lei nenhuma prevê como sendo gerador ou mesmo probante da obrigação exigida. Trata-se de mera presunção, ainda assim, de cunho pessoal;

- o fato econômico sobre o qual o Estado tem participação garantida pela lei, a título de imposto, há que ser real e isento de qualquer dúvida;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- optou pelo pagamento de tributos, apurados com base na sistemática do Simples Nacional e, diante disso, escritura o livro Caixa, de acordo com as regras impostas por lei próprias;

- cita a Lei Federal nº. 9.317/96;

- estando submetida ao regime do Simples Nacional, tem por obrigação legal registrar no livro Caixa todos os movimentos financeiros (entradas e saídas bancárias - pagamentos e recebimentos), inclusive os realizados por via das contas bancárias;

- no cumprimento dessa imposição é fácil compreender a sistemática adotada que jamais importou em apropriação de receitas sem origens e muito menos em saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal;

- na verdade, as contas movimentadas em bancos, pelas empresas submetidas ao regime de tributação simplificada na forma da lei supracitada, nada mais são senão subcontas do próprio caixa;

- o somatório dos cheques emitidos no mês, bem como das transferências bancárias a terceiros, ora como valor transferido entre contas, ora como valor de pagamentos diversos no mês, não evidenciam saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais;

- os registros assim procedidos não importam, salvo prova concludente em contrário, na disponibilidade de recursos sem a devida comprovação de sua origem;

- ao proceder as baixa dos pagamentos que faz utilizando a conta caixa, isto é, como se todos fossem em dinheiro, nada mais significa senão a adoção de sistemática que não ferre lei alguma;

- resultados alcançados aleatoriamente, sem a prova de coincidência dos apontamentos com a realidade, não dão suporte à Fiscalização para imputar ao contribuinte obrigação de pagar imposto e multas. Esse é o propósito do princípio da estrita legalidade do fato gerador que enseja a obrigação de pagar tributo;

- no caso, com relação à origem, o próprio Fisco reconhece que corresponde aos valores de cheques devolvidos;

- os fatos típicos que ensejam a obrigação de pagar o ICMS estão elencados no art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96, que, por sua vez, são tidos como consumados nas circunstâncias previstas no art. 12 da citada lei e, dentre eles não se encontra relacionado, o lançamento a débito na conta caixa de valores equivalentes a cheques compensados;

- sem averiguar as respectivas obrigações baixadas em contrapartida, até mesmo sem avaliar se houve as respectivas baixas, está sendo acusada de ter vendido mercadorias sem a emissão de notas fiscais, em valores que equivalem aos dos cheques compensados e isso não é verdade;

- ao Fisco é assegurado o direito de proceder à apuração das operações ou prestações realizadas pelo contribuinte através de procedimentos tecnicamente idôneos, a teor do que dispõe o art. 194 do RICMS. Contudo, isso não dispensa a comprovação

do fato típico ensejador da obrigação e, muito menos, outorga a ele poderes para instituir como prova fato não juridicizado como tal;

- as consequências de uma medida arbitrária como a adotada pelo Fisco são marcantes e arrasadoras em todos os sentidos;

- cita o art. 145, § 1º da Constituição Federal;

- pede a aplicação da regra do art. 112 do Código Tributário Nacional;

- o fato alegado pelo Fisco, por não guardar vínculo de causa e/ou efeito com o fato típico alegado, não está relacionado no art. 116 do Código Tributário Nacional como sendo suficiente à comprovação da obrigação tributária consequente;

- cita doutrina sobre o ônus da prova de consumação, autoria e realização dos fatos alegados como sendo geradores das obrigações;

- não há como deixar de aplicar a lógica, ou seja, todas as mercadorias saídas, assim como nas demais operações realizadas no período, sujeitaram ao pagamento do imposto na origem ou quando das entradas, o que foi feito na liquidação do imposto devido até o consumo, não havendo como repetir a cobrança;

- cita o art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75 e jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e pede a aplicação do permissivo legal.

Ao final, pede deferimento de sua impugnação.

#### **Da Instrução Processual**

O Fisco acata, em parte, as argumentações da Defesa, retificando o crédito tributário (fls. 530/536) e excluindo os lançamentos de 10 de maio de 2012 e 28 de maio de 2012, nos valores de R\$ 99.000,00 (noventa e nove mil reais) e R\$ 99.027,66 (noventa e nove mil e vinte e sete reais e sessenta e seis centavos).

Em virtude da reformulação do crédito tributário, abriu-se vista à Impugnante (fls. 540/541), nos termos do art. 120 § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

A Impugnante retorna aos autos, às fls. 542 e 543, alegando, em resumo, que:

- a reformulação procedida, em que pese ter reduzido parte do crédito tributário, não levou em consideração todas as razões fáticas e legais deduzidas na peça impugnatória, pelo que o crédito tributário remanescente, também fica impugnado;

- mesmo sem comprovar que houve saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais e sem o pagamento do imposto, o Fisco insiste na cobrança indevida do imposto e multas;

- o cancelamento de parte das exigências, em louvável atitude do Ilustre Fiscal, não atende ao que, pela lei, há de ser reconhecido à Impugnante.

Ao final, reitera todos os pedidos aviados na peça impugnatória.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 545/548, refuta as alegações da peça de defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- em relação aos cheques compensados lançados no Caixa, e à alegação de que as contrapartidas foram menosprezadas pelo Fisco, esclarece que cheque compensado é aquele emitido em favor de terceiros (admitido inclusive pela impugnante - fl. 437), que, depositados em suas respectivas contas, são compensados, não havendo necessariamente passagem de valores pelo Caixa;

- esses cheques, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta "Caixa" se, na mesma data, houvesse o registro de lançamentos de contrapartida, para que se opere a neutralidade da sistemática do lançamento cruzado na conta "Caixa" e a análise dos livros Caixa, Diário e extratos bancários revela a inexistência de lançamentos correspondentes, compensando essas entradas;

- assim, os valores referentes a esses cheques, ao invés de sair, estão entrando na empresa, suprimindo artificialmente seu Caixa;

- a verificação da conta Caixa é um procedimento idôneo, respaldado pela legislação, conforme prevê o RICMS/02, art. 194, I e § 3º;

- a origem e o ingresso do numerário não comprovados constituem indícios de omissão de receitas, sendo legítima, neste caso, tal presunção fiscal;

- não pode ser aceito o argumento de o registro contábil ser apenas representativo, podendo ser efetivado ou modificado a qualquer tempo, pois o registro contábil é imprescindível, e deve espelhar o que ocorre na empresa, sendo realizado principalmente para o público externo;

- através dos registros contábeis uma empresa é analisada, inclusive para concessão de benefícios e empréstimos bancários e afirmar que o registro não significa nada, que não vale, é colocar em dúvida a idoneidade da própria empresa;

- mesmo presumida a saída de mercadoria desacobertada, não há como estabelecer com exatidão a mercadoria, não havendo autorização legal de presunção de sua natureza e/ou regime tributário;

- não é possível supor, portanto, que a mercadoria que saiu desacobertada seja da mesma natureza daquela que costumeiramente entra e sai com documento;

- além disso, mesmo que a mercadoria desacobertada seja sujeita ao regime de substituição tributária, não há como definir com clareza se o imposto foi recolhido em etapa anterior;

- com referência aos dois lançamentos provenientes de empréstimo junto ao BDMG, lançados erroneamente e já corrigidos, foi acatada parcialmente a impugnação e alterado o crédito tributário, sendo que o Sujeito Passivo manifestou-se novamente no processo sem apresentar novos argumentos, apenas ratificando os demais termos e pedidos feitos na primeira impugnação.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento remanescente.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

Em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 554/565, a Assessoria do CC/MG manifesta-se opinando pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 530/536, bem como para excluir as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento, o qual versa acerca da imputação fiscal de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de janeiro de 2010 a maio de 2012.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal por meio da apuração, no livro Caixa, da existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis, fato este que o conduziu à presunção legal de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, na forma do art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso II, alínea “a”.

O Demonstrativo do Crédito Tributário inicial encontra-se à fl. 13, após a apuração do valor devido a título de ICMS (fl. 12).

A Impugnante foi intimada a prestar informações sobre os registros contábeis (fls. 17/29), trazendo as informações iniciais e juntando cópias dos contratos de mútuos e de livros fiscais (fls. 30/427).

Em sua impugnação, a Defendente alega que parte dos valores apurados pelo Fisco referem-se a escrituração na conta Caixa de dois valores expressivos, relativos a empréstimos tomados junto ao Banco de Desenvolvimento do Estado de Minas Gerais - BDMG, não obstante a existência de erros na contabilização dos respectivos valores que foram corrigidos a tempo e modo.

Analisando esse argumento e os documentos acostados aos autos, concluiu o Fisco pela correção dos procedimentos, promovendo a exclusão de tais parcelas do lançamento tributário (fls. 530/536), que estavam indicadas na planilha de fl. 11 com a expressão “AP. Execut.”

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

**Lei n.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

### RICMS/02, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02

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

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

§ 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.

### RIR/05, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão n.º 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 NEXO 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 IDEIA 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.'

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considera-se, pois, como 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 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 PROVÁR 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso na conta Caixa 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 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.

No caso dos autos, afirma a Impugnante que o registro contábil é apenas representativo, podendo ser efetivado ou modificado sem qualquer afetação a um fato real, cujos efeitos em concreto no tempo e no espaço são próprios e imodificáveis, não havendo vinculação de causa e efeito, servindo, quando muito, como indício.

Segundo a Impugnante, os valores detectados pelo Fisco não seriam o bastante para ter como certa e comprovada a origem dos recursos, não estando provada a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal.

Destaca, ainda, que a totalidade das operações da empresa, pelos registros e informações enviados à Fazenda Pública, são de mercadorias abrangidas pela Substituição Tributária, não havendo tributo a ser pago por ocasião das saídas dos produtos.

Cumprir registrar desde logo que o fato do contribuinte se encontrar inscrito no sistema de apuração do imposto pelo regime do Simples Nacional não é causa impeditiva de aplicação das presunções previstas na legislação tributária, porquanto as operações desacobertadas de documento fiscal não são apuradas pelo referido regime, a teor da regra contida no art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, que assim dispõe:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....  
XIII - ICMS devido:

.....  
f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;  
.....

Quanto à forma adotada pela Impugnante para escriturar a conta Caixa, não se pode afirmar que está errado o procedimento contábil, não obstante produza confusão em seus registros, impedindo uma análise mais efetiva da contabilidade.

Quer dizer a Defesa que emite um único cheque para pagamento de diversas obrigações, contabilizando o ingresso de recursos no valor do cheque e a saída deles equivalentes aos pagamentos realizados.

Contudo, essa prerrogativa somente pode ocorrer na hipótese de cheques resgatados pela própria Impugnante, quando servirem para pagamento na chamada “boca do caixa” no estabelecimento bancário.

Mas, ainda assim, haveria a Impugnante de comprovar o registro contábil das quitações realizadas, sob pena de se criar saldo fictício na conta Caixa. Nesse caso, caberia à Impugnante indicar as respectivas contrapartidas dos ingressos.

Quando se trata, como é o caso dos autos, de cheques compensados em favor de terceiros, não se pode lançar o ingresso de tais recursos na conta Caixa, exceto se a Impugnante demonstrar o pagamento realizado e o beneficiário dele, apresentando os microfilmes dos cheques descontados.

Não o fazendo, como ocorre nestes autos, resta caracterizado o ingresso de recursos não comprovados, porquanto os valores dos cheques foram destinados e comprovadamente recebidos por terceiros, não podendo ingressar na conta Caixa.

Como bem destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas atestem, 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.

Em relação aos contratos de mútuos, a Impugnante não apresentou a origem dos recursos, bem como o efetivo ingresso na conta mediante transferências bancárias. Logo, os contratos firmados entre as partes não cumprem o desiderato pretendido, pois não afastam o apontamento de ingresso de recursos sem comprovação de origem e a presunção de saídas desacobertadas.

No tocante ao registro contábil denominado de “envio TED no extrato” (planilha de fl. 532), o lançamento no livro Diário possui como histórico a expressão: “cheques no mês conforme extrato” - (fl. 262).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por se tratar de um recebimento via TED, conforme extrato bancário (fl. 341), caberia à Impugnante trazer aos autos o documento fiscal representativo da venda que originou o recebimento do mencionado valor, mas nada foi juntado aos autos.

Na mesma toada, aponta o Fisco a existência de uma transferência entre contas bancárias, no dia 26 de maio de 2011 (planilha de fl. 534), correspondente ao lançamento no livro Diário de fl. 314, apontando, como histórico, tratar-se de recebimento de “cheques no mês conforme extrato”.

Tal como no item anterior, bastaria que a Impugnante juntasse a comprovação das vendas realizadas para neutralizar a exigência fiscal.

Relativamente à argumentação de que todas as suas aquisições estão sujeitas ao regime de substituição tributária, o que impediria a exigência da obrigação principal por ocasião das saídas dos produtos, ainda que sem a devida cobertura documental, sustenta o Fisco que o § 3º do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02 autoriza a presunção de saída de mercadoria desacoberta no caso de existência de saldo credor ou recursos não comprovados na conta Caixa e que tal presunção não se limita a determinado regime tributário.

Continua o Fisco destacando que não se pode supor que a mercadoria que saiu desacoberta seja da mesma natureza daquela que costumeiramente entra e sai com documento. Se o objetivo seria não registrar a saída, certamente não há o registro da entrada. Além disso, mesmo que a mercadoria desacoberta se sujeite ao regime de substituição tributária, não há como definir com clareza se o imposto foi recolhido em etapa anterior.

Contudo, não é possível acatar esse argumento do Fisco, pois, se a presunção de saídas desacobertas milita em favor do Fisco, transferindo o ônus da prova para a Impugnante, no caso da alegação levantada a recíproca é verdadeira.

Assim, sendo caso de comércio de produtos cuja entrada está sujeita ao regime de substituição tributária, cabe ao Fisco comprovar que o pagamento equivalente às saídas desacobertas não ocorreu nos moldes previstos na legislação mineira, uma vez que a presunção, neste caso, milita em favor da ora Defendente.

Analisando as amostragens trazidas pela Impugnante (fls. 497/499), percebe-se o registro de entradas e saídas documentadas compatíveis com a movimentação apurada pelo Fisco, não havendo qualquer indício de que as saídas desacobertas se refiram às aquisições também desacobertas.

Nesse sentido, devem ser excluídas as exigências relativas ao ICMS e respectiva multa de revalidação.

Registre-se que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75 está aplicada conforme previsão contida na norma.

Registre-se, também, que, no presente caso, não se vislumbra a aplicação das disposições contidas no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não estão presentes as hipóteses previstas no mencionado dispositivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cumpre destacar que a Impugnante postula a aplicação do chamado “permissivo legal”, constante do § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, sustentando ter agido de boa-fé.

Efetivamente, o legislador estadual concedeu tal prerrogativa ao órgão julgador. Contudo, o fez dentro de determinados parâmetros e desde que respeitados certos requisitos.

Dentro dessas premissas, a possibilidade de aplicação do permissivo legal foi analisada pela Câmara. Entretanto, como pode ser visto do dispositivo abaixo transcrito, para aplicação do permissivo legal é necessária a configuração de quórum qualificado que não foi atingido, a saber:

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

.....  
§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

..... (grifos não constam do original)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 530/536, e, ainda, para excluir as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valdir Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro acima citado, o Conselheiro Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 14 de agosto de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

R



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.113/13/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000186365-25	
Impugnação:	40.010133553-92	
Impugnante:	Lustres Ilumina Divinópolis Ltda - ME	
	IE: 223209254.00-34	
Proc. S. Passivo:	José Antônio dos Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

O voto vencedor julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 530/536, e, ainda, excluiu as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência é apenas quanto à exclusão das exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Alegou a Impugnante que a totalidade das operações da empresa, pelos registros e informações enviados à Fazenda Pública, são de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não havendo tributo a ser pago.

Opinou a Assessoria do CC/MG que, nesse aspecto, a posição do Fisco merecia reparos, pois, se a presunção de saídas desacobertadas milita em favor do Fisco, transferindo o ônus da prova para a Impugnante, no caso da alegação levantada a recíproca é verdadeira.

Assim, continua a Assessoria, sendo caso de comércio de produtos cuja entrada está sujeita ao regime de substituição tributária, cabe ao Fisco comprovar que o pagamento equivalente às saídas desacobertadas não ocorreu nos moldes previstos na legislação mineira, uma vez que a presunção, neste caso, milita em favor da Autuada.

Opina ainda a Assessoria do CC/MG, que, analisando-se as amostragens trazidas pela Defesa (fls. 497/499), pode-se perceber que o registro de entradas e saídas documentadas são compatíveis com a movimentação apurada pelo Fisco, não havendo qualquer indício de que as saídas desacobertadas referem-se às aquisições também desacobertadas.

Contudo, razão não assiste à Impugnante, tampouco à Assessoria do CC/MG.

O § 3º do art. 194 do RICMS autoriza a presunção de saída de mercadoria desacobertada no caso de existência de saldo credor ou recursos não comprovados na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conta “Caixa”, infração plenamente configurada nos autos. Tal presunção é autorizada porque recursos não comprovados são omissões de receita. Contudo, mesmo presumida a saída de mercadoria desacobertada, não há como estabelecer com exatidão qual mercadoria saiu desacobertada, não existindo autorização legal de presunção de sua natureza e/ou regime tributário.

Não é razoável supor que a mercadoria que saiu desacobertada seja da mesma natureza daquela que costumeiramente entra e sai com documento. Se o objetivo seria não registrar a saída, certamente não haverá o registro de sua entrada. Além disso, mesmo que a mercadoria desacobertada esteja sujeita ao regime de substituição tributária, não há como definir com clareza se o imposto foi recolhido em etapa anterior. A suposição ou a mera argumentação de que, pelo fato de o Autuado historicamente comercializar produtos sujeitos à substituição tributária o imposto da mercadoria desacobertada teria sido recolhido, não é suficiente para elidir sua cobrança, cabendo ao sujeito passivo a prova inconteste de que o mesmo foi realmente pago, nunca ao Fisco.

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 530/536.

**Sala das Sessões, 14 de agosto de 2013.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**