

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

Acórdão: 4.443/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000213335-20  
Recurso de Revisão: 40.060137949-01  
Recorrente: Açoforte - Comércio de Materiais de Construção Ltda  
IE: 261385764.00-00  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não configurados os pressupostos de admissibilidade do recurso interposto, uma vez não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.**

**Recurso de Revisão não conhecido. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias tributáveis desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02, decorrentes das seguintes irregularidades:

- ingresso de recursos financeiros com origem não comprovada junto à conta “Caixa”, código n.º 1.1.1.01.0001;
- ingresso de recursos financeiros com origem não comprovada junto à conta “Banco Bradesco S/A”, código n.º 1.1.1.02.0001.

Exige-se ICMS apurado, e as Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.681/15/2ª, à unanimidade dos votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 652/662 e 718.

Inconformada, o Autuado interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 797/821.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.511/14/2ª, 4.161/13/CE, 21.257/13/1ª, 20.389/14/2ª, 21.113/13/3ª e 21.604/14/1ª.

Requer, ao final, conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 823/838, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

### **DECISÃO**

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

#### **1- Esclarecimentos Iniciais quanto às Razões do Recurso interposto.**

Antes da análise dos pressupostos de admissibilidade do presente recurso, afiguram-se necessários alguns esclarecimentos sobre as razões apresentadas pela Recorrente, que a levaram a arguir a divergência jurisprudencial.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02, face à constatação da existência de recursos não comprovados nas contas “Caixa” e “Bancos”.

De acordo com o demonstrativo acostado às fls. 528/529, o crédito tributário originalmente formalizado, em valores nominais, foi assim representado:

SAÍDAS S/NF	B. DE CÁLCULO (ICMS e MI) (1)	ICMS (2)=(1)X12%	MR (3)=(2)X50%	MI (4)=(1)X20%
8.471.184,22	8.471.184,22	1.016.542,11	508.271,05	1.694.236,84

Ocorre, porém, que o Sujeito Passivo alegou, à época, que era incabível a exigência do ICMS sobre as saídas desacobertas, uma vez que a totalidade das mercadorias por ele comercializadas era adquirida com retenção antecipada do ICMS, uma vez que sujeitas à substituição tributária.

O Fisco, por sua vez, argumentou que a própria conta “Caixa” do Contribuinte indicava a existência de registros relativos a compras de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, o que afastaria o seu argumento quanto à impossibilidade de exigência de ICMS relativo às saídas desacobertas, uma vez que existiriam aquisições sem notas fiscais e, portanto, sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária.

E, em relação à alíquota, o Fisco esclareceu que adotou o multiplicador opcional previsto no item 9 do Anexo IV do RICMS/02, que estabelece redução de base de cálculo de 33,33%, nas saídas das mercadorias, objeto da autuação.

Quanto à exigência do ICMS relativo às saídas desacobertas, o Fisco utilizou a ferramenta da conclusão fiscal, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02, para demonstrar a existência de entradas desacobertas de documentação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento consistiu, basicamente, em demonstrar que as entradas declaradas pelo Sujeito Passivo **não** eram suficientes o bastante para dar suporte ao total de saídas apurado, equivalente à soma das saídas regulares (com notas fiscais) com as saídas desacobertas de documentação fiscal.

Com base nos dados da escrita do próprio Contribuinte e com a adoção do procedimento supracitado, o Fisco concluiu que houve aquisições desacobertas de documentação fiscal (sem retenção do ICMS/ST), no valor de R\$ 2.543.601,01.

Sobre o valor dessas entradas, foi aplicada a MVA de 35% (trinta e cinco por cento), apurando-se a quantia de R\$ 3.433.456,36, **equivalente às saídas desacobertas vinculadas a aquisições também desacobertas**.

Com essa apuração, o Fisco restringiu a exigência do ICMS **exclusivamente** sobre a referida quantia (R\$ 3.433.456,36), ou seja, sobre o restante das saídas desacobertas exigiu somente a multa isolada pertinente.

Com essa retificação, o crédito tributário remanescente passou a ser o abaixo indicado:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL (FL. 529)					
TOTAL DE SAÍDAS S/NF	B. DE CÁLCULO (ICMS E MI)	ICMS	MR	MI	
(1)	(2)	(3)=(1)X12%	(4)=(2)X50%	(5)=(1)X20%	(6)=(1)X20%
8.471.184,22	8.471.184,22	1.016.542,11	508.271,05	1.694.236,84	

  

CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO (FL. 748)					
TOTAL DE SAÍDAS S/NF	B. DE CÁLCULO DO ICMS	PARCELA SEM INCIDÊNCIA DO ICMS	ICMS	MR	MI
(1)	(2)	(3)=(1)-(2)	(4)=(2)X12%	(5)=(4)X50%	(6)=(1)X20%
8.471.184,22	3.433.456,36	5.037.727,86	412.014,76	206.007,38	1.694.236,84

Observe-se que o montante das saídas desacobertas não se alterou. Não houve, portanto, modificação no feito fiscal, pois, **desde a lavratura do Auto de Infração até o momento do julgamento do processo, a acusação fiscal permaneceu exatamente a mesma** – saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02, face à constatação da existência de recursos não comprovados nas contas “Caixa” e “Bancos”.

Como já afirmado, a alteração ocorreu apenas no valor do ICMS e da respectiva multa de revalidação, uma vez que o Fisco restringiu a incidência do imposto somente sobre a parcela das saídas desacobertas atreladas às entradas desacobertas apuradas (R\$ 3.433.456,36).

Os esclarecimentos acima e os procedimentos adotados pelo Fisco foram descritos na decisão recorrida da seguinte forma:

### ACÓRDÃO Nº 20.681/15/2ª (DECISÃO RECORRIDA)

“...CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE AS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE

DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO PERÍODO DE 1º DE JANEIRO A 31 DE DEZEMBRO DE 2010, EM FACE DA EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA “CAIXA” E “BANCOS”, PRESUNÇÃO AUTORIZADA PELO DISPOSTO NO ART. 49, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, INCISO I, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

[...]

**A IMPUGNANTE TRAZ AOS AUTOS CÓPIA DO LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DE ICMS RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2010 (DOC. 02), A FIM DE COMPROVAR QUE AS MERCADORIAS POR ELA COMERCIALIZADAS SÃO EM SUA TOTALIDADE, ALCANÇADAS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO MOMENTO DA ENTRADA DAS MERCADORIAS NO SEU ESTABELECIMENTO, E QUE, PORTANTO, TAL FATO TAMBÉM CARACTERIZARIA A EXIGÊNCIA EM DUPLICIDADE.**

A FISCALIZAÇÃO REBATE TAL ALEGAÇÃO DIZENDO QUE APUROU SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NOS TERMOS DO ART. 194, § 3º DO RICMS/02, O QUE NÃO SIGNIFICA DIZER, QUE A ENTRADA SE DEU DE FORMA LEGAL E COM PAGAMENTO DO IMPOSTO NA ORIGEM, POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O FATO DE UMA EMPRESA COMERCIALIZAR PRODUTOS TRIBUTADOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA ORIGEM, NÃO SIGNIFICA QUE TODAS AS OPERAÇÕES DE VENDAS PRATICADAS PELA MESMA ESTÃO ABRANGIDAS PELO REFERIDO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, JÁ QUE PARTE DELAS SE DÁ DE FORMA ILEGAL E SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME COMPROVADO NO PRESENTE TRABALHO.

**AFIRMA QUE FORAM VERIFICADAS VÁRIAS OPERAÇÕES DE PAGAMENTOS A TERCEIROS (LANÇADOS INDEVIDAMENTE NO CAIXA), INCLUSIVE ATRAVÉS DE CHEQUES COMPENSADOS EMITIDOS PARA PAGAMENTOS, COMO TAMBÉM, POR MEIO DE TED, CONFIGURANDO A EXISTÊNCIA DE “TRANSAÇÕES COMERCIAIS” IRREGULARES, OU SEJA, PAGAMENTO POR AQUISIÇÕES DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, ÀS QUAIS, CONSEQUENTEMENTE, DÃO ORIGEM A OPERAÇÕES DE COMERCIALIZAÇÃO DE FORMA IRREGULAR, OU SEJA, DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, GERANDO INGRESSO DE RECURSOS FINANCEIROS SEM COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.**

DIANTE DE TAL FATO A ASSESSORIA DO CC/MG DETERMINOU A REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO JUSTIFICASSE A COBRANÇA DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA À ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO), CONFORME DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, ACOSTADO À FL. 528.

A FISCALIZAÇÃO ESCLARECE QUE UTILIZOU A CITADA ALÍQUOTA PARA CÁLCULO DO IMPOSTO EM VISTA DO DISPOSTO NO ART. 43 E ITEM 9 DO ANEXO IV DO RICMS/02 QUE ESTABELECE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PARA AS OPERAÇÕES COM AS MERCADORIAS OBJETO DA AUTUAÇÃO, COMERCIALIZADAS PELA IMPUGNANTE.

MEDIANTE ANÁLISE DAS VENDAS DECLARADAS PELA EMPRESA (DAPI E ARQUIVOS ELETRÔNICOS) A FISCALIZAÇÃO ELABOROU OS QUADROS DE FLS. 655/658, OS QUAIS DEMONSTRAM QUE AS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE OCORRERAM COM AS MERCADORIAS “VERGALHÕES”, EM TORNO DE 95% (NOVENTA E CINCO POR CENTO) DO SEU FATURAMENTO, MERCADORIAS ESTAS ENQUADRADAS NO ITEM 18 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

ASSIM, A FIM DE MELHOR DEMONSTRAR QUE AS SAÍDAS DESACOBERTADAS SE REFEREM A MERCADORIAS CUJAS ENTRADAS TAMBÉM OCORRERAM SEM ACOBERTAMENTO FISCAL E, AINDA PARA DESFAZER O ARGUMENTO DE QUE HOUVE RECOLHIMENTO DO ICMS NA ENTRADA, O QUE GERARIA DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA, A FISCALIZAÇÃO EFETUOU O PROCEDIMENTO TÉCNICO DE CONCLUSÃO FISCAL, ELABORADO A PARTIR DA ANÁLISE DA ESCRITA COMERCIAL DO CONTRIBUINTE.

TAIS PROCEDIMENTOS ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME DISPOSTO NOS INCISOS I E V DO ART. 194 DO RICMS/02, *IN VERBIS*:

[...]

A FISCALIZAÇÃO ADOTOU O PROCEDIMENTO DE CONCLUSÃO FISCAL PARA VERIFICAR SE AS ENTRADAS DE MERCADORIAS REGISTRADAS PELA CONTRIBUINTE ERAM SUFICIENTES PARA ACOBERTAR AS SAÍDAS DECLARADAS MAIS AS SAÍDAS OMITIDAS, APURADAS POR MEIO DA ESCRITA CONTÁBIL DA AUTUADA (RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA “CAIXA”).

PARA TANTO SE UTILIZOU DA SEGUINTE FÓRMULA CONTÁBIL:

$$CMV = Ei + C - Ef$$

SENDO:

CMV = CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA;

Ei = ESTOQUE INICIAL NO VALOR DE R\$ 887.251,86

C = COMPRAS DECLARADAS NO VALOR DE R\$ 10.426.094,85

Ef = ESTOQUE FINAL NO VALOR DE R\$ 911.301,77

CONSIDEROU-SE COMO MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) PARA AS MERCADORIAS “VERGALHÕES” O PERCENTUAL DE 35% (TRINTA E CINCO POR CENTO), ESTABELECIDO NO SUBITEM 18.1.48 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, UMA VEZ QUE A MARGEM DE LUCRO APURADA COM BASE NAS VENDAS E COMPRAS DECLARADAS NÃO PODE SER ADOTADA COMO PARÂMETRO, POR NÃO REPRESENTAR A REALIDADE DA TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES PRATICADAS PELO CONTRIBUINTE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSIM, A APURAÇÃO EFETIVADA PELA FISCALIZAÇÃO ADOTANDO-SE A REFERIDA MVA PARA A MERCADORIA VERGALHÃO APRESENTOU O SEGUINTE RESULTADO:

VENDAS TOTAIS = VENDAS DECLARADAS + VENDAS DESACOBERTADAS (APURADAS PELA ESCRITA CONTÁBIL)

VT= 17.476.622,03

CMV= VENDAS TOTAIS / 1,35

CMV = 17.476.622,03 / 1,35 = 12.945.645,94

EM SEGUIDA, LEVOU-SE O VALOR DO CMV APURADO RELATIVO À TOTALIDADE DAS VENDAS (DECLARADAS + OMITIDAS) PARA A FÓRMULA  $CMV = Ei + C - Ef$  PARA SE CHEGAR AO VALOR DAS COMPRAS. VEJA-SE:

CMV (12.945.645,94) = Ei (887.251,86) + COMPRAS - Ef (911.301,77)

COMPRAS= 12.945.645,94 - 887.251,86 + 911.301,77

COMPRAS = 12.969.695,86

DO VALOR APURADO DO TOTAL DAS ENTRADAS (COMPRAS), DEDUZ-SE O VALOR DAS ENTRADAS DECLARADAS NA DAPI, RESULTANDO NA DIFERENÇA RELATIVA ÀS ENTRADAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL:

12.969.695,86 - 10.426.094,85 = **2.543.601,01**

SOBRE O VALOR DE ENTRADAS DESACOBERTADAS APLICOU-SE O PERCENTUAL DE 35% (TRINTA E CINCO POR CENTO), APURANDO-SE O VALOR DE SAÍDAS DESACOBERTADAS NO VALOR DE R\$ 3.433.456,36 (TRÊS MILHÕES QUATROCENTOS E TRINTA E TRÊS MIL QUATROCENTOS E CINQUENTA E SEIS REAIS E TRINTA E SEIS CENTAVOS).

ASSIM, A FISCALIZAÇÃO REFORMULOU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PASSANDO A EXIGIR O ICMS SOBRE AS SAÍDAS DESACOBERTADAS EM RELAÇÃO AS QUAIS SE COMPROVOU QUE AS ENTRADAS NÃO FORAM ACOBERTADAS POR DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGIU-SE AINDA A MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO VALOR DO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO.

**EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA FOI MANTIDA A MESMA BASE DE CÁLCULO, OU SEJA, OS VALORES APURADOS COMO SAÍDA DESACOBERTADA PRESUMIDA EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA "CAIXA"..." (GRIFOU-SE).**

Feitos esses esclarecimentos, resta a análise dos pressupostos de admissibilidade do presente recurso.

### **2. Dos Pressupostos de Admissibilidade:**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos

Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Diante dos fatos acima narrados e por entender que o feito fiscal foi inovado, a Recorrente defende o entendimento de que a decisão recorrida diverge das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 20.511/14/2ª, 4.161/13/CE, 21.257/13/1ª e 20.389/14/2ª, que de nulidade dos respectivos lançamentos em função de vícios formais neles existentes.

Verifica-se, portanto, que, em relação aos acórdãos em epígrafe, a alegada divergência jurisprudencial restringe-se à questão preliminar de uma **hipotética** nulidade do lançamento.

No entanto, após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se **não** assistir razão à Recorrente, uma vez **não** caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Com efeito, no caso do Acórdão nº 20.511/14/2ª (1º paradigma), a nulidade do respectivo lançamento ocorreu em função de que a imputação fiscal não se coadunava com os fatos, resultando, no entender da 2ª Câmara de Julgamento, em cerceamento do direito de defesa, o que **não** ocorreu no caso do presente processo:

**ACÓRDÃO Nº 20.511/14/2ª**

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. CONSTATADO VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO, TENDO EM VISTA QUE A IMPUTAÇÃO FISCAL NÃO SE COADUNA COM OS FATOS, RESULTANDO EM CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA IMPUGNANTE, O QUE DETERMINA A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DECLARADO NULO O LANÇAMENTO. DECISÃO UNÂNIME.”

Na decisão proferida no Acórdão nº 4.161/13/CE, que ratificou o Acórdão nº 21.257/13/1ª, também citado pela Recorrente, o lançamento analisado foi considerado nulo por ofensa ao disposto no art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que não continha “a descrição clara e precisa da motivação do lançamento, e das suas circunstâncias”, o que também **não** ocorreu no processo, ora em apreço.:

**ACÓRDÃO Nº 4.161/13/CE**

DECISÃO FINAL RELATIVA AO ACÓRDÃO Nº 21.257/13/1ª

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NOS TERMOS DO INCISO IV DO ART. 89 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, O AUTO DE INFRAÇÃO DEVE CONTER A DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DA MOTIVAÇÃO

DO LANÇAMENTO, BEM COMO DE SUAS CIRCUNSTÂNCIAS. HAVENDO DIVERGÊNCIA ENTRE O EMBASAMENTO FÁTICO SOB O QUAL FOI ERIGIDA A AÇÃO FISCAL E A REALIDADE DOS FATOS DISCUTIDOS NOS AUTOS, NÃO HÁ COMO CONSIDERAR VÁLIDO O AUTO DE INFRAÇÃO SOB O PONTO DE VISTA FORMAL. DECLARADO NULO O LANÇAMENTO. MANTIDA A DECISÃO DA CÂMARA A QUO. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE.” (GRIFOU-SE).

Quanto ao Acórdão nº 20.389/14/2ª, a nulidade decretada decorreu do fato de que o lançamento não continha todos os elementos essenciais que lhe conferissem validade, constando no corpo do acórdão citação expressa ao art. 89 do RPTA, que estabelece todas as formalidades que devem ser observadas no ato da lavratura do Auto de Infração:

**ACÓRDÃO Nº 20.389/14/2ª**

**EMENTA**

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR- FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONSTATADO VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO, TENDO EM VISTA NÃO CONSTAR DO AUTO DE INFRAÇÃO TODOS OS ELEMENTOS ESSENCIAIS À VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

DECLARADO NULO O LANÇAMENTO. DECISÃO UNÂNIME.” (G.N.)

**DECISÃO:**

“... A FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTÁ REGULAMENTADA PELO RPTA, APROVADO PELO DECRETO N.º 44.747/08 QUE, EM SEUS ARTS. 85 E 89, ASSIM DISPÕE:

**SEÇÃO III**

**DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ART. 85. A EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADA MEDIANTE:

(...)

II - AUTO DE INFRAÇÃO (AI), NAS HIPÓTESES DE LANÇAMENTOS RELATIVOS AO ICMS, AO ITCD, ÀS TAXAS, E RESPECTIVOS ACRÉSCIMOS LEGAIS, INCLUSIVE DE PENALIDADES POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA;

(...)

ART. 89. O AUTO DE INFRAÇÃO E A NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO CONTERÃO, NO MÍNIMO, OS SEGUINTE 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;

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;(GRIFOU-SE)

DA ANÁLISE DO PRESENTE AUTO, EM FACE DAS NORMAS RETROTRANSCRITAS, VERIFICA-SE QUE NÃO SE ENCONTRAM ATENDIDOS TODOS OS REQUISITOS IMPOSTOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PRESENTE LANÇAMENTO”.

(GRIFOU-SE).

De modo diverso, a decisão recorrida rechaçou expressamente a existência de qualquer vício formal no presente lançamento, afirmando que esse atendeu “a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena”, “, notadamente ao disposto no art. 89 do RPTA que trata dos elementos necessários à constituição do Auto de Infração”:

**DECISÃO RECORRIDA (Acórdão nº 20.681/15/2ª)**

“...DAS PREFACIAIS ARGUIDAS

INICIALMENTE CABE APRECIAR AS QUESTÕES POSTAS PELA IMPUGNANTE NO SENTIDO DE BUSCAR DEMONSTRAR A IMPROPRIEDADE DE FORMA DO PRESENTE LANÇAMENTO.

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ENCONTRA-SE DISCIPLINADA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN E SUA FORMALIZAÇÃO ESTÁ 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 Nº 44.747/08.

VEJA-SE O QUE DETERMINA O ART. 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

[...]

DEPREENDE-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.

O LANÇAMENTO PRESSUPÕE A VERIFICAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, A DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO, A IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E A PROPOSIÇÃO DA PENALIDADE APLICÁVEL.

**DA ANÁLISE DOS PRESENTES AUTOS, EM FACE DAS NORMAS ACIMA TRANSCRITAS, VERIFICA-SE QUE ESTÃO ATENDIDOS TODOS OS REQUISITOS IMPOSTOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, REVELANDO A ACUSAÇÃO FISCAL E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA.**

[...]

**PORTANTO, O LANÇAMENTO FISCAL ATENDE A TODOS OS REQUISITOS IMPOSTOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, REVELANDO A ACUSAÇÃO FISCAL E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA, NOTADAMENTE AO DISPOSTO NO ART. 89 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS - RPTA, APROVADO PELO DECRETO N.º 44.747/08, QUE TRATA DOS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO:**

[...]

**DESTE MODO, DEVEM SER AFASTADAS AS ALEGAÇÕES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.” (GRIFOU-SE).**

Do simples confronto das decisões acima, fica evidenciado que inexistem qualquer divergência jurisprudencial, e sim, decisões distintas, em função de circunstâncias formais e casos concretos também distintos.

Ressalte-se, por oportuno, que a própria decisão recorrida afasta o argumento da Recorrente de que houve inovação do feito fiscal ou inclusão de nova fundamentação legal do lançamento, nos seguintes termos:

**DECISÃO RECORRIDA (Acórdão nº 20.681/15/2ª)**

**“...NÃO TEM RAZÃO A IMPUGNANTE QUANDO ALEGA QUE FORAM ABANDONADAS AS RAZÕES E OS LEVANTAMENTOS FISCAIS QUE DERAM ORIGEM AO LANÇAMENTO INICIAL, E QUE A ACUSAÇÃO DE ENTRADAS DESACOBERTADAS INEXISTIA NO AUTO DE INFRAÇÃO.**

**VERIFICA-SE QUE NÃO HOUE MUDANÇA NA ACUSAÇÃO FISCAL, UMA VEZ QUE, MEDIANTE A CONCLUSÃO FISCAL, TÉCNICA FISCAL PREVISTA NO INCISO V DO ART. 194 DO RICMS/02, A FISCALIZAÇÃO APENAS DEMONSTRA E COMPROVA QUE AS SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS PELA ANÁLISE DA ESCRITA CONTÁBIL OCORRERAM TAMBÉM SEM O ACOBERTAMENTO FISCAL NO MOMENTO DAS ENTRADAS.**

**A NOVA APURAÇÃO PROMOVIDA PELO FISCO**, PARTINDO DOS “RECURSOS NÃO COMPROVADOS” ESCRITURADOS COMO SUPRIMENTO DO CAIXA, **APENAS APERFEIÇA O LANÇAMENTO INICIAL**. ADEMAIS, AS ALTERAÇÕES FORAM PROMOVIDAS DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL QUE TEM O FISCO PARA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

**RESSALTE-SE QUE NÃO HOUE INCLUSÃO DE NOVA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL COMO ALEGA A IMPUGNANTE**. OS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS ENCONTRAM-SE RELACIONADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO (FL. 03), QUAIS SEJAM, INCISOS VI, VII, IX E XIII DA LEI N.º 6.763/75 E INCISOS III, X, XVII E XIX DO RICMS/02.

[...]

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS OPERAÇÕES, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI N.º 6.763/75.

NÃO SOCORRE À DEFENDENTE A ALEGAÇÃO DE QUE APESAR DA FISCALIZAÇÃO TER ABANDONADO A ACUSAÇÃO INICIAL, MANTEVE A MESMA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA.

**COMO JÁ ESCLARECIDO OS VALORES APURADOS COMO SAÍDAS DESACOBERTADAS DECORRENTE DA EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA “CAIXA” FORAM MANTIDOS PARA EFEITOS DE COBRANÇA DA MULTA ISOLADA, VISTO QUE A EXIGÊNCIA DA MULTA INDEPENDE DE A MERCADORIA SER TRIBUTADA OU NÃO POR ICMS/ST, MAS SIM POR “DAR SAÍDA A MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL”, CONFORME ESTABELECE O ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, DA LEI N.º 6.763/75, IN VERBIS:”**

(...)

Com relação ao Acórdão nº 21.113/13/3ª também **não** apresenta qualquer divergência quanto à aplicação da legislação tributária, com a decisão recorrida.

Com efeito, analisando-se o acórdão indicado como paradigma, verifica-se que a exclusão da exigência de ICMS sobre o montante das saídas desacobertadas ocorreu em função de o Fisco não ter demonstrado que essas saídas possuíam vínculo com entradas também desacobertadas de documentação fiscal, hipótese em que seria afastada a alegação do Sujeito Passivo de que o imposto já havia sido retido por substituição tributária, no momento da entrada das mercadorias em seu estabelecimento:

**ACÓRDÃO Nº 21.113/13/3ª**

EMENTA:

“MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS BASEADA EM CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO LIVRO CAIXA, QUANDO O FISCO APUROU INGRESSO DE

RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL É PERMITIDA PELO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI N.º 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, AMBOS DA LEI N.º 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. NO CASO DOS AUTOS, NO ENTANTO, POR SE TRATAR DE SAÍDAS DE MERCADORIAS CUJO IMPOSTO SE RECOLHE NA ENTRADA POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO HAVENDO PROVAS DE QUE AS AQUISIÇÕES DOS PRODUTOS OCORRERAM À MARGEM DA LEGALIDADE, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO, MANTENDO-SE A MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.”

DECISÃO:

“O FISCO CHEGOU A TAL IMPUTAÇÃO FISCAL POR MEIO DA APURAÇÃO, NO LIVRO CAIXA, DA EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM E SEM LASTRO EM DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS, FATO ESTE QUE O CONDUZIU À PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NA FORMA DO ART. 194, § 3º DO RICMS/02.

EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, E 55, INCISO II, ALÍNEA “A”.

[...]

DESTACA, AINDA, QUE A TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES DA EMPRESA, PELOS REGISTROS E INFORMAÇÕES ENVIADOS À FAZENDA PÚBLICA, SÃO DE MERCADORIAS ABRANGIDAS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HAVENDO TRIBUTO A SER PAGO POR OCASIÃO DAS SAÍDAS DOS PRODUTOS.

[...]

RELATIVAMENTE À ARGUMENTAÇÃO DE QUE TODAS AS SUAS AQUISIÇÕES ESTÃO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O QUE IMPEDIRIA A EXIGÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL POR OCASIÃO DAS SAÍDAS DOS PRODUTOS, AINDA QUE SEM A DEVIDA COBERTURA DOCUMENTAL, SUSTENTA O FISCO QUE O § 3º DO ART. 194 DA PARTE GERAL DO RICMS/02 AUTORIZA A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA NO CASO DE EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR OU RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA E QUE TAL PRESUNÇÃO NÃO SE LIMITA A DETERMINADO REGIME TRIBUTÁRIO.

CONTINUA O FISCO DESTACANDO QUE NÃO SE PODE SUPOR QUE A MERCADORIA QUE SAIU DESACOBERTADA SEJA DA MESMA NATUREZA DAQUELA QUE COSTUMEIRAMENTE ENTRA E SAI COM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOCUMENTO. SE O OBJETIVO SERIA NÃO REGISTRAR A SAÍDA, CERTAMENTE NÃO HÁ O REGISTRO DA ENTRADA. ALÉM DISSO, MESMO QUE A MERCADORIA DESACOBERTADA SESUJEITE AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HÁ COMO DEFINIR COM CLAREZA SE O IMPOSTO FOI RECOLHIDO EM ETAPA ANTERIOR.

CONTUDO, NÃO É POSSÍVEL ACATAR ESSE ARGUMENTO DO FISCO, POIS, SE A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DESACOBERTADAS MILITA EM FAVOR DO FISCO, TRANSFERINDO O ÔNUS DA PROVA PARA A IMPUGNANTE, NO CASO DA ALEGAÇÃO LEVANTADA A RECÍPROCA É VERDADEIRA.

ASSIM, SENDO CASO DE COMÉRCIO DE PRODUTOS CUJA ENTRADA ESTÁ SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CABE AO FISCO COMPROVAR QUE O PAGAMENTO EQUIVALENTE ÀS SAÍDAS DESACOBERTADAS NÃO OCORREU NOS MOLDES PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO MINEIRA, UMA VEZ QUE A PRESUNÇÃO, NESTE CASO, MILITA EM FAVOR DA ORA DEFENDENTE.

ANALISANDO AS AMOSTRAGENS TRAZIDAS PELA IMPUGNANTE (FLS. 497/499), PERCEBE-SE O REGISTRO DE ENTRADAS E SAÍDAS DOCUMENTADAS COMPATÍVEIS COM A MOVIMENTAÇÃO APURADA PELO FISCO, NÃO HAVENDO QUALQUER INDÍCIO DE QUE AS SAÍDAS DESACOBERTADAS SE REFIRAM ÀS AQUISIÇÕES TAMBÉM DESACOBERTADAS.

NESSE SENTIDO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ICMS E RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO...” (GRIFOU-SE)

Destaca-se, que o crédito tributário foi reformulado e a exigência de ICMS se restringiu à parcela das saídas desacobertadas vinculadas a aquisições de mercadorias também desacobertadas de documentação fiscal:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO (FL. 748)					
TOTAL DE SAÍDAS S/NF	B. DE CÁLCULO DO ICMS	PARCELA SEM INCIDÊNCIA DO ICMS	ICMS	MR	MI
(1)	(2)	(3)=(1)-(2)	(4)=(2)X12%	(5)=(4)X50%	(6)=(1)X20%
8.471.184,22	3.433.456,36	5.037.727,86	412.014,76	206.007,38	1.694.236,84

Em outras palavras, no presente caso também **não** houve exigência de ICMS sobre a parcela das saídas desacobertadas para a qual o Fisco **não** conseguiu demonstrar que as aquisições ocorreram de forma irregular (aquisições sem notas fiscais).

Conclui-se, portanto, que as decisões confrontadas são, na verdade, convergentes, pois a exigência do ICMS somente foi admitida no presente processo em relação à parcela das saídas desacobertadas vinculada a compras de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal.

Inexiste, portanto, a alegada divergência jurisprudencial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao Acórdão nº 21.604/14/1ª também **não** é paradigma, uma vez que analisou acusação fiscal de entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, enquanto que a decisão recorrida refere-se a saídas de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal correspondente:

### **ACÓRDÃO Nº 21.604/14/1ª**

EMENTA:

“MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATOU-SE A ENTRADA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, MEDIANTE PROCEDIMENTO DE CONCLUSÃO FISCAL, CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E V DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO ART. 55, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. **ENTRETANTO, DEVE-SE ADOTAR COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA O VALOR DAS ENTRADAS, SEM AGREGAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA.** (GRIFOU-SE)

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

Exatamente por se tratar de entradas desacobertadas, a decisão paradigma determinou que a base de cálculo da multa isolada deveria corresponder ao valor das entradas, sem aplicação de margem de valor agregado.

No caso do presente processo, por se tratar de saídas desacobertadas de documentação fiscal, obviamente que a multa isolada deveria incidir sobre o montante das saídas apuradas.

Ressalte-se que o valor das saídas desacobertadas apuradas no presente processo não tem qualquer relação com Margem de Valor Agregado (MVA), pois o seu valor corresponde exatamente ao montante de recursos sem origem registrados nas contas “Caixa” e “Bancos”.

A questão da MVA somente surgiu no processo, no momento em que o Fisco utilizou o método da conclusão fiscal, para demonstrar que parte das saídas desacobertadas possuía vínculo com entradas também desacobertadas de documentação fiscal, o que respaldou a exigência do imposto sobre essa parcela.

As saídas desacobertadas, porém, no valor equivalente a R\$ 8.471.184,22, em momento algum teve seu valor alterado e **não** foram apuradas com aplicação de MVA.

Assim, como já afirmado, inexistente qualquer divergência entre as decisões confrontadas.

Diante disso, não foi atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves, José Luiz Drumond e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 03 de junho de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**