

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.626/14/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000209662-51  
Impugnação: 40.010135657-61  
Impugnante: Divitemper Indústria e Beneficiamento de Vidros Ltda - ME  
IE: 367323416.00-59  
Proc. S. Passivo: Luiz Carlos Sigiliano de Siqueira Filho/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR – Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal apurada por presunção autorizada pelos arts. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. O Fisco chegou a tal imputação fiscal após a recomposição da conta “Caixa”, quando apurou saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção. A Impugnante não trouxe aos autos apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 c/c § 2º e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. No entanto, deve-se excluir, também, as exigências do ICMS e do ICMS/ST e respectivas multas de revalidação, por se tratar de mercadorias relacionadas no item 18.39 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST nas entradas, visto que não se comprovou que tais entradas ocorreram sem o recolhimento do imposto devido. Mantida a Multa Isolada, devendo-se adequar a base de cálculo ao valor das saídas desacobertas, sem o acréscimo da Margem de Valor Agregado (MVA).**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal a partir da constatação da existência de empréstimos realizados pelo sócio José Antonio Alves dos Reis, contabilizados na conta “Caixa” do Livro Razão, nos meses de janeiro a maio de 2008, totalizando R\$ 162.000,00 (cento e sessenta e dois mil reais), sem a devida comprovação da saída do numerário de instituições financeiras, nem a efetiva entrada dos recursos na empresa.

A Fiscalização constatou, ainda, a integralização de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) de capital social em novembro de 2008, também sem a devida comprovação do aporte de recursos.

Intimada a prestar informações a Contribuinte alegou que os recursos tiveram origem na aplicação financeira existente na instituição financeira Real Tóquio Marine Vida e Previdência Ltda, contudo, sem comprovar a veracidade da informação. Apresentou, ainda, extrato de conta corrente n.º 6.671288-2, do Banco Real, em nome do sócio José Alves dos Reis, com diversos valores marcados, sem correspondência entre datas e valores ingressados na conta caixa da empresa.

Assim, a Fiscalização procedeu a reconstituição da conta caixa subtraindo-se os valores acima, resultando em saldos credores em diversos períodos.

Exigências de ICMS, ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º e inciso III e 55, inciso II, alínea “a”.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 130/154, argumentando, em síntese:

- o ICMS - e bem assim o ICMS recolhido por substituição tributária - é tributo sujeito à modalidade ao lançamento por homologação, assim, deve ser aplicada a regra da decadência prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- há que se ter em consideração que em relação aos valores oferecidos à tributação pelo sujeito passivo, descabe falar em (novo) lançamento, porque foram eles constituídos pela própria declaração do contribuinte ou responsável ao Fisco, sendo desnecessária qualquer outra providência no sentido de seu lançamento. Nesse sentido, o Enunciado 436 da Súmula do Eg. Superior Tribunal de Justiça;

- o transcurso do lastro previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, implica, portanto, a extinção do direito de cobrar qualquer outro valor relativo a determinada competência, porque, como demonstrado, tal lançamento nada mais é do que uma mera e necessária consequência da não homologação;

- nesse sentido, colhem-se precedentes deste respeitável Conselho como o Acórdão n.º 20.444/12/3ª, do Eg. Tribunal de Justiça do Estado Minas Gerais e do Eg. Superior Tribunal de Justiça que, inclusive, já pacificou o mencionado entendimento em julgamento submetido à sistemática do art. 543-C, Código de Processo Civil;

- não obstante a independência entre as esferas administrativa e judicial, torna-se forçoso que as instâncias julgadoras administrativas acolham, em homenagem ao princípio da celeridade e, em especial, ao princípio da economia processual, o entendimento pacificado no âmbito dos tribunais, notadamente quando fixado em julgamento realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos;

- relevante salientar que, na esfera administrativa federal, o art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, já prevê o obrigatório acatamento dos entendimentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pacificados em acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça sob o regime;

- em que pese inexistir regra expressa no mesmo sentido em relação aos julgamentos administrativos fiscais do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, a obrigatoriedade (ou ao menos a conveniência) de se seguir os posicionamentos pacificados pelos tribunais superiores é norma que pode ser extraída, sem muito esforço interpretativo da principiologia processual, em especial como corolário dos princípios da economia processual e celeridade, reduzindo-se o calvário processual do cidadão contribuinte rumo à obtenção do direito que lhe pertence;

- como foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de dezembro de 2013, imperioso reconhecer que o Fisco Estadual decaiu do seu direito de constituir qualquer diferença a título de imposto referente a período anterior a 28 de dezembro de 2008, devendo ser decotados da autuação os valores referentes às competências de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, outubro e novembro de 2008;

- não há dúvida sobre a existência de pagamento antecipado a autorizar a incidência do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- no ano de 2008 ainda não se dedicava à fabricação (indústria) de vidro temperado apenas realizando revenda de mercadorias submetidas à sistemática de substituição tributária, conforme constava de seu Contrato Social;

- a aquisição dos equipamentos necessários a industrialização de vidro temperado apenas se deu em dezembro de 2008;

- as vendas de mercadorias realizadas utilizavam no documento fiscal o CFOP 5.405;

- para a constatação do fato de que durante o ano de 2008 apenas dedicou-se à revenda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, bastava ao Fisco ter atentado à sua declaração do SIMPLES daquele exercício;

- não há no Anexo XV do RICMS/MG previsão de hipótese de atribuição a comerciante situado no Estado de Minas Gerais de responsabilidade passiva por substituição tributária por ocasião da saída de mercadoria;

- quando comprava de fornecedores de fora do Estado (à época não existia protocolo com os Estados de origem das mercadorias), promovia o recolhimento do ICMS/ST na entrada da mercadoria, como bem determina a legislação;

- assim, ainda que tivesse realizado saídas a descoberto no ano de 2008, o que apenas se admite *ad argumentandum tantum*, tal fato não teria nenhuma repercussão sobre os valores devidos a título de ICMS e ICMS/ST, porque, como naquele exercício realizava a revenda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ou o ICMS/ST já vinha retido;

- como o Auto de Infração não menciona a ocorrência de entrada de mercadorias sem documentação fiscal ou sem recolhimento do imposto, é forçoso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reconhecer que todas as mercadorias foram adquiridas por meio de operações realizadas regularmente, com o devido recolhimento do ICMS e do ICMS/ST;

- a presunção de omissão de receitas levada a cabo pelo Auto de Infração é totalmente despida de razoabilidade e legitimidade, representando exemplo nítido e inaceitável de cobrança de tributo por mera suposição;

- apenas seria cabível a cobrança de imposto procedida pelo Auto de Infração caso o Fisco tivesse logrado demonstrar a efetiva circulação de mercadoria, o que evidentemente não ocorreu;

- ainda que aceita a tributação por presunção, há que se frisar que se trata de presunção relativa, passível de ser desfeita pela apresentação de provas em contrário;

- apresentou à Fiscalização o comprovante do efetivo auferimento dos mencionados recursos;

- não se sabe o que ocorreu com os comprovantes das retiradas efetuadas pelo sócio José Antônio Alves dos Reis;

- cita o Acórdão n.º 906/99/5ª;

- ainda que não se tenha preocupado com as formalidades dos empréstimos realizados, em especial por tratar-se de empresa familiar, certo é que está comprovada a capacidade financeira do emprestador e a consequente existência de lastro financeiro para sustentar os aportes de recursos, de forma a afastar a presunção de que os empréstimos declarados não ocorreram;

- ademais, não se pode desprezar que na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda do sócio administrador José Antônio Alves dos Reis referente ao Exercício 2009, ano-calendário 2008, foi devidamente declarado e tributado o auferimento da renda bruta;

- não é possível encontrar em todo o Auto de Infração onde está o cálculo, ou mesmo a indicação do valor devido a título de ICMS operação própria;

- consequência inadiável desta situação é a absoluta nulidade da cobrança;

- é direito do contribuinte autuado ter acesso aos valores e à metodologia de cálculo do tributo que lhe é exigido, sem o que, lhe resta violada a garantia maior da ampla defesa, bem como o dever estatal de motivar seus atos, notadamente os que sejam gravosos aos cidadãos;

- é dever da administração tributária e, direito do sujeito passivo, a completa e clara motivação de seus atos;

- não resta dúvida quanto ao vício formal em que incorreu o Auto de Infração, se não por outro motivo, por desrespeito ao art. 89 do RPTA;

- dessa forma, violou-se os magnos princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários irrefragáveis do princípio do Estado de Direito e garantias fundamentais plasmadas no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988;

- não menos grave é o evidente equívoco cometido no cálculo dos valores exigidos a título de ICMS/ST;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 20, inciso I, e § 1º do Anexo XV do RICMS/MG;
- a legislação é taxativa em determinar que no cálculo do ICMS/ST deve ser deduzido o valor do imposto devido a título de ICMS próprio e o Auto de Infração ignora solenemente esta regra;
- a incidência de ICMS próprio não se confunde com a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelas operações futuras;
- sendo assim, é certo que a simples saída de mercadoria de um estabelecimento não autoriza, por si só, a conclusão de que é devida a retenção de ICMS/ST;
- os casos de responsabilidade do alienante ou remetente de mercadoria pelo imposto devido nas operações subsequentes ou na entrada de mercadoria nas operações interestaduais estão previstas nos arts. 12 do Anexo XV do RICMS/02;
- novamente, constata-se a existência de um vício de motivação capaz de ensejar a nulidade do AI;
- a obrigação tributária deriva não apenas de fatos, mas sobretudo da subsunção destes à lei;
- o Auto de Infração deixa de indicar qual o vínculo jurídico entre substrato fático por ele apontado e a consequência jurídica que lhe é imputada;
- admitindo como verdadeiro o equivocado pressuposto adotado pelo Fisco, deve-se ainda demonstrar que a presunção realizada foi feita de forma equivocada;
- para que um contribuinte seja responsável por substituição tributária pelo ICMS devido nas operações subsequentes é necessário que: a) promova a remessa de mercadorias elencadas na Parte 2 do Anexo XV [requisito verificado no caso]; b) tal remessa seja feita por estabelecimentos industriais [requisito não verificado no presente caso, mas hipoteticamente aceito como verdadeiro para fins de argumentação]; c) que a remessa tenha por destinatário estabelecimento de contribuinte deste Estado [requisito sobre o qual queremos nos debruçar neste ponto da defesa];
- cita o art. 55 da Parte Geral do RICMS/02;
- expressiva parcela de suas vendas é destinada a consumidores finais não contribuintes do imposto;
- admitindo por exclusivo amor ao debate que as saídas de mercadorias realizadas no ano de 2008 estivessem sujeitas ao ICMS/ST, tal incidência apenas poderia se dar de forma proporcional às receitas correspondentes às vendas para contribuintes mineiros, não incidindo, por consequência, sobre o percentual correspondente às vendas realizadas a consumidor final não contribuinte o imposto.

Ao final, requer seja julgada procedente sua defesa para reconhecer a decadência do direito do Fisco constituir e cobrar quaisquer valores referentes a períodos anteriores a dezembro de 2008 e cancelar em sua integralidade a cobrança realizada por meio do Auto de Infração, seja em razão das nulidades nele apontadas, seja porque cobra imposto que evidentemente não é devido.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 380/383.

A reformulação do crédito tributário contempla a análise das saídas para consumidor final, promovendo o cálculo da proporcionalidade de tais saídas em relação às saídas totais desacobertadas de documentação fiscal para efeito de exigência do ICMS/ST.

Na oportunidade, o Fisco demonstra por meio da planilha Apuração do Crédito Tributário de fl. 382, o detalhamento da apuração do ICMS/ST, relacionado a coluna ICMS operação própria, conforme solicita a Impugnante em sua peça de defesa.

Em razão da alteração do crédito tributário, reabriu o prazo de 30 (trinta) dias para a Impugnante, de acordo com o art. 120, inciso II, § 1º do RPTA.

### **Da Instrução Processual**

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 391/426, reiterando os termos da impugnação inicial e acrescentando novos argumentos.

A Fiscalização informa ao Sujeito Passivo a capitulação legal da responsabilidade por substituição tributária pelo recolhimento do ICMS pelo contribuinte industrial relativa às etapas subsequentes (art. 12 do Anexo XV do RICMS/02), abrindo-lhe vistas de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, § 1º do RPTA (fl. 535).

Na oportunidade, acosta os documentos de fls. 434/534, quais sejam, os extratos bancários do período de 2008, cópias das notas fiscais série D, cópias das notas fiscais de entradas e respectivos pedidos.

Novamente intimada (fl. 598) a Impugnante comparece aos autos e adita sua impugnação às fls. 602/608 afirmando que os documentos juntados não têm o condão de enfraquecer os argumentos e provas apresentados na peça de defesa original, e faz novas considerações acerca da inclusão da fundamentação legal. Reitera os demais argumentos apresentados anteriormente.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco manifesta-se às fls. 611/645, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- atendendo ao princípio da ampla defesa, procedeu-se à reformulação do crédito tributário, com a separação do ICMS/OP e do ICMS/ST, dando-se conhecimento a Impugnante e oferecendo-lhe a oportunidade de demonstrar a improcedência do lançamento;

- razão não assiste a Contribuinte quando alega a nulidade do Auto de Infração por conta da falta de demonstração dos valores cobrados a título de ICMS por operação própria e por violação ao RPTA, haja vista que somente constam no corpo da peça aqueles relativos ao ICMS devido por substituição tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 89 do RPTA;
- o ICMS devido por operação própria e o devido por substituição tributária não são tributos diferentes, mas sim, um único imposto;
- ocorre que, matematicamente, o montante do imposto devido pela operação própria somada ao valor da substituição tributária é idêntico àquele calculado sem a separação das duas modalidades;
- cita a Consulta Interna nº 154/09;
- o crédito tributário nesse momento sofreu redução em relação ao valor original, não havendo a constituição de novo ônus para o Contribuinte;
- é abusivo o pedido de nulidade do Auto de Infração pela omissão da hipótese legal de responsabilidade por substituição tributária na qual se enquadra o Impugnante, nos termos do art. 92 do RPTA;
- no item 7 do Relatório Fiscal consta a descrição em detalhes da irregularidade apurada, bem como consta no Auto de Infração o art. 16, incisos IX e XIII com as infringências à legislação cometidas;
- ainda assim, a fim de garantir o direito de ampla defesa, na segunda abertura de prazo, foi informado o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, mas, desde o primeiro momento estava perfeitamente claro qual o dispositivo legal em que se enquadrava a Impugnante;
- toda a matéria fática ou legal que venha a elucidar a infração cometida deve ser acatada;
- cita os art. 120, incisos I e II, 139 e 140 do RPTA;
- a cada impugnação da Contribuinte reabre-se prazo para apresentação de contrarrazões, se for o caso, sem que isso afronte a legislação estadual;
- não há que se falar em preclusão processual, pois estavam plenamente configurados, desde o início, a ocorrência do fato gerador e a infração cometida por estabelecimento industrial, conforme esclarecido no “Relatório do Auto de Infração”;
- o estabelecimento autuado dedicava-se a atividade de corte e montagem de vidros, juntamente ou não, com outros materiais e revenda das mesmas mercadorias, sendo esta a motivação da cobrança do ICMS devido por substituição tributária;
- a respeito do argumento inicial da decadência do lançamento por parte da Impugnante, razão não lhe assiste, devendo ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, como já reiteradamente decidido por este Conselho e pelo Superior Tribunal de Justiça;
- como houve omissão de receita através de empréstimos fictícios, os valores ocultados não foram oferecidos à tributação, não cabendo aplicar, neste caso, o disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;
- os acórdãos citados pela Impugnante não dispõem em sentido diverso, ao contrário, estabelecem o mesmo entendimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no exercício de 2007 houve empréstimos concedidos pelo sócio José Antonio à Divitemper no total de R\$ 108.000,00 (cento e oito mil reais);

- ocorre que nesse ano o sócio promoveu benfeitorias em seu apartamento em Itaquiara no valor de R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais), bem como em seu sítio no valor de R\$ 140.000,00 (cento e quarenta mil reais), além de aportar capital social na empresa em R\$ 44.000,00 (quarenta e quatro mil reais). Assim sendo, os dispêndios efetuados em 2007 foram superiores aos recursos que ingressaram em forma de resgates, não havendo sobras para aproveitamento no exercício seguinte, 2008;

- relativamente aos empréstimos e ao aporte de capital efetuados em 2008, num total de R\$ 362.000,00 (trezentos e sessenta e dois mil reais), em tese eles caberiam no resgate de R\$ 369.873,54 (trezentos e sessenta e nove mil oitocentos e setenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), mas, observando-se mais detidamente a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do sócio José Antonio no exercício de 2009, ano-base 2008, consta um acréscimo de saldo em conta corrente de cerca de R\$ 168.000,00 (cento e sessenta e oito mil reais) incompatível com a renda e com as despesas declaradas;

- observando-se os extratos bancários com a movimentação financeira da empresa, torna-se evidente que os valores sacados do fundo previdenciário não ingressaram nem no Caixa da Impugnante, nem nas contas-correntes mantidas nas instituições financeiras. Os resgates tiveram destino diverso;

- ainda que, porventura, os recursos tenham sido utilizados para pagar despesas da Impugnante, esses valores se refeririam a transações não contabilizadas em sua escrita fiscal e contábil;

- apresenta um resumo dos valores resgatados e dos saques efetuados;

- não resta dúvida de que o prazo decadencial correto, neste caso, é aquele previsto no art. 173, inciso I, qual seja, cinco anos contados a partir do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- a Contribuinte utilizava-se do expediente conhecido como “Meia Nota” para adquirir mercadorias;

- constava entre os documentos fiscais apresentados pedido de aquisição de vidros emitido por Vipal Distribuidora de Vidros, empresa fornecedora de vidros da Divitemper, em nome Fernanda Alves Reis, com a consignação no documento do recebimento dos vidros, sem a respectiva nota fiscal, daí a necessidade dos empréstimos fictícios para acobertar aquisições sem documentos fiscais;

- relativamente à atividade da empresa, o Fisco acatou a argumentação de que no exercício de 2008 e refez o crédito tributário;

- entretanto, a despeito da argumentação de que somente promovia a comercialização de vidros, cuja previsão legal é de tributação por substituição tributária pelas entradas de mercadorias, naquele momento a Contribuinte dedicava-se à atividade de corte e montagem destes juntamente com outros materiais;

- cita o art. 222, inciso II, alínea “b” do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os vidros eram adquiridos em tamanhos superiores aos fornecidos, como no caso do fornecedor Guardian do Brasil Vidros Plano Ltda;

- a argumentação de que a atividade de comercialização poderia ser verificada pelas informações contidas na Declaração do Simples Nacional fica prejudicada, uma vez que a Impugnante entende praticar somente comércio e não industrialização, fato esse espelhado na Declaração, mas que não corresponde à realidade dos fatos;

- o art. 12 do Anexo XV do RICMS/2002 estabelece que o industrial situado neste estado é responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária em relação às operações subsequentes;

- a despeito de industrializar vidros temperados a partir de janeiro de 2009, as declarações do Simples Nacional dos exercícios de 2009 e 2010 continuam consignando somente revenda de mercadorias;

- a Impugnante confunde as atividades econômicas da matriz com as da filial e junta à sua impugnação diversas notas fiscais emitidas por esta última;

- na atividade empresarial a principal fonte de ingressos financeiros são as vendas, sendo grande a evidência de que parte delas foi suprimida da escrituração mercantil;

- cita o art. 194, § 3º do RICMS/02;

- a presunção legal é *juris tantum* e admite prova em contrário que, no caso, não foi feita pela Impugnante;

- demonstrar que aquele que empresta tem capacidade financeira não é suficiente para provar o negócio jurídico, é preciso que seja comprovada a retirada dos recursos da instituição financeira e a efetiva entrega ao destinatário;

- pode-se verificar que os números apresentados na Declaração do Simples Nacional apontam para a existência de saídas não declaradas;

- o CMV relativo às vendas do exercício de 2008, considerando-se matriz e filial, demonstra que a empresa, com esse resultado, teria que necessariamente ter vendido todo o seu estoque no período, por um valor bastante inferior ao custo de aquisição, o que é bastante improvável;

- a conclusão a que se chega é a de que a declaração do SIMPLES Nacional de 2008 não merece fé;

- a respeito do cálculo da substituição tributária, engana-se a Impugnante ao considerar fazer jus ao benefício do art. 20, § 1º do Anexo XV do RICMS/02, pois tal artigo diz respeito aos casos em que o remetente da mercadoria é optante pelo regime do Simples Nacional, além de produzir efeitos somente após 1º de agosto de 2009;

- cita o art. 13 da Lei Complementar n.º 123/06;

- relativamente à argumentação de que houve saídas para consumidores finais, não passíveis de substituição de tributária, houve acatamento e reformulação do crédito tributário;

- cita os arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional para sustentar não haver óbice à reformulação, nem se poder falar em decadência;

- discorre sobre o conceito de industrialização;

- não procede a argumentação de que executava somente o corte dos vidros, mas também realizava a montagem de box e janelas, ficando prejudicada a argumentação de que se alterou os institutos de direito privado contidos na Constituição Federal;

- o fato de o imposto ter sido recolhido na entrada das mercadorias no estabelecimento não tem o condão de elidir a exigência fiscal correta;

- está correto o cálculo da multa isolada, sendo descabido o pedido de seu cancelamento.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário contida nas fls. 380/383.

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

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 648/673, opina, em preliminar pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335/11.

#### **DECISÃO**

Os fundamentos utilizados no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para fundamentar a presente decisão e serão, a seguir, reproduzidos, salvo alterações de estilo.

#### **Das Prefaciais Arguidas**

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração em razão da não observância dos requisitos previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, notadamente o inciso VI, violando-se os princípios do contraditório e da ampla defesa, garantias fundamentais plasmadas no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Argui ainda que é imprescindível a fundamentação legal, não havendo na peça o dispositivo que lhe imporia a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST, existindo, portanto, vício de motivação, fato ensejador de nulidade da peça fiscal.

As situações elencadas pela Impugnante que ensejariam a nulidade do Auto de Infração são:

- tendo o Fisco pretendido cobrar o ICMS operação própria e o ICMS/ST, conforme descrito no relatório do Auto de Infração, não foi apresentado o cálculo ou a indicação do valor devido a título de ICMS operação própria no Auto de Infração;

- não consta na planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário” a discriminação dos valores exigidos a título de ICMS operação própria, nem a sua forma de cálculo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há mais prazo para a constituição de quaisquer valores a título de ICMS referente a 2008, visto que estariam atacados pela decadência;

- não houve indicação de qual das hipóteses de responsabilidade por substituição tributária, previstas no art. 12 e seguintes no Anexo XV do RICMS/02 em que se enquadraria a Impugnante.

No entanto não lhe assiste razão.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

A sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....

Nos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que o presente lançamento atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Em relação ao inciso VI acima transcrito que trata do valor devido, devendo este ser discriminado por tributo ou multa e conter a indicação do período a que se refere, verifica-se inicialmente que foi elaborada a planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário” (fl. 39), onde está demonstrado o valor do ICMS/ST, a multa de revalidação e a multa isolada de 20% (vinte por cento) do valor da operação.

Na reformulação do crédito tributário, em atendimento parcial aos argumentos da Impugnante, o Fisco analisou as saídas por ela declaradas, considerando as saídas para consumidor final e efetuando o cálculo da proporcionalidade de tais saídas em relação às saídas totais desacobertadas de documentação fiscal para exigência do ICMS/ST. Na oportunidade demonstrou por meio da planilha “Apuração do Crédito Tributário” (fl. 382), o detalhamento da apuração do ICMS/ST, relacionando a coluna ICMS operação própria, conforme solicitação da Impugnante.

Portanto, não procede o argumento de que o Fisco não atendeu ao disposto no inciso VI do art. 89 do RPTA, visto que demonstrou o tributo e as respectivas multas, bem como indicou o período a que se referem.

No tocante à capitulação legal quanto à hipótese de responsabilidade por substituição tributária a Fiscalização esclarece mediante Ofício n.º 148/2014 de fl. 598, o enquadramento da responsabilidade da Impugnante, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, tendo sido lhe concedida aberta de 30 (trinta) dias.

A Impugnante alega mais uma vez a nulidade do Auto de Infração ao entendimento de que tal inclusão de fundamento legal atestaria que o Auto de Infração foi lavrado sem a exposição clara e precisa dos seus motivos.

Argui que houve abuso da utilização do princípio da verdade material, pois, mesmo esse princípio deve ter limites, sob pena de possibilitar que a Autoridade Fiscal corrija os erros indefinidamente, de forma absurda e injusta.

Cabe esclarecer que a reformulação do crédito tributário está prevista no inciso II do art. 120 do RPTA, nos seguintes termos:

Art. 120. Recebida e atuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Assim, uma vez o sujeito passivo apresentando seus argumentos, poderá a Fiscalização reformular o crédito tributário.

Portanto, agiu a Fiscalização no estrito cumprimento da legislação tributária, tendo oportunizado à Impugnante o exercício pleno do seu direito de defesa.

Pelo exposto, rejeitam-se as prefaciais arguidas e passa-se à análise do mérito das exigências.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

O Fisco, por meio da análise do livro Razão detectou o suprimento do Caixa com recursos oriundos de empréstimos realizados pelo sócio José Antônio Alves dos Reis, nos meses de janeiro a maio de 2008, no total de R\$ 162.000,00 (cento e sessenta e dois mil reais) e da integralização de capital social em novembro de 2008, no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), sem comprovação da origem e da efetiva entrega dos recursos. Diante disso, efetuou o estorno dos recursos não comprovados, fazendo a recomposição do Caixa que resultou em saldo credor da referida conta, bem como anulação do saldo final do exercício, conforme Levantamento de Caixa (fl. 38).

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2008, visto que foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de dezembro de 2013, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Sustenta que houve recolhimento antecipado do imposto e que os valores cobrados são apenas aqueles referentes a supostas operações ocorridas sem respectiva

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação fiscal, sendo que em relação às demais operações houve o devido pagamento, a tempo e a modo previsto na legislação de regência. Acosta DAEs referente ao recolhimento do ICMS/ST pago por ocasião da entrada de mercadorias adquiridas de fora do Estado (fls. 232/243).

Este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2009, findando-se em 31 de dezembro de 2013. Considerando-se que a Impugnante foi intimada, por edital, em 28 de dezembro de 2013, em razão da recusa de recebimento do Auto de Infração pessoalmente, conforme Termo de Recusa de recebimento de fl. 125, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento do imposto devido, em função de a Autuada ter promovido a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Ademais, o art. 150, § 4º, alegado pela Contribuinte, estabelece explicitamente, que a homologação não se aplica aos casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....  
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a irregularidade tratada é a falta de comprovação da origem dos recursos contabilizados na conta “Caixa”, conduta esta que tem como elemento subjetivo o dolo caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Assim, por qualquer prisma que se analise a hipótese dos autos, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional para apuração do prazo decadencial.

Observado o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, verifica-se, ainda assim, que o crédito tributário constituído nos presentes autos não se encontra atingido pela decadência.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Portanto, não está decaído o direito da Fazenda Pública constituir o presente crédito tributário.

Cabe inicialmente destacar que a presunção de saídas de mercadorias ou prestação de serviços tributáveis e desacobertadas de documento fiscal encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Decreto n.º 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281 trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

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

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

### Lei nº 6.763/75:

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

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

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

### RICMS/02

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

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

.....  
§ 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.

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º do RICMS/02, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que tal presunção, que ocasionaria a cobrança do tributo fundada em mera suposição é despida de razoabilidade e de legitimidade. Argui caber à Fiscalização, encontrando indícios, provar a ocorrência do fato gerador, demonstrando a efetiva circulação de mercadorias, o que no caso em tela, não ocorreu. Afirma que o Fisco limitou-se a tributar com base em presunção o saldo devedor da conta caixa, encontrado como resultado da indevida desconsideração dos empréstimos realizados pelo sócio administrador e do aporte de capital. Ressalta que, ainda que a peça tenha se baseado na presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da lei 6.763/75 e no art. 194, § 3º do RICMS/02, trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de apresentação de prova em contrário.

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

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

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

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

De acordo com a 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:

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.

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova deve ser produzida pela Impugnante. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor na conta “Caixa”.

A Impugnante alega em sua defesa que conforme consta do relatório do Auto de Infração a empresa informou que os recursos tiveram origem na aplicação existente na instituição financeira Real Tóquio Marine Vida e Previdência Ltda e que apresentou prova dos resgates efetuados na instituição financeira ao Fiscal que conduzia os trabalhos em 2012.

Aduz que embora ela e o sócio não tenham se preocupado com as formalidades legais dos empréstimos e do aporte de capital, resta comprovada a capacidade financeira do emprestador e a conseqüente existência de lastro financeiro para sustentar o aporte dos recursos, sendo suficiente para afastar a presunção.

Ressalta que também faz prova a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda do sócio administrador, na qual consta declarado e tributado o recebimento da renda de R\$ 435.145,32 (quatrocentos e trinta e cinco mil cento e quarenta e cinco reais e trinta e dois centavos), comprovando de forma inequívoca a sua existência.

No entanto, a comprovação da capacidade financeira do sócio não é suficiente para afastar a presunção.

Tratando-se de suprimento de caixa com recursos oriundos de empréstimos e aporte de capital, faz-se necessária a comprovação da efetiva entrada dos recursos no caixa da empresa. Tal demonstração há que ser feita mediante a apresentação de depósitos em conta bancária da empresa, transferências eletrônicas, cheques emitidos, ou qualquer outro meio que comprove a efetiva entrada de recursos no caixa.

Os documentos acostados pela Impugnante são o extrato da conta bancária no Banco Real do sócio José Antônio Alves dos Reis (fls. 306/377) e sua Declaração Anual de Ajuste do IRPF relativa ao ano calendário 2008 (fls. 283/288).

Da análise da referida declaração constata-se que se trata de declaração “retificadora” de IRPF, transmitida em 24 de julho de 2012, data posterior ao termo de intimação de 13 de julho de 2012, que solicitava a apresentação dos documentos comprobatórios dos empréstimos concedidos por sócios (fls. 02/04), constando o recebimento de rendimentos tributáveis da Real Tóquio Marine Vida e Previdência Ltda

Os extratos bancários comprovam que os valores foram creditados na conta do corrente nº 6.741288-8 do Sr. José Antônio Alves dos Reis, no Banco Real. No entanto, não foram apresentados documentos que comprovem que tais valores entraram no caixa da empresa.

O Fisco acostou às fls. 537/587 dos autos os extratos das contas bancárias da empresa, quais sejam: conta corrente nº 22.618-1, do Banco do Brasil S.A. do período de janeiro a dezembro de 2008; conta corrente nº 108698-8, do Unibanco, período de janeiro a outubro de 2008 e conta corrente nº 7.749558-1, do Banco Real, período de setembro a dezembro de 2008.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se de tais extratos que os valores sacados do fundo previdenciário não ingressaram nas contas correntes mantidas nas referidas instituições financeiras.

Os registros de tais suprimentos no caixa tem a finalidade de justificar os valores das despesas realizadas, de modo de a conta “Caixa” não ficasse credora.

Registre-se que não existe qualquer documento formal que ateste a realização dos empréstimos, tais como contratos.

Ademais, é consenso que a comprovação da capacidade financeira do sócio, por si só, não comprova a efetividade das transações. É este o entendimento esposado em 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.

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 devam 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.

Além de não terem sido apresentados os contratos, mais importante ainda é a falta de comprovação da efetividade da entrega dos recursos do sócio à empresa, por meio de prova hábil e idônea, tais como as transferências bancárias (TED, DOC), cópias de cheques, comprovantes de depósitos bancários ou qualquer outro documento que confirme a entrega dos recursos financeiros.

Assim, como não trouxe aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade e origem dos ingressos na conta “Caixa”, de modo a afastar a acusação fiscal, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

Portanto, correto o estorno dos valores lançados como suprimento de caixa, oriundos de recursos não comprovados, mediante recomposição da conta Caixa.

A Fiscalização para apuração do crédito tributário levou em conta que a empresa industrializa um único produto, o vidro temperado, tendo considerado que todas as operações de saídas desacobertas se referem a tal mercadoria, com fundamento no inciso III do art. 51 da Lei n.º 6.763/75 e arts. 53, inciso I, 54, inciso IX do RICMS/02, c/c o art. 148 do Código Tributário Nacional.

Portanto, exigiu o ICMS/ST devido nas saídas das mercadorias listadas no item 18.39 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, responsabilidade atribuída ao estabelecimento industrial, conforme previsto no art. 12 do mesmo Anexo XV, vigente à época dos fatos ocorridos.

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionadas na  deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

**Efeitos de 1º/07/2006 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 2º, X, e vigência estabelecida pelo art. 4º, VI, ambos do :**

7007.19.00	Vidros temperados	45
------------	-------------------	----

Alega a Impugnante que houve equívoco por parte da Fiscalização na identificação da atividade econômica da empresa, visto que no ano de 2008 ela apenas realizava a revenda de mercadorias submetidas à sistemática de substituição tributária. Acosta às fls. 253/280 cópia de notas fiscais de saídas utilizando o CFOP 5.405 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadorias sujeitas a regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído). Ressalta que tal fato poderia ser verificado pela observação da Declaração Anual do Simples Nacional daquele período (fls. 221/230).

Afirma que a atividade industrial se iniciou em 2009, conforme se comprova pela cópia da terceira alteração contratual registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais - JUCEMG em 13 de novembro de 2008 e das Notas Fiscais n.ºs 003538, 003556, 000144 e 000147, de aquisição de maquinários industriais no mês de dezembro/2008.

Afirma que não há previsão no Anexo XV do RICMS/02 hipótese de atribuição à comerciante situado neste Estado de responsabilidade passiva por substituição tributária nas saídas de mercadoria.

Ressalta que neste período recolhia o ICMS/ST na entrada da mercadoria, como determina a legislação.

Cabe registrar que consta do Cadastro de Contribuintes no Estado de Minas Gerais que a atividade exercida pela Impugnante é a “*fabricação de vidro plano e de segurança*” CNAE Fiscal 2311-7/00, desde o início de suas atividades, em 05 de abril de 2005.

A Impugnante alega que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado utilizado pela Constituição Federal, conforme dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional.

E que o art. 46 do Código Tributário Nacional, parágrafo único, define como industrialização a operação que modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo a mercadoria.

De fato o citado parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, define industrialização, para efeitos de aplicação do Imposto sobre produtos industrializados (IPI). Veja-se:

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

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

.....  
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Nota-se que o inciso II do art. 222 do RICMS/02, assim como o art. 4º do Regulamento do IPI, trazem o mesmo conceito:

**DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010.**

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (□, e □:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Tratando de conceituar a industrialização, para efeitos de aplicação do imposto estadual, o art. 222, inciso II do RICMS/02 assim dispõe:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

A Fiscalização afirma que após análise detalhada da atividade desenvolvida no exercício de 2008, a despeito de efetivamente não haver a produção de vidros temperados, ainda assim o Contribuinte dedicava-se à atividade de corte e montagem destes, mantendo-se o entendimento de que se trata de atividade de industrialização, nos termos do inciso II, alínea “b” do art. 222 do RICMS/02.

Informa que consta da terceira alteração do Contrato Social, apresentada pela Impugnante, em sua cláusula terceira, que a atividade da empresa antes da referida alteração era de “Comércio atacadista e varejista de vidros em geral e a prestação de serviços de corte e colocação de vidros” (fl. 244).

Ressalta que tal fato pode ser facilmente observado na discriminação das notas fiscais séries “D” acostadas às fls. 588/592, tomando como exemplo, a Nota Fiscal nº 000326, em que além do vidro recortado, existe o fornecimento de kit para montagem de box para banheiro.

Constata a Fiscalização que os vidros eram adquiridos em tamanhos superiores aos fornecidos, como no caso do fornecedor Guardian do Brasil Vidros Plano Ltda (fl. 231), em chapas de 2200 X 3210 mm, cortados e montados com acréscimo ou não de partes e peças, como no caso de montagem de janelas, portas e box para banheiros.

A Impugnante refuta a Fiscalização dizendo que no período autuado em momento algum realizou montagem de vidro, que apenas procedia ao corte para atender à quantidade de mercadoria desejada pelo consumidor através da redução da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dimensão das chapas e da forma, transformá-las em quadradas ou retangulares e que de acordo com o Parecer Normativo n.º 19/2013 da Receita Federal, que dispõe sobre a atividade de beneficiamento, fica estabelecido que não se considera industrialização o mero corte de vidros para reduzir o tamanho em forma retangular ou quadrada, sem a modificação da espessura.

Cabe, por oportuno, trazer o disposto no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, tratando sobre a inaplicabilidade da substituição tributária:

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

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

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:

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

.....

Constata-se pelas notas fiscais acostadas pelo Fisco às fls. 588/592, que se trata em todos os casos de venda a consumidor final, ao qual não se aplica a substituição tributária nos termos do art.12 do Anexo XV do RICMS/02.

A modalidade de industrialização que a Fiscalização entende que o Contribuinte estaria realizando no período autuado, não se enquadra na hipótese de substituição tributária prevista no art.12 do Anexo XV supratranscrita.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, no caso específico das mercadorias classificadas nos itens 18.36 a 18.43 (vidros) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, há um regramento específico contido no art. 110 do mesmo Anexo, a saber:

*Efeitos de 1º/01/2007 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 2º, X, e vigência estabelecida pelo art. 5º, VI, “b”, ambos do :*

*“Art. 110. A substituição tributária nas operações subseqüentes com as mercadorias de que tratam os subitens 18.36 a 18.43 da Parte 2 deste Anexo, aplica-se também nas saídas destinadas a estabelecimento industrial fabricante de artefatos de que tais mercadorias sejam componentes.”*

Nota-se que tratando especificamente da mercadoria “vidros”, pretende o legislador que o imposto seja recolhido pelo industrial fabricante na operação de saída com destino aos demais estabelecimentos que venham a utilizar o vidro como componente de outros produtos.

No caso dos autos, verifica-se que a Autuada recebe o produto vidro em peças maiores, realizando em seu estabelecimento o corte para atender as especificações do consumidor.

As notas fiscais acostadas aos autos tanto pelo Fisco quanto pela Impugnante demonstra que as vendas são efetuadas para consumidores finais na grande maioria das operações.

Da análise da citada Nota Fiscal n.º 017112 do fornecedor Guardian do Brasil Vidros Plano Ltda (fl. 231) a Fiscalização comprova que os vidros eram adquiridos em tamanhos superiores aos fornecidos e constata que a Impugnante também comprova o recolhimento por meio de DAE de fl. 232.

Assim, a Defendente recolheu o ICMS/ST na entrada de mercadoria oriunda do Estado do Rio de Janeiro, conforme prevê o art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, visto que a substituição tributária sobre vidros era interna à época dos fatos ocorridos, em consonância com o art. 110 do mesmo diploma.

A Consulta de Contribuintes n.º 062/11, tratando de situação semelhante, assim orientou:

(MG de 25/03/2011 e ref. no MG de 21/07/2011)

PTA N° : 16.000401653-33

ORIGEM : Governador Valadares - MG

### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, empresa optante pelo Simples Nacional, informa ter por atividade a indústria de vidros temperados e o comércio varejista de vidros, vitrais, espelhos, molduras e correlatos, atuando, predominantemente, no comércio de vidros planos, espelhos e acessórios afins.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclarece que mais de 80% dos vidros destina-se à comercialização.

Afirma que sua clientela é composta por consumidores finais e também por grandes construtoras, vidraçarias, pequenos vidraceiros, serralherias, indústrias de móveis, lojas de decoração, dentre outros.

Explica que adquire praticamente todo o vidro de um único fornecedor, em operação interestadual, recolhendo o ICMS devido a título de substituição tributária após a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, conforme regime especial a ela concedido que, no entanto, não permanece em vigor.

Diz possuir alguns equipamentos utilizados para realizar o beneficiamento dos vidros, mediante solicitação do cliente, atendendo a projeto específico por esse fornecido.

.....  
Com dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

.....  
2 - Ao realizar o beneficiamento dentro da própria empresa, mesmo sendo estabelecimento substituído, deverá recolher mais algum imposto? Caso positivo, como deverá calculá-lo?

RESPOSTA:

Inicialmente, cumpre esclarecer que o estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes, conforme previsão do art. 12 da Parte 1 do referido Anexo.

No caso de operação interestadual, não sendo tal responsabilidade atribuída ao alienante ou remetente, o contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário da mercadoria, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nos termos do art. 14 da mesma Parte 1.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estando o remetente estabelecido em unidade da Federação diversa das mencionadas acima, caberá à Consulente a apuração e o recolhimento do ICMS/ST, por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro.

.....  
Feitos estes esclarecimentos, responde-se aos questionamentos formulados.

.....  
2 - Na hipótese em que a Consulente submete a beneficiamento, em seu próprio estabelecimento, mercadoria previamente tributada por substituição tributária, se o produto resultante estiver classificado na mesma NBM/SH e no mesmo subitem da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, daquela submetida à industrialização, prevalece a tributação anteriormente efetuada e não será devida nova retenção.

.....  
DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 20 de julho de 2011.

Assim, considerando que o Fisco afirma que para apuração do crédito tributário levou em conta que a empresa industrializa um único produto, “o vidro temperado”, tendo concluído que todas as operações de saídas desacobertadas se referem a tal mercadoria, como não foi exigido o ICMS/ST sobre as entradas de vidros, nem comprovado por meio de lançamento reverso que as saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária tiveram também as suas entradas desacobertadas, inaplicável a exigência do ICMS/ST nas saídas.

Quanto ao valor do imposto a recolher, não tem amparo o argumento da Impugnante de que deva ser deduzido o imposto devido a título de ICMS operação própria, no cálculo do ICMS/ST, indiferentemente se houve ou não pagamento do ICMS próprio da respectiva operação, conforme determina o art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Tal regra se aplica às operações regularmente acobertadas por documentação fiscal, o que não é o caso dos autos, visto que não houve recolhimento do ICMS operação própria.

Não há prejuízo para a Impugnante, conforme demonstra o Fisco na planilha de fl. 382, na qual inclui a coluna “ICMS OP”, tendo optado pela exigência do valor cheio como ICMS/ST, uma vez que a mesma não recolheu nem o ICMS operação própria, nem o ICMS/ST.

Destaque-se que a multa de revalidação em dobro se aplica aos casos em que houve falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de saída desacobertada (inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75), em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária. É o que prevê o art. 56, inciso II, § 2º da Lei n.º 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....  
§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

.....  
III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Tal orientação foi exposta na Consulta Interna n.º 154/09, excertos abaixo transcritos:

CONSULTA INTERNA Nº 154/2009 – 06/10/2009

Assunto: Substituição Tributária

Tema: Mercadoria desacobertada

Exposição/Pergunta:

Nos itens III e IV da Consulta S/Nº, de 28/10/2005, questionou-se se no transporte de Mercadorias sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documento fiscal (e demais hipóteses previstas no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75), haveria necessidade de desmembrar a operação, em própria e por substituição tributária, em virtude da previsão de aplicação da MR em dobro, prevista no inciso III do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Como resposta, manifestou esta Superintendência pela admissibilidade de se considerar todo o ICMS/ST, com aplicação da MR em dobro sem o desdobramento, como forma de simplificação do procedimento de apuração das exigências fiscais, sem prejuízo ao Fisco e ao contribuinte.

.....  
Diante da exposição anterior, questiona-se:

.....  
A dúvida apresentada no item 2 supra, provém do fato de o legislador ter apresentado a majoração da MR em

dispositivo específico no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, abrangendo as situações arroladas no inciso II do art. 55 dessa mesma Lei, que é aplicável às mercadorias sujeitas e não sujeitas a ST e, também, em função de o legislador não ter explicitado, no inciso III do § 2º do citado artigo 56, qual a natureza do imposto que se sujeita à referida punição majorada (redação do dispositivo: “por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de Mercadoria sujeita a substituição tributária”).

Resposta:

1 - Sim. Como forma de simplificação é possível considerar todo o ICMS/ST, com aplicação da MR em dobro sem o desdobramento, observada a resposta à Consulta S/Nº, de 28/10/2005, quando se tratar de mercadoria desacobertada em relação à qual há previsão de substituição tributária a partir do remetente.

A Fiscalização reconheceu como sendo pertinente o argumento da Impugnante de que parte significativa das saídas promovidas pela empresa é destinada a consumidor final, conforme planilha juntada às fls. 283/300, não estando sujeitas, portanto, ao ICMS/ST.

Assim, reformulou o crédito tributário, excluindo as exigências relacionadas a substituição tributária e mantendo as exigências do ICMS operação própria devido pelas saídas desacobertadas de mercadorias destinadas a consumidor final.

Destaca o Fisco que, para apuração dos valores corretos utilizou as informações do registro 50 do Sintegra, visto que a Impugnante intimada, não apresentou as notas fiscais Mod. 1.

Não procede a alegação da Impugnante de que o Fisco, mediante pretexto de separar o cálculo do ICMS/ST do ICMS operação própria, aproveitou-se da oportunidade para lançar os valores supostamente devidos a título de ICMS operação própria relativos ao exercício de 2008, crédito este que estaria decaído.

No entanto, não se pode considerar que houve exigência sobre novo fato gerador ou que foi detectada uma nova infração. Trata-se de uma mesma saída desacobertada e de um mesmo imposto, o ICMS, tendo sido alterado somente a sistemática de apuração deste.

O art. 145 do Código Tributário Nacional dispõe sobre as possibilidades de reformulação do crédito tributário, nos seguintes termos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da Autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Assim sendo, não há óbice à reformulação, nem se pode falar em decadência, uma vez que não houve mudança do critério jurídico, conforme alegado pelo Contribuinte com base no art. 146 do Código Tributário Nacional, mas mero acatamento das alegações do Impugnante e retificação da cobrança do ICMS, em favor deste.

No entanto, considerando que o Fisco tomou por premissa que toda a saída se refere a “vidros temperados”, não cabe também a exigência do ICMS operação própria na saída a consumidor final, visto que tais mercadorias estão sujeitas ao ICMS/ST nas entradas, conforme já abordado neste parecer.

O Fisco exigiu além do imposto e da multa de revalidação, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75, que assim preceitua:

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:

.....  
II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacompanhada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Alega a Impugnante que tal exigência estaria incorreta visto que tomou por base de cálculo da multa isolada o valor da base de cálculo do ICMS/ST, incluída a MVA e não o “valor da operação”, como estabelece o inciso II acima transcrito, e que estas seriam grandezas autônomas.

De fato, determina o citado inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, que o valor da base de cálculo da penalidade é o “valor da operação” desacompanhada de documento fiscal.

Constata-se que a Fiscalização exigiu a multa isolada de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo das saídas sem substituição tributária (ST), constante da planilha de fl. 379. Já em relação às saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária adotou como base de cálculo da penalidade o valor da operação acrescido da MVA (base de cálculo do ICMS/ST).

Assim, deve-se adequar a multa isolada, tomando como base de cálculo o valor da operação, qual seja, das saídas desacompanhadas, sem acrescer a margem de valor agregado (MVA).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 378/383 e, ainda, para excluir as exigências relativas ao ICMS operação própria e ICMS/ST e respectivas multas de revalidação, devendo-se ainda adequar a multa isolada para adotar como base de cálculo o valor das saídas desacobertas sem o acréscimo da MVA, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Alan Carlo Lopes Valentim Silva.

**Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**