

|                   |                                      |               |
|-------------------|--------------------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 18.495/07/3 <sup>a</sup>             | Rito: Sumário |
| Impugnação:       | 40.010121485-80                      |               |
| Impugnante:       | Bazar Guri Ltda.                     |               |
| Proc. S. Passivo: | Paulo Roberto Coimbra Silva/Outro(s) |               |
| PTA/AI:           | 01.000156351-88                      |               |
| Inscr. Estadual:  | 261039235.00-10                      |               |
| Origem:           | DF/Divinópolis                       |               |

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO – ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** Constatação de que a Impugnante, mesmo depois de intimada por várias vezes a entregar os arquivos eletrônicos, não alcançou fazê-lo nos termos exigidos pela legislação, uma vez que faltaram os registros tipo 60D e 74. Exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser cancelada a exigência relativa ao período anterior a novembro de 2003, uma vez que a norma que estabelece a penalidade entrou em vigor apenas a partir de 1º de novembro de 2003, bem como deve ser ajustada a exigência remanescente à UFEMG vigente à época da ocorrência da infração.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA – RECURSO NÃO COMPROVADO.** Constatada a existência de recursos não comprovados 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 desacobertas de documentos fiscais, nos termos do artigo 194, inciso I e § 3º do RICMS/02 c/c artigo 110 da CLTA/MG. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ALTERAÇÃO CONTRATUAL - FALTA DE COMUNICAÇÃO AO FISCO –** Constatou-se que a ora Impugnante promoveu alteração societária não tendo informado a mesma ao Fisco conforme prevê o inciso IV do artigo 16 da Lei n.º 6.763/75 e artigo 55 do RICMS/02. Infração caracterizada. Mantida a penalidade isolada exigida com base no inciso IV do artigo 54 da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que o Contribuinte teria cometido as seguintes infrações:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- transmissão, em desacordo com a legislação, dos arquivos eletrônicos no período compreendido entre julho de 2003 e dezembro de 2005;

- recolhimento a menor do ICMS em virtude de saídas desacobertas de mercadorias apuradas pela constatação de recursos não comprovados na conta caixa no período compreendido entre janeiro de 2002 e dezembro de 2006;

- falta de comunicação à repartição fazendária da alteração societária registrada na JUCEMG em 04 de julho de 2006.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas previstas nos artigos 54, incisos IV e XXXIV e 55, inciso II, alínea “a” ambos da citada Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 239/251, em síntese, aos seguintes argumentos:

- é loja tradicional na cidade de Formiga, tendo 54 anos de existência;
- tem se empenhado no cumprimento de suas obrigações acessórias oriundas do SINTEGRA, razão pela qual inclusive, contratou funcionários especificamente para atenderem a tais obrigações, inobstante, a Fiscalização alega que os arquivos denominados 60D e 74 não foram corretamente transmitidos;
- tentou acordar uma prorrogação do prazo para transmissão de tais arquivos, pedido que lhe foi negado;
- a exigência da multa isolada é confiscatória, ultrapassando o caráter educativo, pois toda carga tributária devida a Minas Gerais foi corretamente recolhida;
- a imposição da multa ao contribuinte que recolhe seus débitos tributários, ainda que após a data do vencimento, implica em violação ao princípio da isonomia, pois o coloca na mesma posição daquele que foi autuado por inadimplência;
- revela-se um contra-senso penalizá-la por mero atraso na transmissão de dados que refletem obrigação acessória e não interferem na obrigação principal;
- nítida a configuração da denúncia espontânea, sendo indevida a exigência já que mero atraso na transmissão dos dados não enseja prejuízo ao erário;
- os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade estão sendo aviltados com a exigência em tela, razão suficiente para que a autuação seja cancelada;
- deve ser aplicada a norma contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, com interpretação mais favorável, cancelando a multa;
- a multa atropela a garantia ao direito de propriedade, insculpido no artigo 5º, inciso XXVII, e artigo 170, inciso II ambos da Magna Carta;

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sua boa fé é demonstrada pela contratação de mão-de-obra técnica e empresa especializada para atender às determinações legais e fazendárias, mas foi necessário despendir dois anos de esforços para a homologação do software desenvolvido, de forma que quando da fiscalização, começou a operar com o novo sistema e não lhe foi concedido prazo hábil para regularização de sua situação;

- em casos análogos, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, atendo-se ao fato de inexistir conduta dolosa do contribuinte, vem se manifestando no sentido de reduzir para 5 % (cinco por cento) a alíquota da multa isolada;

- no intuito de capitalizar e obter fontes de custeio mais viáveis que as instituições bancárias, firmou durante o exercício de 2006 alguns contratos de mútuo com seus sócios e com a empresa B. Guri Empreendimentos Imobiliários Ltda.;

- efetua vendas com prazo maior que aqueles contratados com seus fornecedores, provocando a necessidade constante de capital de giro e a busca de recursos que permitam viabilizar suas atividades, adquirir mercadorias e honrar seus compromissos com os fornecedores;

- como alternativa a uma capitalização via sistema financeiro, optou por firmar contratos de mútuos com seus sócios e empresas ligadas, nos termos estabelecidos pelos artigos 586 a 592 do Código Civil Brasileiro, estando referidos mútuos corretamente lançados em sua escrita contábil;

- em 02 de janeiro de 2006 foi contraído um mútuo com a empresa ligada B. Guri Empreendimentos Imobiliários, sendo necessário um novo mútuo realizado em 1º de março de 2006, este com o sócio Paulo Pereira Couto e finalmente um mútuo contraído em 1º de abril de 2006 com o sócio Paulo César Antunes Couto;

- não houve, em momento algum, saída desacobertada e, verificadas suas contas contábeis encontra-se o débito e crédito dos valores exigidos na autuação;

- em 04 e 19 de setembro e 28 de dezembro de 2006, mesmo exercício, portanto, do recebimento dos valores pactuados, houve a quitação do montante total;

- para cada débito há um valor creditado para quitação do mútuo contraído;

- a parcela devida que ultrapassa o exercício seguinte foi regularmente escriturada na contabilidade da Mutuante, cuja documentação foi entregue ao fiscal;

- os demais valores autuados como saída desacobertada resultam de mera confusão fiscal quando da verificação do livro caixa;

- todos os valores autuados, lançados a débito da conta caixa, tiveram como contrapartida a conta Clientes, e foram originados da necessidade de ajustar o saldo;

- o fiscal presume equivocadamente a omissão de receita ao deparar-se com a contabilização dos débitos, mas estes refletem sua realidade e foram feitos de acordo com as normas de contabilidade, não podendo ser presumidos como ilícito tributário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em nosso ordenamento jurídico somente se permite a presunção de boa fé, posto que, conforme brocardo “má fé se prova e boa fé se presume”, não restando comprovada sua má fé;

- o fechamento das contas contábeis sequer foi suscitado, tendo a autuação se limitado a relacionar os débitos em caixa como se saídas desacobertas fossem;

- o registro de alteração contratual na Junta Comercial torna pública a alteração procedida, o que dispensa o contribuinte de qualquer outra manifestação acerca do registro procedido, sendo equivocada a multa que não se justifica tendo em vista não decorrer da falta de comunicação qualquer prejuízo ao Fisco mineiro.

Ao final, requer perícia formulando quesitos, pede seja julgado improcedente o lançamento e, alternativamente, que seja reduzido o valor da multa.

O Fisco, em manifestação de fls. 297/307, refuta as alegações da defesa aos fundamentos a seguir resumidos:

- a perícia é totalmente desnecessária para elucidar a questão suscitada;

- a Impugnante foi intimada por diversas vezes a entregar os arquivos eletrônicos e o presente Auto de Infração só veio a ser lavrado em 15 de agosto de 2007, ou seja, quase cinco meses após a primeira intimação;

- a transmissão dos arquivos eletrônicos, com todos os registros elencados na legislação, é uma obrigação do contribuinte que não pode dela se esquivar sob a alegação de que a falta dessa obrigação não resultou em prejuízo ao Erário, pois a falta dessa transmissão dificulta o trabalho do fisco em auditar as operações da empresa;

- um contribuinte não se torna inadimplente somente por descumprimento de uma obrigação principal, mas também, por descumprimento de uma obrigação acessória, no presente caso, a transmissão de arquivos eletrônicos;

- a teoria do confisco, referida pela Impugnante, relativamente à multa aplicada, não merece prosperar, haja vista que a Constituição Federal de 1998, ao dispor sobre feito confiscatório, restringiu-se a tributos e não a penalidades;

- não foi o contribuinte autuado com relação aos arquivos eletrônicos dos anos de 2006 a 2007, seja por tê-los retransmitido anteriormente à autuação ou, no caso de 2006, por ter se comprometido a retransmiti-los até o mês de setembro de 2007, o que efetivamente ocorreu, mas os arquivos eletrônicos dos meses de fevereiro de 2006 e fevereiro de 2007 continuam sem apresentar o registro 74 (Inventário);

- deve ser mantida a multa isolada em seus valores originais;

- passa a proceder à análise dos valores denominados pela Impugnante de “empréstimos contraídos com seus sócios e empresas ligadas”, afirmando que a mesma falhou não só em comprovar a efetiva entrega do numerário, como também sua origem;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que o suposto empréstimo figure tanto na Declaração do Imposto de Renda da mutuante como em seu livro Razão Analítico, isso não prova nem a origem do recurso, e muito menos sua efetiva entrega;

- a análise do livro Razão Analítico da Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários Ltda., ano 2006, permite constatar que a empresa não possuía recursos para efetuar o empréstimo em questão no dia 02 de janeiro de 2006 e, para tanto, contraiu empréstimo com seu sócio, Sr Paulo Pereira Couto (sócio também da Autuada), apresentando apenas um novo instrumento particular e contrato de abertura de crédito em conta corrente (fls.112/113);

- o artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, subsidiário à legislação estadual, é bastante claro ao estabelecer que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociavelmente com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores;

- não só a origem dos recursos supridores do caixa não foi comprovada pelo contribuinte, como também a efetividade de entrega do numerário, permitindo a conclusão pela omissão de receita através da saída desacobertada, restando ao Fisco desconsiderar os lançamentos contábeis, nos termos do artigo 194, §3º do RICMS/MG;

- quanto aos lançamentos denominados “Valor ref ajuste de saldo”, “Valor ref estorno de recebimentos”, “estorno de recebimento”, “estorno de lançamento” e “ajuste de lançamento”, foi o contribuinte intimado a apresentar esclarecimentos, mas não obteve êxito, sendo que os referidos lançamentos englobam um período de três anos e o argumento de defesa se refere apenas a lançamentos indevidos efetuados quando da implementação do sistema de vendas de cartão de crédito próprio;

- no que tange aos demais lançamentos a débito de “Caixa” e a crédito de “Cartão Clientes Bazar Guri”, a alegação de que se referiram a estornos não se sustenta, pois deveria haver lançamentos anteriores a crédito de “Caixa” e a débito de “Cartão Clientes Bazar Guri”;

- a alegação de bitributação não procede, pois não foi comprovada a tributação quando da efetiva venda, ocorrendo a presunção de saída desacobertada, tanto em virtude de apuração de saldo credor na Conta Caixa quanto em virtude de recursos não comprovados na mesma conta, com base no artigo 194, §3º do RICMS/02;

- resta caracterizado que as operações de suprimento de Caixa eram fictícias já que o contribuinte não conseguiu comprovar nem a origem, nem a efetiva entrega do numerário no caso dos supostos empréstimos, nem os demais valores lançados a débito da conta caixa, para o qual criou uma nova figura - “estorno de estorno”;

- não pode a Autuada alegar que o mero registro da alteração contratual junto à JUCEMG torna público o fato, eximindo-se da obrigatoriedade insculpida no inciso IV do artigo 16 da Lei nº 6.763/75 e inciso V do artigo 96 do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final, requer seja julgado procedente o lançamento.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara, a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado em função das seguintes imputações fiscais:

- transmissão, em desacordo com a legislação, dos arquivos eletrônicos no período compreendido entre julho de 2003 e dezembro de 2005 – exigência da Multa Isolada capitulada no inciso XXXIV do artigo 54 da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS em virtude de saídas desacobertadas de mercadorias apuradas pela constatação de recursos não comprovados na conta caixa no período compreendido entre janeiro de 2002 e dezembro de 2006 – exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso II, alínea “a” do artigo 55 da mesma lei;

- falta de comunicação à repartição fazendária da alteração societária registrada na JUCEMG em 04 de julho de 2006 – exigência da Multa Isolada prevista no inciso IV do artigo 54 da Lei nº 6.763/75.

### **Da Perícia**

Propugna o sujeito passivo pela demonstração de suas razões de defesa, principalmente a fim de que sejam esclarecidos os lançamentos por ela efetuados, por meio de realização de prova pericial. Para tanto formula os quesitos constantes de fl. 250.

Cumprе destacar que a matéria relativa a prova pericial está disposta no artigo 116 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, com suas alterações posteriores que assim determina:

“Art. 116 - O requerimento de perícia será indeferido quando esta for:

I - desnecessária para elucidar a questão;

II - supérfluo por outras provas produzidas;

III - de realização impraticável;

IV - meramente protelatória.”

Ressalte-se que todas as alegações da Defendente encontram elementos nos autos que permitem sua avaliação precisa e com a acuidade demandada pelo julgamento administrativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante não trouxe nenhum fato novo que pudesse trazer à tona dúvidas de qualquer natureza, e as provas constantes dos autos são suficientes para a análise do lançamento em discussão.

A prova pericial trata-se de recurso que deve ser acionado para trazer aos autos esclarecimentos técnicos específicos controversos nos autos, alheios à matéria tributária, mas fundamentais ao discernimento do julgador para decidir sobre a realização do fato gerador, bem como ao montante devido ou sua apuração. Como pode ser visto dos quesitos apresentados à fl. 250, tal não ocorre no caso em análise.

Do Auto de Infração, bem como do relatório a ele anexo, consta a descrição clara e precisa das irregularidades apuradas pelo Fisco, a menção dos dispositivos legais infringidos e os das penalidades cominadas.

Como se não bastasse, o embate trazido pela Postulante com relação ao mérito do feito demonstra sua perfeita compreensão com relação à natureza da irregularidade apurada pelo Fisco, bem como em alguns pontos de sua peça impugnatória chega a responder aos quesitos por ela mesma formulados. Da síntese da peça de defesa constante do relatório anterior é possível perceber que a mesma abordou todas as irregularidades a ela imputadas com argumentos que demonstram seu total entendimento da questão, embora discorde do entendimento da Fiscalização mineira sobre a apuração dos valores lançados em sua escrita fiscal.

Ademais, dentre os quesitos apresentados há alguns que não têm qualquer interferência no deslinde da questão, tais como:

*“1) Pode o Sr. Perito atestar a existência de sistema de gestão (programa de computador). Caso positivo, qual a data de sua homologação?”*

*2) Pode o Perito informar a regularidade no cumprimento da obrigação fiscal, da apuração e do recolhimento do tributo no período sob comento?*

*3) Pode o Sr. Perito constatar se os arquivos SINTEGRA, contendo os anexos 60D e 74 (objetos da presente autuação) foram entregues em relação ao exercício de 2007, utilizando-se, para elaboração, o sistema de informática desenvolvido pela empresa?*

.....”

Como pode ser visto dos autos não está em discussão a existência de sistema de gestão próprio da empresa, tampouco a data de sua homologação. Também não se discute neste ponto da autuação o regular cumprimento da obrigação principal, mas sim o regular cumprimento da obrigação acessória. No entanto, deve ser destacado que, em outro ponto da autuação, afirma o Fisco que efetivamente a obrigação principal também não foi atendida a contento em face das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal hábil.

Cumpram também frisar que a entrega de arquivos eletrônicos questionada nestes autos não é do exercício de 2007, mas dos exercícios de 2003 a 2005.

Pelo exposto, é desnecessária a realização de prova pericial já que seu resultado, diante dos quesitos trazidos pela Impugnante, não contribuirá para o deslinde da questão.

Assim, preliminarmente, deve ser indeferido o pedido de prova pericial, sendo que o amplo direito de defesa está efetivamente garantido à Impugnante no presente processo.

### **Do Mérito**

Para melhor visualização e compreensão desta decisão, passa-se a analisar cada um dos pontos da autuação relativa ao lançamento em apreciação.

#### **Item 1 - Transmissão, em desacordo com a legislação, dos arquivos eletrônicos no período compreendido entre julho de 2003 e dezembro de 2005**

Neste item é exigida a Multa Isolada capitulada no inciso XXXIV do artigo 54 da Lei nº 6.763/75 relativa ao período de julho de 2003 a dezembro de 2005.

Importante ressaltar ter sido feita uma análise preliminar dos arquivos transmitidos pela Impugnante, tendo o Fisco constatado a inexistência de registros tipo 60D e 74, conforme telas do Auditor Eletrônico de fls. 06/08.

Intimada por várias vezes a retransmitir os arquivos eletrônicos com as correções necessárias, conforme comprovam os documentos de fls. 32/38, a Defendente não alcançou cumprir a obrigação acessória. Destaque-se que todas as intimações continham a informação sobre a inexistência dos registros tipo 60D e 74 nos arquivos até então transmitidos.

Deve ser ressaltado que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação dita acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação.

Na esteira das determinações contidas no Código Tributário Nacional, artigo 136, e reproduzidas na Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

A obrigatoriedade de entregar, mensalmente, os arquivos eletrônicos solicitados pelo Fisco, encontra-se prevista nos artigos 10 e 11, do Anexo VII do RICMS/2002, *in verbis*:

“Art. 10 – Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e saída de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

.....

Art. 11 - A entrega do arquivo eletrônico de que trata o artigo anterior, observado o disposto o artigo 39 desta Parte, será realizada, mensalmente, através de sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

.....

§ 2º - O recibo de entrega do arquivo será gerado após a transmissão da mídia.

....."

Em face da constatação, a Fiscalização promoveu várias intimações como já destacado anteriormente e comprovado nos autos às fls. 32/38, estabelecendo o prazo previsto no artigo 39 do Anexo VII do RICMS/2002, que assim dispõe:

"Art. 39 - O contribuinte fornecerá ao Fisco, quando exigido, os documentos e o arquivo eletrônico de que trata este Anexo, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, contado da data da exigência, sem prejuízo do cumprimento da obrigação prevista no artigo 11 da Parte 1 deste Anexo e do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meio eletrônico."

Note-se, pois, que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se caracterizada nos autos.

Em face da arguição de defesa de que não lhe foi concedido prazo para regularização da entrega dos arquivos eletrônicos, deve ser frisado que a primeira intimação feita à ora Impugnante relacionada aos arquivos eletrônicos foi por ela recebida em 21 de março de 2007 (data recebimento Aviso de Recebimento - AR). Em seguida, outras três intimações foram formalizadas, datadas, respectivamente, de 08 de maio de 2007, 18 de maio de 2007 e 09 de julho de 2007. Conforme se depreende da leitura dessas intimações, o prazo para transmissão dos arquivos eletrônicos era de cinco dias a partir da ciência da intimação. No entanto, o Auto de Infração neste ato analisado só foi lavrado em 15 de agosto de 2007, ou seja, quase cinco meses após a primeira intimação. Assim, a Impugnante teve prazo para regularização da situação relativa aos arquivos eletrônicos, mas não há nos autos qualquer notícia de que tal tenha ocorrido.

A transmissão dos arquivos eletrônicos, com todos os registros elencados na legislação, como já dito e merece ser repetido pela importância, é uma obrigação do contribuinte, disposta nos artigos 16, inciso III da Lei nº 6.763/75 e 96, inciso IV do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, bem como no Anexo VII, também do RICMS/02, não podendo dela se esquivar a Impugnante sob a alegação de que a falta dessa obrigação não resultou em prejuízo ao Erário. Cabe ressaltar que os arquivos eletrônicos são fundamentais no desenvolvimento dos trabalhos fiscais que visam perquirir o exato recolhimento do ICMS.

A multa isolada exigida pela transmissão irregular dos arquivos eletrônicos não pode, no entanto, como quer a Impugnante, ser confundida com o recolhimento do ICMS devido mensalmente. A multa isolada ora em discussão é resultado do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a transmissão de arquivos eletrônicos em regularidade com a legislação, e não tem relação direta com a obrigação principal do contribuinte de recolher o imposto devido mensalmente.

Acrescente-se que a teoria do confisco, referida pela Impugnante, relativamente à multa aplicada, não merece prosperar, seja em face das limitações do órgão julgador administrativo, nos termos do artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, seja em virtude de que a Constituição Federal de 1998, em seu artigo 150, inciso IV, ao dispor sobre feito confiscatório, restringiu-se a tributos e não a penalidades.

No mesmo sentido, tem-se a alegação de atentado ao direito à propriedade.

Mais uma vez, ressalte-se que não só o prazo disponibilizado ao contribuinte foi dilatado de maneira bastante expressiva, como também é importante esclarecer que, apesar de as intimações relacionadas nas fls. 32/38 se referirem ao período compreendido entre janeiro 2003 e fevereiro 2007, não foi o contribuinte autuado com relação aos arquivos eletrônicos dos anos de 2006 e 2007, seja por tê-los retransmitido anteriormente à autuação ou, no caso de 2006, por ter se comprometido a retransmiti-los até o mês de setembro de 2007, o que, segundo informações do Fisco, efetivamente ocorreu. Entretanto, analisando os arquivos retransmitidos, disponíveis no catálogo SINTEGRA, segundo informação do Fisco que não encontra prova em contrário nos autos, comprova-se que a ora Impugnante continuava em falta com suas obrigações perante o Estado, mormente com relação aos arquivos eletrônicos dos meses de fevereiro de 2006 e fevereiro de 2007, que continuam sem o registro 74 (Inventário), imprescindível em muitos trabalhos de fiscalização, especialmente levantamentos quantitativos.

No que concerne à exigência por período de apuração, observa-se que, de acordo com o artigo 11 acima transcrito, existe obrigatoriedade de entrega, mensalmente, dos arquivos eletrônicos.

Como se percebe pela legislação transcrita e através da constatação fiscal, até o dia 15 do mês subsequente ao das operações ou prestações, o Contribuinte não havia cumprido sua obrigação, ou seja, entregue os arquivos eletrônicos, acarretando, dessa forma, a aplicação da penalidade prevista no inciso XXXIV, do artigo 54, da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XXXIV -por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.” (Com redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03)

Dessa forma, de todo o exposto, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Entretanto, como visto acima, o dispositivo pertinente à penalidade exigida apenas entrou em vigor com o advento da Lei nº 14.699/03, em novembro de 2003. Desta forma, não há como se exigir tal penalidade de forma retroativa, ou seja, antes de novembro de 2003, devendo ser excluídas as exigências anteriores a referido período.

Além desta exclusão, deve também o trabalho fiscal ser adequado quanto aos valores atribuídos à penalidade isolada aplicada.

Nesta linha, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização, para o período objeto da autuação seria a aplicação da UFEMG vigente à época dos fatos geradores.

A Impugnante não comprovou o cumprimento de suas obrigações legais, não só ignorando sua obrigação em retransmitir os arquivos referentes a 2003, 2004 e 2005, objeto da autuação, como retransmitindo com erros os arquivos referentes a 2006 a 2007, segundo informações trazidas aos autos pelo Fisco.

Por este fato, apesar da informação dos autos dar conta de que não foi constatada reincidência por parte da Impugnante na mesma infração (fl. 311), a Câmara não alcançou a maioria de votos necessária para aplicação do permissivo legal para reduzir ou cancelar a multa isolada, nos termos do artigo 53, § 3º da Lei n.º 6.763/74, *in verbis*:

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

.....

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

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

Note-se que as decisões tomadas neste órgão quanto à aplicação do permissivo legal em situações como a dos autos, geralmente leva em consideração o cumprimento, ainda que após a lavratura do Auto de Infração, da obrigação acessória.

**Item 2 - Recolhimento a menor do ICMS em virtude da saídas desacobertas de mercadorias, apuradas pela constatação de recursos não comprovados na conta caixa no período compreendido entre janeiro de 2002 e dezembro de 2006**

Neste item são exigidos o ICMS considerado devido pelo Fisco, a respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no inciso II, alínea “a” do artigo 55 da mesma lei.

O Fisco, ao analisar os livros “Caixa” da Impugnante, relativamente ao período entre janeiro de 2002 e dezembro de 2006, verificou a existência de lançamentos contábeis, listados na planilha de fl. 13, a respeito dos quais foram requeridas, por meio de intimações próprias, informações adicionais, bem como comprovação da efetividade de sua ocorrência.

No que tange aos lançamentos a débito da conta “Caixa”, a Impugnante alega se tratarem de empréstimos contraídos e estornos de lançamentos, mas por não terem sido apresentadas provas concretas da origem e efetiva entrada do numerário, estes foram considerados suprimentos de caixa não comprovados, tendo o Fisco presumido a omissão de receita em virtude de saídas desacobertas.

Inicialmente, cumpre destacar que já consta do presente processo, desde seus primórdios, o fato inquestionável de ter sido solicitado ao Contribuinte que apresentasse os fatos, causas, motivos e circunstâncias que o levaram a contrair empréstimos de terceiros. O Fisco solicitou, ainda, conforme intimação de fl. 18, que a ora Impugnante apresentasse comprovante bancário, bem como cópia do contrato do empréstimo.

Entretanto, veio aos autos apenas uma manifestação da Impugnante, fls. 104/105.

A Lei nº 6.763/75 é clara ao determinar que constitui obrigação do contribuinte escriturar livros e emitir documentos fiscais em forma regulamentar, bem como pagar o imposto devido, segundo prescreve o artigo 16, incisos VI e IX.

Também é dever do contribuinte entregar ao destinatário da mercadoria, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada, conforme preceitua o inciso VII do mesmo artigo 16 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

**“SEÇÃO II**

**Das Obrigações dos Contribuintes**

Art. 16 – São obrigações do contribuinte:

.....  
VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.  
.....

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;  
....."

Verifica-se que o procedimento adotado pelo Fisco encontra-se respaldado pelo artigo 42, § 1º e artigo 50 da Lei nº 6.763/75, combinado com os artigos 190 e 194, inciso I e artigo 201, inciso II, ambos do RICMS/02.

Cumpre lembrar as disposições contidas no artigo 194 do Regulamento do ICMS que norteiam o trabalho realizado. Assim tem-se:

"Art. 194 - Para apuração das operações ou 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 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 desacobertas de documento fiscal".

A Impugnante argumenta que os valores apurados estão justificados por empréstimo de mútuo para suprimento de caixa, entretanto, como se verá a seguir, as provas dos autos não atestam a veracidade fática destas afirmações.

O trabalho fiscal se baseou exclusivamente no levantamento de caixa, desta forma, tem-se que o trabalho fiscal foi realizado em conformidade com o artigo 194 do RICMS/02, e efetivamente comprovou a ocorrência da irregularidade em análise deste item.

Portanto, o método utilizado pela fiscalização foi adequado e suficiente para apurar a ocorrência do fato gerador do imposto, sobre o qual, no caso, incide o imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que de outro modo não poderia agir o Fisco, já que a Impugnante não comprovou que todas as saídas de mercadorias estavam acobertadas do devido documento fiscal.

Assim, não pode prosperar a defesa da ora Impugnante, desprovida de provas de suas assertivas, em face da regularidade do procedimento fiscal e das penalidades que lhe foram aplicadas.

Lembre-se que a exigência do Auto de Infração decorre da apuração de lançamentos contábeis que noticiam ingressos de recursos na empresa, cuja origem não restou comprovada com documentação idônea.

Cabe destacar que pelo Código Civil, em seu artigo 221, a transmissão creditícia ou de direitos deve revestir-se de formalidades, entre as quais o registro público, na hipótese de ser oponível a terceiros, *in verbis*:

"Art. 221 - O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único - A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal"

Neste diapasão, tem-se que o contrato cria obrigações entre as partes, mas, para que tais obrigações possam atingir terceiros é necessário que esteja registrado.

Os lançamentos na escrita fiscal ou contábil devem estar lastreados em documentos que confirmem a operação ali mencionada, capazes de provar a origem e o destino dos recursos movimentados pela empresa e a efetiva entrega/transferência dos recursos.

A Impugnante argumenta que a mera escrituração contábil dos empréstimos e suas quitações ou, no caso em que os empréstimos não foram quitados dentro do mesmo exercício, sua escrituração pela empresa mutuante seriam suficientes para comprovar a operação do mútuo.

Entretanto, estabelece o artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, legislação subsidiária à estadual, a necessidade de comprovação da origem dos recursos juntamente com a sua efetiva entrega, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores. Mas de todo o processo não é possível se verificar a existência desta prova.

Segundo declaração da Impugnante, protocolada na AF/Divinópolis no dia 14 de junho de 2007 (fls. 104 e 105), tais empréstimos teriam sido contraídos em moeda corrente nacional, não figurando em extratos de contas correntes bancárias mantidas pela mutuária, tampouco pelos mutuantes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente a esses empréstimos, apresenta a Impugnante Contratos de Abertura de Crédito em Conta Corrente firmados entre o contribuinte e seus sócios Paulo Pereira Couto e Paulo César Antunes Couto, datados, respectivamente, de 02 de janeiro de 2006 e 15 de fevereiro de 2006 (Fls. 106/107 e 110/111), bem como Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos sócios mutuantes, ano base 2005 e 2006 (fls. 114/115).

Inobstante a alegação de os empréstimos dos dias 1º de março de 2006 e 1º de abril de 2006 terem sido quitados em sua totalidade dentro do período, não figurando, portanto, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física intimadas, como alegado pela própria Defendente, tais declarações teriam seu papel na comprovação da origem do numerário – que os mutuantes teriam capacidade financeira para suportar dispêndio financeiro daquela magnitude nas datas dos empréstimos. Entretanto, no caso em voga, a Impugnante não alcançou comprovar a efetiva entrega do numerário, como também sua origem.

A própria Defendente, em sua declaração retromencionada, alega que o empréstimo não teria se dado por via bancária, apresentando, como prova da entrega do numerário, tão somente um contrato de abertura de crédito em conta corrente. Tal contrato é instrumento particular celebrado entre o contribuinte e os seus sócios mutuantes, e não se presta como prova cabal da efetiva entrega do numerário, como também sua origem.

Partindo-se dessa mesma declaração de que o empréstimo não ocorreu por via bancária, ainda que se considerasse provada a entrega, o que não ocorreu, o sócio mutuante deveria ter toda essa soma disponibilizada em espécie, mas não é o caso, segundo pode-se depreender da análise das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física apresentadas.

Mesmo considerando-se o dinheiro em espécie declarado em 31 de dezembro de 2005, mais os rendimentos apurados pelos sócios ao longo de todo o ano de 2006, e partindo-se do pressuposto que os mesmos tenham sido auferidos em sua totalidade até as datas dos supostos empréstimos (no primeiro trimestre do ano de 2006), ainda assim conclui-se que os sócios não tinham o montante supostamente emprestado (R\$ 250.000,00 – Sr. Paulo Pereira Couto e R\$ 150.000,00 – Sr. Paulo César Antunes Couto) em espécie nas datas dos lançamentos.

No que tange ao empréstimo supostamente efetuado no dia 02 de janeiro de 2006, no valor de R\$ 250.000,00 no qual figura a empresa Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários Ltda. como mutuante, a natureza da operação é semelhante às situações descritas acima, qual seja, empréstimo efetuado em moeda corrente nacional, sem comprovação de movimentação bancária tanto do mutuante, como da mutuária. Apresenta, como no caso anterior, Contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente (fls. 108/109), além da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica da mutuante (fls. 146/166), na qual figura o empréstimo em questão, e livro Razão Analítico, também da mutuante (fls. 167/169).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda que pudesse argüir, no presente caso, a existência de uma prova mais robusta da ocorrência do suposto empréstimo, uma vez que figura tanto na Declaração do Imposto de Renda da mutuante como em seu livro Razão Analítico, isso não prova nem a origem do recurso, e muito menos sua efetiva entrega.

A análise do livro Razão Analítico da Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários Ltda., ano 2006, permite constatar que a empresa não possuía a totalidade dos recursos para efetuar o empréstimo em questão no dia 02 de janeiro de 2006. Para tanto, nesta mesma data, contraiu um empréstimo no valor de R\$ 155.000,00 com seu sócio, Sr. Paulo Pereira Couto (sócio também da Bazar Guri Ltda.). A respeito deste novo mútuo, entre Bazar Guri Empreendimentos Ltda. e o Sr. Paulo Pereira Couto, a Impugnante apresenta apenas um novo instrumento particular e contrato de abertura de crédito em conta corrente (fls. 112/113).

Apesar da Declaração de Imposto de Renda do Sr. Paulo Pereira Couto conter no campo “Declaração de bens e direitos” o montante de R\$ 120.000,00 em espécie, em 31 de dezembro de 2005 (fl. 118), não é explicado nos autos a razão pela qual ele teria de efetuar um empréstimo a uma de suas empresas, para que imediatamente depois, esta mesma efetuasse um novo empréstimo a outra de suas empresas.

Cabe lembrar que além dos R\$ 120.000,00 aqui supostamente emprestados ao Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários, o Sr. Paulo Pereira Couto teria também emprestado outros R\$ 250.000,00, para os quais não comprovou, a origem.

Mesmo considerando-se a existência de tal transação como razoável (empréstimo do Sr. Paulo Pereira Couto ao Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários Ltda., e desta para Bazar Guri Ltda.), e acatando-a como prova da origem dos recursos referentes ao lançamento no dia 02 de janeiro de 2006 a título de empréstimo entre as duas empresas, pertinente se faz novamente a menção ao artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que estabelece dever a comprovação da origem dos recursos ser feita cumulativa e indissociavelmente com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores.

Não demonstrada a efetiva entrega do numerário, seja por meio de extratos bancários, depósitos ou outros meios de prova, resta a operação de empréstimo não comprovada, cabendo a presunção fundada no Regulamento do ICMS mineiro de omissão de receita em virtude de saída desacoberta de documentação fiscal.

Destaca-se que a respeito do lançamento débito na conta caixa/crédito nas empresas, foi a Impugnante intimada a apresentar esclarecimentos, bem como a origem dos recursos e a efetividade de entrega do numerário. Na declaração protocolada no dia 14 de junho de 2007, a mesma informa: *“por último, esclarecemos que o empréstimo adquirido em 18/01/2006 no valor de R\$ 58.565,45 foi contraído sob a forma de mútuo em dinheiro, conforme cópia de Contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente, firmado naquela data e anexado à presente em atendimento ao solicitado por Vsas.”*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, os contratos de abertura de crédito em conta corrente apresentados se resumem àqueles em que figuram, como mutuantes, o Sr. Paulo Pereira Couto, de 02 de janeiro de 2006. Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários Ltda., de 05 de janeiro de 2006, e o contrato de fls. 108/109, em que consta como mutuária a empresa Bazar Guri Empreendimentos Imobiliários. Assim, nenhum deles se refere ao dia 18 de janeiro de 2006, restando essa alegação não comprovada, não tendo sido nenhum outro documento apresentado.

A respeito dos lançamentos sob as denominações “Valor ref ajuste de saldo”, “Valor ref estorno de recebimentos”, “estorno de recebimento”, “estorno de lançamento” e “ajuste de lançamento”, constantes da planilha de fl. 13, foi a Impugnante também intimada a apresentar esclarecimentos, bem como comprovar documentalmente a sua ocorrência. No entanto, no mesmo sentido, em sua impugnação, a Defendente argumenta que os valores autuados se tratam de meros estornos, com o fim de ajustar o saldo da conta clientes, quando seu saldo estivesse maior do que o controle do crediário, procedendo-se ao lançamento e baixa por recebimento da conta Clientes e, em contrapartida, débito na conta Caixa.

Os lançamentos listados na planilha de fl. 13 englobam um período de três anos. Assim, o argumento de que se referem apenas a lançamentos indevidos efetuados quando da implementação do sistema de vendas de cartão de crédito próprio não se sustenta.

O lançamento “crédito em caixa/débito em clientes” relacionado repetidamente na planilha de fl. 13, somente se justifica em contabilidade em caso de estorno. Porém, para tomar-se como verdadeira a alegação da Impugnante de que todos os lançamentos listados na referida planilha a débito de caixa e a crédito de clientes também se referem a estornos, é necessário partir-se do pressuposto de que o lançamento sob a denominação “valor ref. ajuste de saldo” em fevereiro de 2003, a título de débito em “Caixa”/crédito em “Clientes Cartão Bazar Guri” seria, então notificação de lançamento(s) anterior(es) e inverso(s), ou seja, a crédito de “Caixa” e a débito de “Cartão Clientes Bazar Guri.” Pela análise dos livros da Impugnante esse suposto lançamento anterior não ocorreu antes do lançamento em 07 de fevereiro de 2003, como, também, sua existência só seria possível em casos de estorno.

Quanto aos demais lançamentos a débito de “Caixa” e a crédito de “Cartão Clientes Bazar Guri” listados na planilha de fl. 13 - meses de maio, junho, agosto, setembro e novembro de 2005 – a alegação da Defendente de que se referiram a estornos também não se sustenta, pois seria necessário haver um ou mais lançamentos anteriores a crédito de “Caixa” e a débito de “Cartão Clientes Bazar Guri”. Até existem lançamentos anteriores dessa natureza, mas seus valores não coincidem com os valores em questão. Além disso, a Impugnante não faz referências a que lançamentos eles se refeririam, nem apresenta provas a respeito, mesmo após intimada.

Desta forma, os lançamentos a débito de caixa listados à fl. 13 nos dias 07 de fevereiro de 2003, 31 de maio de 2005, 30 de junho de 2005, 31 de agosto de 2005 e 30 de novembro de 2005 foram considerados como suprimentos indevidos de Caixa, para os quais nem a origem, nem a efetiva entrega do numerário, foi comprovada,

cabendo a conclusão de omissão de receita através da saída desacobertada de documentação fiscal.

Também não pode ser acatada a alegação de bitributação levantada pela Impugnante, uma vez não ter sido comprovada a tributação quando da efetiva venda.

No presente caso, restou plenamente caracterizado que as operações de suprimento de Caixa eram fictícias, já que a Impugnante não conseguiu comprovar nem a origem nem a efetiva entrega do numerário, no caso dos supostos empréstimos, nem os demais valores lançados a débito da conta Caixa.

**Item 3 - Falta de comunicação à repartição fazendária da alteração societária registrada na JUCEMG em 04 de julho de 2006**

Neste item é exigida a Multa Isolada capitulada no inciso IV do artigo 54 da Lei nº 6.763/75 uma vez que a Impugnante, após intimada, apresentou seu contrato social (14ª alteração contratual e consolidação), registrada na JUCEMG em 04 de julho de 2006, onde consta quadro societário diverso daquele informado à Administração Fazendária de sua circunscrição.

Pelo descumprimento da obrigação acessória, foi lavrado o Auto de Infração exigindo-se a Multa Isolada prevista pelo artigo 54, IV, da Lei 6.763/75, a qual está em perfeita consonância com a conduta imputada à Impugnante.

"Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....  
IV - por não comunicar à repartição fazendária as alterações contratuais e estatutárias de interesse do Fisco, a mudança de domicílio fiscal, a mudança de domicílio civil dos sócios, a venda ou transferência de estabelecimento e o encerramento ou a paralisação temporária de atividades, na forma e prazos estabelecidos em regulamento - 1.000 (mil) UFEMGs por infração;

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

Não há como se acatar a alegação da Impugnante de que o registro da alteração contratual na JUCEMG torna público o fato e dispensa a obrigatoriedade de prestação da informação ao Fisco.

Como pode ser visto na norma acima transcrita que impõe sanção para o descumprimento de obrigação acessória, bem como no inciso IV do artigo 16 da Lei nº 6.763/75 e inciso V do artigo 96 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, existe a obrigação de prestar a informação diretamente ao Fisco Mineiro, *in verbis*:

**"SEÇÃO II**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Das Obrigações dos Contribuintes

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

.....

IV - comunicar à repartição fazendária alteração contratual e estatutária de interesse do Fisco, bem como mudança de domicílio fiscal, de domicílio civil dos sócios, venda ou transferência de estabelecimento, encerramento ou paralisação temporária de atividades, na forma e prazos estabelecidos em regulamento;

.....”

Portanto, correta a exigência do Fisco também neste item.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir do item 1 do Auto de Infração os meses anteriores a novembro de 2003, além de adequar a UFEMG ao mês de ocorrência da infração. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 06/12/07.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Presidente/ Revisor**

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