

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.744/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000213500-17
Impugnação: 40.010136260-86
Impugnante: Mineiro & Mota Ltda - ME
IE: 001009843.00-33
Coobrigados: Dilermando Mota Delgado
CPF: 545.103.416-87
Ricardo de Souza
CPF: 022.001.627-58
Proc. S. Passivo: Francisco Prudente de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – CORRETA A ELEIÇÃO. Legítima a manutenção do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, uma vez que os atos praticados levaram à apuração de saída de mercadoria sem a emissão de documento fiscal e recolhimento do imposto devido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, uma vez comprovado nos autos que o sujeito passivo é o proprietário de fato da rede de lojas.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatado, após recomposição da conta "Caixa", saldo credor em conta tipicamente devedora, e diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 194, § 3º do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55, majorada a partir de dezembro de 2010, pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Excluídas, pelo Fisco, as exigências relativas ao exercício de 2010, após diligência determinada pela Câmara de Julgamento.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período de 01/03/10 a 30/11/12, apurada mediante verificação de saldo credor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na conta Caixa, após a sua recomposição com a inclusão de pagamentos não contabilizados e estorno de empréstimo de sócios não comprovados, aplicando-se a presunção prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de dezembro de 2010, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, face à constatação de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 548/552, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 558/560.

A Assessoria do CC/MG, através do parecer de fls. 565/578, opina, em preliminar, pelo indeferimento das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada no dia 08/10/14, a 3ª Câmara de Julgamento determina a realização da diligência de fl. 579, que gera as seguintes ocorrências:

I) esclarecimentos do Fisco (fls. 581/582);

II) retificação do crédito tributário, com exclusão das exigências relativas ao exercício de 2010, conforme demonstrativos de fls. 593/597;

III) concessão, aos Sujeitos Passivos (Autuada e Coobrigados), de prazo de 10 (dez) dias para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente previstas, ou para aditamento de impugnação. Apesar de terem sido regularmente intimados (fls. 598/607), os Sujeitos Passivos não se pronunciaram sobre a diligência e seu resultado;

IV) manifestação fiscal (fl. 609).

A Assessoria do CC/MG emite novo parecer de fls. 611/615, opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 593/597.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Preliminarmente, cumpre destacar que a Impugnante faz menção em sua peça de defesa ao direito de ampla defesa e do contraditório e à validade do ato administrativo, sem, contudo, arguir a nulidade do lançamento.

Certo é que o Auto de Infração encontra-se lavrado nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e contém todas as exigências previstas no art. 89

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Registre-se que, por esta via administrativa, os Sujeitos Passivos puderam exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, muito embora apenas a Autuada tenha se manifestado nos autos.

A ação fiscal procedida junto ao estabelecimento autuado encontra-se respaldada no Código Tributário Nacional – CTN, recepcionado pela Constituição da República, que em seu art. 195 assim estabelece:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Por sua vez, a legislação mineira regulamenta os procedimentos relacionados à apreensão de documentos, nos termos dos arts. 201 a 204 do RICMS/02, que assim tratam da matéria:

Art. 201. Serão apreendidos:

(...)

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

(...)

Art. 202. A apreensão será efetuada mediante a lavratura de Auto de Apreensão e Depósito, assinado pelo apreensor, pelo detentor da mercadoria ou do bem apreendido, ou pelo seu depositário, e, se possível, por 2 (duas) testemunhas.

(...)

Art. 204. Depende de autorização judicial a busca e apreensão de mercadorias, documentos, papéis, livros fiscais, equipamentos, meios, programas e arquivos eletrônicos ou outros objetos quando não estejam em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional. Parágrafo único. A busca e a apreensão de que trata o caput deste artigo também dependerá de autorização judicial quando o estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional for utilizado, simultaneamente, como moradia.

No caso dos autos, a documentação e os arquivos magnéticos foram apreendidos mediante a lavratura dos Autos de Apreensão e Depósito de fls. 03/07 e Autos de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais (fls. 08/10), com a geração dos respectivos códigos de segurança.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os arts. 69 e 71 do RPTA estabelecem a finalidade do auto de apreensão e seus efeitos, com a seguinte redação:

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

(...)

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

(...)

Art. 71. O Auto de Apreensão e Depósito será utilizado para a formalização da apreensão de mercadorias, bens e documentos, inclusive de programas, meios e dados eletrônicos.

Parágrafo único. O Auto conterá a descrição do objeto da apreensão e, em se tratando de bem ou mercadoria, a respectiva avaliação.

Cabe destacar que os atos de ofício praticados pela Fiscalização de tributos, no sentido de iniciar a análise de livros e documentos fiscais ou apreensão de documentos carregam por eles mesmos a motivação administrativa, consubstanciada no poder-dever da Administração Pública de fiscalizar os procedimentos dos contribuintes.

Como ressalta Carvalho Filho (2008 – p. 38), dos poderes administrativos outorgados aos agentes do Poder Público emanam duas ordens de consequência: a irrenunciabilidade e a obrigatoriedade do seu exercício.

A licitude da apreensão de documentos fiscais extrafiscais encontra amparo no Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que ao apreciar a Apelação Cível nº 1.0027.08.176278-6/003, proferiu a seguinte decisão:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA APREENSÃO DE DOCUMENTOS EFETIVADA PELO FISCO EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL - LEGALIDADE – CONDUTA REALIZADA MEDIANTE OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - RECURSO NÃO PROVIDO.

NOS TERMOS DO ART. 42 DA LEI ESTADUAL 6.763/75 E ART. 194 E SEQUINTE DO CTN É LÍCITO AOS AGENTES FISCAIS, NO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA, APREENDER DOCUMENTOS DESTINADOS A COMPROVAR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HAVENDO NULIDADE NO ATO DE APREENSÃO QUANDO ESTE SE DÁ MEDIANTE CONCESSÃO DO RECIBO CONTENDO A DESCRIÇÃO DOS DOCUMENTOS APREENSADOS.

SOMENTE SE FAZ NECESSÁRIA A AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA A BUSCA E APREENSÃO DE DOCUMENTOS QUANDO ESTES NÃO ESTEJAM EM DEPENDÊNCIAS DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL, INDUSTRIAL, PRODUTOR OU PROFISSIONAL OU AINDA QUANDO O ESTABELECIMENTO FOR TAMBÉM UTILIZADO COMO MORADIA, O QUE NÃO É O CASO DOS AUTOS.

Assim, a motivação para a apreensão de livros e documentos fiscais será sempre o exame das operações realizadas pelo contribuinte, que não pode se furtar às ações do Fisco.

Desta forma, a utilização de documentos extrafiscais para apuração do crédito tributário não ofende a qualquer requisito previsto para o lançamento tributário, pois atende ao interesse público e objetiva demonstrar nos autos a verdade real, ou seja, o efetivo faturamento praticado pela Autuada, que subtraiu das informações prestadas ao Fisco uma significativa parte de suas vendas.

Pelo exposto, decide-se pela rejeição das prefaciais apontadas pela Impugnante.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de 01/03/10 a 30/11/12, apurada mediante verificação de saldo credor na conta Caixa, após a sua recomposição com a inclusão de pagamentos não contabilizados e estorno de empréstimo de sócios não comprovados, aplicando-se a presunção prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de dezembro de 2010, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, face à constatação de reincidência.

O levantamento da conta Caixa foi recomposto pela inclusão de diversos pagamentos cujos comprovantes das despesas foram apreendidos pela Fiscalização na operação de busca e apreensão judicial denominada “Du Lar” realizada no dia 04/12/12, sustentada pelo Mandado de Busca e Apreensão (fls. 02/02-v), com apoio do Ministério Público, da Polícia Federal e da Polícia Militar, contra as empresas do grupo que tem como mentor o Sr. Dilermando Mota Delgado (vulgo Didi).

Analisando os registros contábeis, constatou-se a escrituração de ingressos na conta Caixa originários de supostos empréstimos de sócios, cujos comprovantes não foram apresentados à Fiscalização, nem mesmo após a intimação de fls. 16.

Ressalte-se que, em resposta à intimação, o contabilista da empresa assim respondeu (fls. 18):

“Quanto aos empréstimos feitos pelo sócio, Ricardo de Souza, não há comprovantes de espécie alguma, como já citei em outras oportunidades, todos foram feitos ficticiamente a fim de que a conta caixa não ficasse com saldo devedor, o que é inaceitável, foram apenas operações técnicas contábeis.”

Diante da constatação de ingresso de recursos não comprovados e de pagamento não contabilizados, o Fisco promoveu a recomposição da conta Caixa, resultando na apuração de saldos credores em diversos meses do período fiscalizado (fls. 467, 472 e 477) acrescidos dos saldos devedores apurados pela Autuada nos meses de dezembro de cada exercício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cópias dos documentos comprobatórios das operações ou prestações de serviços que não foram lançados a crédito da conta Caixa foram anexadas aos autos às fls. 116/465 (Anexo 9.6).

O Fisco juntou, ainda, cópia da escrituração do livro Caixa e das declarações do Simples Nacional (fls. 43/115).

O demonstrativo do crédito tributário compõe o Relatório Fiscal (fls. 34/36), estando presente também às fls. 467/483.

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

Lei nº 6.673/75:

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

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

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

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

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

RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - (...)

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

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

II - (...)

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

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

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 nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

GILBERTO DE ULHÔA CANTO IN 'PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO', EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA, SÃO PAULO, 1991, PÁGINAS 3/4, ENSINA QUE:

NA PRESUNÇÃO TOMA-SE COMO SENDO A VERDADE DE TODOS OS CASOS AQUILO QUE É A VERDADE DA GENERALIDADE DOS CASOS IGUAIS, EM VIRTUDE DE UMA LEI DE FREQUÊNCIA OU DE RESULTADOS CONHECIDOS, OU EM DECORRÊNCIA DA PREVISÃO LÓGICA DO DESFECHO. PORQUE NA GRANDE MAIORIA DAS HIPÓTESES ANÁLOGAS DETERMINADA SITUAÇÃO SE RETRATA OU DEFINE DE UM CERTO MODO, PASSA-SE A ENTENDER QUE DESSE MESMO MODO SERÃO RETRATADAS E DEFINIDAS TODAS AS SITUAÇÕES DE IGUAL NATUREZA. ASSIM, O PRESSUPOSTO LÓGICO DA FORMULAÇÃO PREVENTIVA CONSISTE NA REDUÇÃO, A PARTIR DE UM FATO CONHECIDO, DA CONSEQUÊNCIA JÁ CONHECIDA EM SITUAÇÕES VERIFICADAS NO PASSADO; DADA A EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS COMUNS, CONCLUI-SE QUE O RESULTADO CONHECIDO SE REPETIRÁ. OU, AINDA, INFERE-SE O ACONTECIMENTO A PARTIR DO 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 IDÉIA OBJETIVA DO FATO PROBANDO. AS INDIRETAS OU CRÍTICAS, COMO AS DENOMINA CARNELUTTI, REFEREM-SE A OUTRO FATO QUE NÃO O PROBANDO E QUE COM ESTE SE RELACIONA, CHEGANDO-SE AO CONHECIMENTO DO FATO POR PROVAR ATRAVÉS DE TRABALHO DE RACIOCÍNIO QUE TOMA POR BASE O FATO CONHECIDO. TRATA-SE, ASSIM, DE CONHECIMENTO INDIRETO, BASEADO NO CONHECIMENTO OBJETIVO DO FATO BASE, "FACTUMPROBATUM", QUE LEVA À PERCEPÇÃO DO FATO POR PROVAR ("FACTUMPROBANDUM"), POR OBRA DO RACIOCÍNIO E DA EXPERIÊNCIA DO JULGADOR.

INDÍCIO É O FATO CONHECIDO ("FACTUMPROBATUM") DO QUAL SE PARTE PARA O DESCONHECIDO ("FACTUMPROBANDUM") E QUE ASSIM É DEFINIDO POR MOACYR AMARAL DOS SANTOS:

'ASSIM, INDÍCIO, SOB O ASPECTO JURÍDICO, CONSISTE NO FATO CONHECIDO QUE, POR VIA DO RACIOCÍNIO, SUGERE O FATO PROBANDO, DO QUAL É CAUSA OU EFEITO.' EVIDENCIA-SE, PORTANTO, QUE O INDÍCIO É A BASE OBJETIVA DO RACIOCÍNIO OU ATIVIDADE MENTAL POR VIA DO QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO. SE POSITIVO O RESULTADO, TRATA-SE DE UMA PRESUNÇÃO.

ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:

8. VALOR DA PROVA INDIRETA. EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO. O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.

MARIA RITA FERRAGUT IN 'EVASÃO FISCAL: O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN E OS LIMITES DE SUA APLICAÇÃO', REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 67, EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 2001, P. 119/120, BEM DESTACA A FORÇA PROBATÓRIA DAS PRESUNÇÕES E INDÍCIOS, BEM COMO A IMPERATIVIDADE DE SEU USO NA ESFERA TRIBUTÁRIA:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ACEPTÕES DO TERMO, DEFINIMOS PRESUNÇÃO COMO SENDO NORMA JURÍDICA LATO SENSU, DE NATUREZA PROBATÓRIA (PROVA INDICIÁRIA), QUE A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DO FATO DIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIÁRIO), IMPLICA JURIDICAMENTE O FATO INDIRETAMENTE PROVADO (FATO INDICIADO), DESCRITOR DE EVENTO DE OCORRÊNCIA FENOMÊNICA PROVÁVEL, E PASSÍVEL DE REFUTAÇÃO PROBATÓRIA.

É A COMPROVAÇÃO INDIRETA QUE DISTINGUE A PRESUNÇÃO DOS DEMAIS MEIOS DE PROVA (EXCEÇÃO FEITA AO ARBITRAMENTO, QUE TAMBÉM É MEIO DE PROVA INDIRETA), E NÃO O CONHECIMENTO OU NÃO DO EVENTO. COM ISSO, NÃO SE TRATA DE CONSIDERAR QUE A PROVA DIRETA VEICULA UM FATO CONHECIDO, AO PASSO QUE A PRESUNÇÃO UM FATO MERAMENTE PRESUMIDO. SÓ A MANIFESTAÇÃO DO EVENTO É ATINGIDA PELO DIREITO E, PORTANTO, O REAL NÃO TEM COMO SER ALCANÇADO DE FORMA OBJETIVA: INDEPENDENTEMENTE DA PROVA SER DIRETA OU INDIRETA, O FATO QUE SE QUER PROVAR SERÁ AO MÁXIMO JURÍDICA CERTO E FENOMÊNICAMENTE PROVÁVEL. É A REALIDADE IMPONDO LIMITES AO CONHECIMENTO.

COM BASE NESSAS PREMISSAS, ENTENDEMOS QUE AS PRESUNÇÕES NADA 'PRESUMEM' JURIDICAMENTE, MAS PRESCREVEM O RECONHECIMENTO JURÍDICO DE UM FATO PROVADO DE FORMA INDIRETA. FATICAMENTE, TANTO ELAS QUANTO AS PROVAS DIRETAS (PERÍCIAS, DOCUMENTOS, DEPOIMENTOS PESSOAIS ETC.) APENAS 'PRESUMEM.'

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

(...)

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

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

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade dos ingressos, bem como de eventual contabilização das obrigações listadas pelo Fisco. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, *in verbis*:

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

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

ACÓRDÃO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, a única alegação material trazida pela Impugnante é de que praticamente a totalidade das mercadorias comercializadas (artefatos de uso doméstico) está submetida ao recolhimento do ICMS pelo regime da substituição tributária, conforme item 30, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Reforça que a Declaração Anual do Simples Nacional não comprova pagamento antecipado de ICMS, mas tão somente que o mesmo foi pago sobre todas as vendas, afirmando que, para se apurar o percentual de mercadorias para as quais o ICMS já se encontra recolhido, deve ser considerado o total das entradas por mês.

Para o cálculo do imposto devido, no entanto, apurou o Fisco a movimentação de mercadorias tributadas pelo regime normal de apuração e parcela sujeita à substituição tributária ou não tributadas, constatando, no entanto, que, nos exercícios fiscalizados, as operações registradas pela Autuada nas Declarações Anuais do Simples Nacional se referiam exclusivamente às operações com mercadorias do regime de débito e crédito, conforme comprovam as planilhas de fls. 468, 470, 473, 475, 478 e 480.

Desta forma, todas as saídas apuradas foram corretamente consideradas como saídas tributadas pelo regime normal.

Contudo, em sessão realizada no dia 08/10/14, a 3ª Câmara de Julgamento determinou a realização da diligência de fl. 579, solicitando ao Fisco o seguinte:

- (i) *“esclareça se os valores cobrados nesta autuação, relativos aos períodos de maio a dezembro de 2010, já foram exigidos no PTA 01.000176860-49”;*
- (ii) *“demonstre a data de início da majoração da multa isolada, indicando a legislação aplicável. Em seguida, vista à Impugnante”.*

Através do Termo de Rerratificação acostado às fls. 581/582, o Fisco prestou os seguintes esclarecimentos:

(...)

1) Relativamente ao período de maio a dezembro de 2010, a retificação da conta caixa da presente autuação não havia levado em conta os valores exigidos no PTA 01.000176860.49, que tratou de omissão de receita de faturamento de vendas com cartões de crédito/débito.

Inserindo, portanto, os valores de faturamento omitidos e já exigidos no PTA 01.000176860.49, à débito da conta caixa,

tal conta não apresentou mais qualquer saldo credor no ano de 2010 (vide planilha Recomposição da Conta Caixa, em anexo)¹

Fica, portanto, excluída toda e qualquer exigência relativa a este exercício (2010) permanecendo inalteradas as cobranças referentes aos anos de 2011 e 2012.

2) A majoração da multa isolada em razão da constatação de reincidência se deve, segundo o art. 53 § 6º da Lei 6763/75, a partir da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

A infração anterior (PTA 01.000168181.54) é um PTA não-contencioso, formado para cobrança da multa isolada (art. 55 - II da Lei 6763/75) em razão do não pagamento dos valores autodenunciados (PTA 05.000203314.53).

Vê-se, portanto, que o momento do reconhecimento da infração anterior pelo sujeito passivo é, de fato, a data em que o mesmo ingressa com o Termo de autodenúncia na repartição fazendária. O Fisco, no entanto, em benefício do próprio contribuinte, somente considerou, como marco inicial para cobrança da majoração pela reincidência, a data em que o mesmo foi intimado da formalização do crédito tributário pela não observância do pagamento dos valores que o mesmo já havia reconhecido como devido quando se autodenunciou.

(Grifos acrescidos).

Assim, quanto ao item “1” da diligência, verifica-se que foram integralmente canceladas as exigências relativas ao exercício de 2010, uma vez que, na presente autuação, o Fisco não havia levado em consideração os valores exigidos no PTA nº 01.000176860-49, que tratou de omissão de receita de faturamento de vendas com cartões de crédito/débito.

A exclusão das exigências referentes ao referido exercício (2010) pode ser observada através dos documentos acostados às fls. 593/597 (extratos do SICAF relativas à “Extinção/Exclusão Parcial do Crédito Tributário” e novo DCMM).

Quanto ao item “2”, há que se destacar, inicialmente, que o § 3º do art. 217 da Lei nº 6.763/75 estabelece que o pedido de parcelamento de débito implica em confissão irretratável do débito (reconhecimento da infração) e a expressa renúncia ou desistência de qualquer recurso, administrativo ou judicial, ou de ação judicial, *in verbis*:

Art. 217 - O Poder Executivo poderá realizar transação, conceder moratória, parcelamento de débito fiscal e ampliação de prazo de recolhimento de tributo, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em convênio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

§ 3º - O pedido de parcelamento implica a confissão irretratável do débito e a expressa renúncia ou desistência de qualquer recurso, administrativo ou judicial, ou de ação judicial.

(Grifou-se).

Pois bem, a Contribuinte havia apresentado denúncia espontânea, em que admitia saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal de seu estabelecimento, nos exercícios de 2007 a 2009, fato que deu origem à formação do PTA nº 05.000203314-53. Veja-se o extrato do SICAF:

VFGAR48B	S I C A F	SEF/MG
NFGAR48B	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais	25.05.2015
M387308	Consulta Relatorio do AI/NL/DE	11:06
Numero do Pta.....: 05.000203314.53 AUTODENUNCIA		
Unidade Formadora: 05.367.060		
ICMS REFERENTE A SAIDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL PROVENIENTE DE VENDAS A VISTA E COM CARTAO DE CREDITO/DEBITO APURADAS ATRAVES DE INFORMACOES DIVERGENTES DAS OPERADORAS DE CARTOES DE CREDITO/DEBITO E PRESTADAS AO FISCO REALIZADA PELO CONTRIBUINTE, PERIODO DE 2007 A 2009.		

No entanto, apesar de ter solicitado o parcelamento do débito relativo à sua denúncia, a Contribuinte não promoveu a quitação da entrada prévia, fato que levou o Fisco a lavrar o Auto de Infração nº 01.000175860-49 (não contencioso), para a cobrança da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, em função da perda da eficácia da denúncia (no que diz respeito à exclusão de penalidade, em relação às saídas desacobertas autodenunciadas).

Adotando critério mais benéfico à Contribuinte, o Fisco considerou como marco inicial para cobrança da majoração da multa isolada exigida no presente processo (art. 55, II da Lei nº 6.763/75), em função da reincidência, a data em que o mesmo foi notificado sobre a formalização do AI nº 01.000175860-49, que ocorreu em 29/11/10 (fls. 42 e 563).

A cobrança efetiva da majoração se deu a partir dos fatos ocorridos no mês de dezembro de 2010, uma vez que o feito fiscal está baseado em recomposição da conta “Caixa”, que levou em conta apenas os saldos credores mensais apurados.

Na verdade, como ocorreu a exclusão integral das exigências relativas ao exercício de 2010, a majoração passou a surtir seus efeitos apenas a partir de janeiro de 2011.

Portanto, a majoração da multa isolada aplicada pelo Fisco está plenamente respaldada no art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º do art. 217 do mesmo diploma legal.

Assim, revelam-se corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 56, inciso II, majorada a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

partir de janeiro de 2011, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

A comprovação da reincidência encontra-se às fls. 40/42, confirmada pelo despacho de fls. 563.

No tocante à responsabilidade tributária, foram lançados como sujeitos passivos o Sócio-administrador Ricardo de Souza e o proprietário de fato do estabelecimento, senhor Dilermando Mota Delgado.

O Sócio-administrador, responsável que é pela administração da empresa, responde pelo crédito tributário em decorrência de sua atuação direta no ilícito, ao promover, ou admitir que seus colaboradores o fizessem, a saída de mercadorias sem emissão de documentos fiscais.

O senhor Dilermando Mota Delgado foi incluído no polo passivo da autuação na condição de Coobrigado, com fulcro no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, por ter sido verificado que as empresas que compõem a rede de estabelecimentos comerciais, conhecida como “Lojas Du Didi”, formada por estabelecimentos atacadistas e varejistas de artigos de cama, mesa, banho e utilidades do lar, localizados na cidade de Juiz de Fora- MG e Levy Gasparian – RJ, têm como único proprietário o referido senhor, apesar do mesmo utilizar-se do expediente de transferi-las para o nome de “laranjas” e/ou “testas-de-ferro”.

Esta é a conclusão que se extrai do “Relatório de Investigação” de fls. 484/526, que sequer foi contestado pelo Sujeito Passivo.

O art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 assim dispõem:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as indicações dos Coobrigados como responsáveis pelo crédito tributário.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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 pela Fiscalização às fls. 593/597, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 23 de junho de 2015.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

P