

Acórdão: 3.223/07/CE Rito: Sumário  
Recurso de Ofício: 40.110120474-14  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Artesanato de Fogos Estrela Ltda  
Proc. S. Passivo: Leonardo de Castro Francisco/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000151643-39  
Inscr. Estadual: 604.483797.00-72  
Origem: DF/Divinópolis

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO.** Constatado nos autos que a ora Recorrida deixou de atender intimação do Fisco para a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e Estoque, justificando, assim, a aplicação da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso XXXV da Lei n.º 6.763/75, que deve, entretanto, ser adequada à alínea "a" do citado dispositivo.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA - SALDO CREDOR.** Constatada a existência de saldo credor e ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa" da ora Recorrida, o que autoriza a presunção, dada à ausência de provas em contrário, de ocorrência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, nos termos do artigo 194, inciso I e § 3º do RICMS/02 c/c artigo 110 da CLTA/MG. Exige-se ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6763/75. Legítimo o procedimento adotado para apurar a quantidade saída sujeita à tributação regular, bem como adoção da alíquota interna de 25%. Corretas as exigências fiscais, justificando-se, assim, a reforma da decisão recorrida.

**Recurso de Ofício parcialmente provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre as seguintes imputações fiscais:

1) falta de escrituração do livro Fiscal de Registro e Controle da Produção e do Estoque e, mesmo tendo sido formalizada intimação para que a empresa procedesse tal escrituração após início da ação fiscal, a mesma não o fez, tendo apresentado ao Fisco declaração onde afirma não possuir o livro.

2) saídas desacobertadas, caracterizadas face à existência de recursos não comprovados na conta caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas, respectivamente nos artigos 56, inciso II; 54, inciso XXXV, alínea "b" e 55, incisos II, alínea "a", todos da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 174/200, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 295/303.

A Auditoria, em despacho de fls. 306 indefere formalmente o requerimento de prova pericial, sendo a Impugnante regularmente intimada da decisão conforme documento de fls. 308/309.

A Impugnante apresentou Recurso de Agravo (fls. 310/313) contra a decisão da Auditoria que indeferiu a prova pericial.

A Auditoria retorna o processo à origem às fls. 318, para que o Fisco esclareça a que tipo de operações/prestações se referem os valores que constam dos campos "isentas/não tributadas" e "outras".

Em resposta à diligência o Fisco, às fls. 319/321, afirma que, no período fiscalizado, não houve comercialização de produtos sujeitos a outra alíquota interna senão a de 25% e que as operações classificadas como "isentas/não tributadas" e "outras" foram referentes aos CFOPs de retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda, remessa de produção do estabelecimento com fim específico de exportação e venda de bem do ativo imobilizado, não havendo que se falar em alíquota média.

Às fls. 322/324 é concedida oportunidade para a Impugnante se manifestar sobre a resposta do Fisco, sendo que esta comparece aos autos, fls. 325/326, reiterando seu pedido de improcedência do lançamento.

Em sessão realizada em 16 de outubro de 2006, a 2ª Câmara de Julgamento converte o julgamento em diligência para que o Fisco demonstre como ficaria o crédito tributário caso fossem adotadas as alíquotas interestaduais considerando-se a proporcionalidade das saídas registradas do contribuinte.

O Fisco comparece aos autos às fls. 332/420 apresentando planilhas em atendimento à determinação da Câmara, mas reafirmando que deve ser aplicada a alíquota interna.

Formalmente intimada do cumprimento da diligência a Impugnante comparece aos autos, fls. 425, manifestando sua concordância com os cálculos, mas pedindo a nulidade do lançamento.

O Fisco novamente retorna aos autos e, às fls. 428/429, sustenta que deve ser mantido o lançamento com a aplicação da alíquota de 25%.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.305/07/2.<sup>a</sup>, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para considerar a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

proporcionalidade das alíquotas na apuração do crédito tributário conforme demonstrativo elaborado pelo Fisco em planilha de fls. 332/421 em atendimento à deliberação da Câmara e adequar a Multa Isolada inicialmente lançada na alínea "b", do inciso XXXV, do artigo 54 da Lei n.º 6.763/75, à alínea "a" do mesmo dispositivo.

### ***DECISÃO***

#### **Da Admissibilidade do Recurso**

Cumprir verificar, uma vez tratar-se de Recurso de Ofício, do cumprimento da condição regulamentar para sua admissão. Tal condição encontra-se estatuída no artigo 139 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, *in verbis*:

Art. 139 - Caberá recurso de ofício para a Câmara Especial, quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade desfavorável à Fazenda Pública Estadual, ressalvado o disposto no § 1º do artigo 137.

...

§ 2º - O recurso de ofício devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria cuja decisão tenha sido contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade.

Desta forma, tendo a decisão recorrida consubstanciada no Acórdão n.º 17.305/07/2ª, sido tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Ofício, devolvendo à Câmara Especial a análise do julgamento procedido pela 2ª Câmara.

Assim, superada a condição de admissibilidade estabelecida no retro transcrito artigo 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

#### **Da Autuação**

Como feito na decisão recorrida, passa-se a analisar a autuação, ressaltando que os fundamentos aqui expostos, em parte, são os mesmos da referida decisão.

Os argumentos da Impugnante encontram-se assim sintetizados:

- o presente ato administrativo padece de vício insanável, por não reunir os substratos fáticos necessários à constatação de que o saldo credor em sua conta caixa, decorre de supostas vendas desacobertas de documento fiscal;

- o trabalho fiscal iniciou-se em 14 de junho de 2005, por meio de um Termo de Apreensão e Depósito - TAD, com o objetivo de apreender documentos contábeis para subsidiar uma ação fiscal, e, em 08 de setembro de 2005, foi intimada da prorrogação de um suposto TIAF, mas não tendo havido início de ação fiscal, não haveria que se falar em prorrogação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- até mesmo para garantir a segurança jurídica dos contribuintes, em toda ação fiscal deve ser emitido o TIAF, o que consubstancia em um direito inafastável, de forma que, se desrespeitado, a fiscalização fica comprometida por ilegalidade;
- é expressa a exigência da lavratura do TIAF para que se inicie regularmente a ação fiscalizatória, cientificando o contribuinte fiscalizado, indicando o período e do objeto da fiscalização a ser efetuada, e, se necessário, solicitando a apresentação de documentos, sendo que no caso em tela, preclara a presença de nulidade pela ausência da lavratura e entrega do TIAF na primeira diligência;
- o caso em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses legais de dispensa da lavratura do TIAF, previstas no artigo 54 da CLTA/MG;
- o presente lançamento padece de vício insanável, por não atender a legislação aplicável, assim como ferir os princípios da ampla defesa e do contraditório;
- a imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal não conta com prova capaz de endossá-la, sendo que os agentes fiscais não fizeram constar do Auto de Infração, qual o produto que supostamente circulou sem documento fiscal, assim como a alíquota incidente sobre tal operação, impedindo a determinação, com segurança, da natureza da infração argüida;
- industrializa e comercializa aproximadamente 100 itens relativos a de fogos de artifício e seus congêneres, além de prestar serviços especializados de transporte destas mercadorias;
- os agentes fiscais não identificaram se as supostas saídas desacobertas foram internas ou interestaduais, sendo que concentra a maior parte de suas vendas em outros Estados do Sudeste, Norte e Nordeste brasileiro, ou seja, as alíquotas de 12% e 7% representam juntas, em média, 85% do faturamento bruto da empresa, mas aplicou-se a alíquota de 25%;
- o Auto de Infração foi baseado em presunção fiscal, não encontrando elementos para responder várias perguntas, devendo, portanto ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional;
- por força do Decreto nº 3.665/00 a atividade explorada é minuciosamente controlada pelo Exército, o que implica no controle da aquisição de insumos, fabricação e a comercialização de produtos acabados ou não;
- junta cópias, por amostragem das "Guias de Tráfego" devidamente chanceladas pelo Exército, as quais corroboram com o fato de que não fez circular mercadorias sem a cobertura de documento fiscal;
- não cabe ao Fisco, diante da ausência de provas que poderiam ser obtidas de plano, simplesmente presumir algo em prejuízo do contribuinte;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- possui contabilidade em ordem, amparada em documentação formalmente válida, tem a seu favor a presunção de legitimidade da escrituração, presunção essa que não se pode afastar com meras diligências administrativas unilateralmente produzidas;

- não há nos autos provas capazes de apontar, com a devida exaustão, a circulação de mercadorias desacobertas de documento fiscal;

- os recursos registrados em sua conta caixa são provenientes de empréstimos tomados de pessoas físicas, as quais possuem plena capacidade financeira, conforme demonstram as cópias das declarações de imposto de renda;

- conforme se depreende dos livros contábeis e considerando a peculiaridade da região de Santo Antônio do Monte, possui uma intensa movimentação de caixa, pois todos os pagamentos são efetuados em espécie, sendo que a movimentação bancária é mínima, situação que justifica o fato dos empréstimos serem tomados em dinheiro;

- o Fisco simplesmente não reconhece, sem qualquer respaldo legal para tanto, contratos de mútuos e títulos cambiários como provas idôneas;

- os fiscais fizeram juntar cópias de alguns de seus livros contábeis, dentre eles o razão analítico da conta "Banco Conta Movimento – Banco do Brasil", onde está a prova da existência do negócio jurídico firmado entre o sócio e a empresa, posto que anuncia o pagamento de parte dos empréstimos tomados, como amortização da dívida;

- discute as multas aplicadas, afirmando que a fiscalização cominou a pena errada e requerendo a redução da multa aplicada, em razão do suposto descumprimento do artigo 16, inciso XVII da Lei nº 6.763/75, de 15.000 para 1.000 UFEMGs, nos termos do artigo 54, inciso XXXV, alínea "a" da citada lei.

O Fisco, em manifestação de fls. 295/303, refuta as alegações da defesa, sob os fundamentos que se encontram assim sintetizados:

- o Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF se encontra às fls. 02, tendo sido devidamente lavrado, documentando o início do procedimento fiscal e exigindo apresentação de livros e documentos, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada, recebido e assinado pelo contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais da Impugnante;

- a própria Impugnante não permitiu o levantamento quantitativo por não atender à intimação do Fisco para apresentação do livro fiscal de Registro e Controle da Produção e do Estoque, de exibição obrigatória, não permitindo a averiguação do estoque final de insumos e produtos acabados de uma indústria de fogos de artifício, sendo que parte da autuação refere-se, inclusive, à falta de apresentação deste livro;

- caberia a Impugnante dirimir as dúvidas por ela levantadas quanto à origem dos recursos presumidos como advindos de circulação desacoberta de mercadorias;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tendo sido intimada a comprovar o real registro de numerário, a Autuada não apresentou qualquer documento revestido de força probante, apenas alegando em sua defesa à realização de seis contratos de mútuo com o sócio Vicente José de Castro;

- na intimação presente às fls. 08, foi esclarecido que Contratos de Mútuo e Notas Promissórias, por si só, não seriam suficientes para comprovar a efetiva entrega;

- quando intimada a apresentar os demonstrativos de movimentações bancárias que pudessem comprovar os movimentos financeiros dos empréstimos e do aumento de capital recebidos, a Autuada argumentou que o ingresso dos respectivos recursos se deu em espécie;

- estão anexas aos autos, fls. 139 a 152, cópia das declarações de imposto de renda de pessoa física do sócio prestador, Vicente José de Castro, onde se verifica que nenhum dos seis empréstimos registrados no livro caixa foi informado à Receita Federal e que o declarante não possuía capacidade financeira para suportar os aportes, considerando o aumento de capital, que também fora efetuado por esse sócio;

- quanto ao fato do aumento de capital ocorrido em 2004 constar na Declaração de IRPF do referido sócio, isto comprova tão somente a capacidade econômica do supridor, sem qualquer comprovação da efetiva entrega do mesmo;

- no Relatório Fiscal foi explicitado que, na impossibilidade de se caracterizar a natureza das operações omitidas (se internas, interestaduais ou de exportação), foi aplicada a alíquota vigente para as operações ou prestações internas, e que as operações de venda de produção própria ou de terceiros no período fiscalizado só envolveram produtos sujeitos à alíquota interna de 25%, informação obtida a partir da documentação fiscal e arquivos magnéticos da própria Impugnante;

- assim como é impossível caracterizar a natureza das operações omitidas, também é impossível caracterizar quais produtos teriam circulado desacobertados;

- o fato dos fogos de artifício estarem sujeitos à fiscalização do Exército, em função de sua especificidade, não lhes assegura a impossibilidade de circulação desacobertada de documentação fiscal, ocorrência comprovada nos autos;

- a fiscalização do ICMS compete tão somente aos órgãos próprios da SEF/MG, e é realizada por seus funcionários para isso habilitados, tendo o Fisco a prerrogativa de utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, fazendo opção pelos que considerar mais adequado ao caso, nos termos dos artigos 188 e 194 do RICMS/02;

- a presunção do fato gerador está fundamentada, nos termos do artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda/99, e §§ 1º e 2º do artigo 49 da Lei nº 6.763/75, já transcritos nesta manifestação, e ainda nos artigos 194, § 3º, do Decreto nº 43.080/02 e artigo 110 da CLTA/MG;

- a Impugnante considera característica peculiar da região de Santo Antônio do Monte pagamentos efetuados em espécie e movimentação bancária mínima,

justificando assim a obtenção de empréstimos em dinheiro, mas, além da expressividade dos valores desacreditar sua movimentação apenas em espécie, há também o fato de que a pessoa física supostamente concessora dos mesmos não possuía capacidade financeira;

- a Impugnante alega como prova do negócio jurídico, a contabilização, no razão analítico da conta "Banco Conta Movimento – Banco do Brasil", do pagamento de parte dos empréstimos tomados do sócio, mas não poderia haver pagamento se o sócio não tinha capacidade financeira para conceder o empréstimo;

- todos os empréstimos constantes na conta caixa foram contabilizados em datas onde havia iminência de saldo credor, sendo que tal constatação revela um trabalho analítico realizado pelo Fisco na conta caixa;

- a penalidade do artigo 54, inciso XXXV, da Lei nº 6.763/75, aplica-se quando a irregularidade for constatada dentro do prazo do TIAF, e não dentro do prazo da ação fiscal, e, como a Impugnante não apresentou o livro fiscal em comento dentro do prazo de intimação previsto no Regulamento, a penalidade está correta.

### **Da Perícia**

Em sua Impugnação a Defendente requer a produção de prova pericial formulando, à fl. 200, quatro quesitos. Basicamente, a Impugnante pretende com tais quesitos verificar se após levantamento quantitativo ainda restariam discrepâncias no seu resultado e a conta caixa da empresa e, averiguar se a fiscalização exercida pelo Exército impediria a saída desacoberta de produtos e seus resultados contribuiriam com o trabalho da fiscalização mineira.

Importante ressaltar que o presente processo foi convertido ao rito sumário, nos termos das alterações introduzidas no artigo 119 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG pelo Decreto n.º 44.380, de 05 de setembro de 2006, conforme atesta o documento de fls. 328.

Nesta situação, a apreciação da prova pericial competiria à Câmara de Julgamento, antes da análise do mérito das exigências.

Entretanto, no caso em análise, antes mesmo da conversão do Processo para o rito sumário, o requerimento de prova pericial foi formalmente indeferido conforme documento de fl. 306. A Impugnante, também em data anterior à conversão do rito processual, foi regularmente intimada da decisão de indeferimento da perícia, conforme documento de fls. 308/309. Ademais, até mesmo seguindo os procedimentos de tramitação processual destinados ao rito ordinário, foi apresentado Recurso de Agravo contra a decisão da Auditoria que indeferiu a prova pericial (fls. 310/313).

Dada a conversão do rito processual, não é possível à Câmara de Julgamento analisar o Recurso de Agravo que teve sua tramitação prejudicada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar, no entanto, que as questões suscitadas pela Impugnante para a realização da prova pericial não se tratam especificamente de elementos para os quais seja necessária uma análise técnica especializada.

Segundo a doutrina "em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação" (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os documentos carreados aos autos pelo Fisco, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Acrescente-se que, em sessão realizada em 16 de outubro de 2006, a 2ª Câmara de Julgamento converteu o julgamento em diligência para que o Fisco demonstrasse como ficaria o crédito tributário caso fossem adotadas as alíquotas interestaduais considerando-se a proporcionalidade das saídas registradas do contribuinte. Sendo que a Impugnante teve oportunidade de se manifestar novamente nos autos, após a conversão do processo em rito sumário.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Defendente.

### **Da Preliminar**

Relativamente à alegada nulidade do Auto de Infração, em face da ausência de documento próprio para iniciar o procedimento de fiscalização, cumpre-nos salientar que, na hipótese dos autos, a CLTA/MG foi devidamente observada tendo sido lavrado o documento competente para dar início a referido procedimento.

Não bastasse Termo de Apreensão e Depósito – TAD, citado pela própria Impugnante, às fl. 02, encontramos o Termo de Início de Ação Fiscal, que demonstra o início da medida de fiscalização, e a ciência deste procedimento ao preposto da Impugnante. Passa-se a transcrever os dispositivos legais que tratam da questão, com a redação vigente à época da ocorrência, a saber:

Art. 51 - A autoridade fiscal que proceder ou presidir diligência que inicie medida de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrará, conforme o caso:

...



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - Termo de Apreensão e Depósito (TAD), no qual será descrito, sumariamente e com clareza, a mercadoria e respectivo valor, o objeto ou o documento, inclusive arquivo magnético, apreendido

...

§ 2º - Lavrado qualquer dos documentos referidos nos incisos I, II e IV deste artigo, deverá ser colhida a assinatura do sujeito passivo, seu representante legal, mandatário, preposto, ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

Desta forma, considerando-se que o Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF encontra-se anexo ao presente processo, à fl. 02, tendo sido devidamente lavrado, documentando o início do procedimento fiscal e exigindo apresentação de livros e documentos, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada, recebido e assinado pelo contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais da Impugnante, nos termos do § 2º do artigo 51 da CLTA/MG, não é possível visualizar qualquer nulidade do procedimento administrativo por falta desta condição.

Assim, efetivamente o trabalho fiscal iniciou-se em 14 de junho de 2005, por meio de um TIAF, o qual visou apreender documentos contábeis para subsidiar uma futura ação fiscal, tendo a Impugnante sido regularmente intimada do mesmo nesta data, resultando correta a prorrogação questionada pela Defendente.

Resta assegurada a segurança jurídica dos contribuintes perquirida pela Impugnante, em todo o curso da ação fiscal e, como se constata dos autos, foi cumprida a exigência da lavratura do TIAF para marcar o início da ação fiscalizatória, tendo sido cientificado o contribuinte fiscalizado, indicando o período e o objeto da fiscalização a ser efetuada, e solicitando a apresentação de documentos fiscais.

### **Do Mérito**

Trata o presente feito fiscal, conforme relatado, de saídas desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante Levantamento de Caixa no qual se constatou a existência de saldo credor e ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa", além da aplicação de penalidade isolada pelo não cumprimento de intimação para apresentação do livro Registro de Controle da Produção e Estoque.

Antes do início da apreciação das razões apresentadas pela Impugnante 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Como já explanado quando se tratou da questão da perícia, a Impugnante questiona a ausência de levantamento quantitativo do estoque por parte dos agentes fiscais, como prova capaz de endossar a presunção de saídas desacobertas de documento fiscal.

Definitivamente esta realmente não foi a técnica adotada pela Fiscalização, que, na forma do dispositivo regulamentar acima transcrito, valeu-se de outros mecanismos para apuração do crédito tributário. Ademais, não há elementos para utilização do levantamento quantitativo como técnica de fiscalização nos presentes autos. A própria Impugnante não ofereceu estes elementos ao não atender à intimação do Fisco, constante à fl. 03 dos autos, para apresentação de elemento essencial à aplicação de tal levantamento, qual seja, o livro fiscal de Registro e Controle da Produção e do Estoque, de exibição obrigatória, referente aos exercícios de 2003 e 2004.

O Fisco não teria condições de chegar ao estoque final de insumos e produtos acabados da Impugnante, pois, não dispunha de informações relativas a quantidade de matéria-prima consumida na confecção de cada produto, e a quantidade de produtos já em fase de elaboração. Ressalte-se que a negativa à intimação continuou, mesmo tendo sido concedido prazo para escrituração do referido livro após o início da ação fiscal, nos termos do artigo 16, inciso XVII da Lei nº 6.763/75, combinado com o artigo 96, inciso XXI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, com suas alterações posteriores, conforme intimações de fls. 04 e 06.

Ademais, é importante lembrar que parte da autuação refere-se, inclusive, à falta de apresentação do livro Registro e Controle da Produção e do Estoque que será posteriormente analisada.

A Impugnante afirma que há dúvidas quanto à origem dos recursos presumidos como advindos de circulação desacoberta de mercadorias. Saliente-se que caberia a ela dirimir tal dúvida, uma vez que a presunção de ocorrência de saídas desacobertas pode ser elidida com prova em contrário, a cargo do sujeito passivo, bastando que se comprove a origem e o efetivo ingresso dos numerários com documentos idôneos. Tal fato, entretanto, não ficou devidamente provado nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As sete inserções de recursos, relacionados à fl. 15 dos autos, no Relatório Fiscal, não tiveram sua origem e sua efetiva entrega devidamente comprovadas nos autos.

Acresça-se que foram feitas intimações, fls. 08 e 09 dos autos, nos termos do artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda/99, e §§ 1º e 2º do artigo 49 da Lei nº 6.763/75.

As intimações feitas buscavam a comprovação do real registro de numerário da empresa ora Impugnante. Entretanto, a Defendente não apresentou documento revestido de força probante capaz de elidir a imputação fiscal, limitando-se a afirmar que foram formalizados seis contratos de mútuo com o sócio Vicente José de Castro, e a Alteração Contratual nº 17.

Na intimação de fls. 08/09, o Fisco esclarece que os Contratos de Mútuo e Notas Promissórias, por si só, não seriam suficientes para comprovar a efetiva entrega do numerário.

Importante ressaltar que, se devidamente lastreados por outros documentos de força probante, os contratos de mútuo poderiam até ser aceitos como prova do negócio jurídico, mas estes demais elementos não estão presentes nos autos.

No que tange aos mencionados contratos de mútuo e à alteração contratual, quando intimada a apresentar ao Fisco os demonstrativos de movimentações bancárias que pudessem comprovar os movimentos financeiros dos empréstimos e do aumento de capital recebidos, a Impugnante argumentou que o ingresso dos respectivos recursos se deu em espécie.

Mesmo desconsiderando-se a afirmação do Fisco acerca a expressividade dos valores que não poderiam ser apresentados em espécie, pois o contribuinte pode mesmo utilizar qualquer forma de transação, ainda que insegura, outros elementos corroboram a conclusão do Fisco.

É necessário que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores.

A origem e o ingresso do numerário não comprovado constituem indícios de omissão de receitas, sendo legítima, neste caso, a presunção fiscal de omissão de receitas. A citada presunção pode ser elidida pela contribuinte, como dito anteriormente, com a demonstração da concomitância de dois pressupostos: comprovação da efetividade da entrega e comprovação da origem dos recursos.

O ônus da prova, também aqui, é da Impugnante. Não comprovada a origem e efetividade da entrega do numerário à empresa, presume-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade, os quais, quando necessário retornam ao caixa da empresa por meio do artifício contábil de escriturá-los como suprimentos por sócios.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido e/ou a comprovar a origem dos valores, objeto de estornos, contabilizados a débito na conta "Caixa" e, considerando que o Levantamento Financeiro levado a efeito pelo Fisco constatou a existência de saldo credor e de ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa", impõe-se a aplicação do disposto no art. 110 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto 23.780/84, *in verbis*:

"Art. 110 - 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 de provas, será essa irregularidade considerada como provada".

Ademais, o Fisco anexa aos autos, fls. 139 a 152, cópia das declarações de imposto de renda de pessoa física do sócio prestador, Vicente José de Castro, ano-calendário 2003 e ano-calendário 2004, onde comprova que nenhum dos seis empréstimos registrados no livro caixa foi informado à Receita Federal. Por estes documentos comprova-se ainda que o declarante não possuía capacidade financeira para suportar, em 2003, aportes na ordem de R\$ 285.000,00, e em 2004, na ordem de R\$ 65.000,00, considerando o aumento de capital, que também fora efetuado por esse sócio.

Face à ausência de outras provas por parte da Impugnante, resta demonstrado, que no caso dos empréstimos faltaram as duas comprovações impostas pela legislação fiscal para que seja aceita a regularidade dos suprimentos por sócios, quais sejam, a da origem e a da efetiva entrega.

Relativamente ao fato do aumento de capital ocorrido em 2004 constar na Declaração de IRPF do referido sócio, isto comprova tão somente a capacidade econômica do supridor, sem qualquer comprovação da efetiva entrega do mesmo. Como afirmado anteriormente, é indispensável que a Impugnante se muna de documentos que comprovem a efetividade da entrega do numerário à empresa, de modo a ficar comprovado o meio pelo quais os recursos dados como supridos pelos sócios se transferiram de seus patrimônios particulares para o patrimônio da empresa. Trazendo à colação o artigo 282 do Regulamento do Imposto de Renda/99, vê-se claro a necessidade de duas comprovações cumulativas e indissociáveis, a da origem e da efetiva entrega.

No que diz respeito à alegação da Impugnante de que não foram discriminados no Auto de Infração o tipo de operação das presumidas saídas desacobertas, se internas ou interestaduais, assim como a alíquota incidente sobre as mesmas, temos que a Fiscalização adotou a prerrogativa de que, na impossibilidade de se caracterizar a natureza das operações omitidas aplica-se a alíquota vigente para as operações ou prestações internas, conforme determinado no artigo 195, § 2º, inciso V, alínea "b" do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

...

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

...

V - na hipótese do inciso anterior, **havendo impossibilidade:**

...

b - **de se caracterizar a sua natureza** (internas, interestaduais ou de exportação), **será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas** sobre a base de cálculo respectiva;

(grifos nossos).

Não obstante, a 2ª Câmara de Julgamento, verificando o argumento apresentado pela Defendente, ter solicitado ao Fisco que demonstrasse o crédito tributário considerando a proporcionalidade das saídas realizadas pela Impugnante e a respectiva alíquota das mesmas, e ter adotado esta proporcionalidade no Acórdão 17.305/07/2ª, tal proporção demonstra-se inaplicável diante do dispositivo acima transcrito.

Não existe previsão legal para aplicação da proporcionalidade na situação posta sob análise.

Informa o Fisco que as operações de venda de produção própria ou de terceiros no período fiscalizado só envolveram produtos sujeitos à alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento). Esta então deve ser a alíquota aplicada sobre a base de cálculo apurada, nos estritos termos da previsão da legislação, como restou demonstrado pelo Fisco e consta do Auto de Infração.

Outro argumento de Impugnação é quanto ao fato dos fogos de artifício estarem sujeitos à fiscalização do Exército, em função de sua especificidade. Entretanto, como ressaltado pelo Fisco, a fiscalização exercida pelo Exército não assegura a impossibilidade de circulação desacoberta de documentação fiscal, como restou caracterizado nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A fiscalização exercida pelo Exército tem como cerne a questão da segurança, e não da tributação. E ainda, no que diz respeito à fiscalização do tributo em vertente, o ICMS, esta compete tão somente aos órgãos próprios da SEF/MG, e é realizada por seus funcionários para isso habilitados. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco tem a prerrogativa de utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, nos termos dos artigos 188 e 194 do RICMS/02.

Cumpre ainda frisar, embora já superficialmente tratado acima, que a Impugnante considera característica peculiar da região de Santo Antônio do Monte pagamentos efetuados em espécie e movimentação bancária mínima, justificando assim a obtenção de empréstimos em dinheiro.

Conforme já dito, mesmo desconsiderando-se a questão levantada pelo Fisco quanto à expressividade dos valores desacreditar a movimentação apenas em espécie, há também o fato de que, a pessoa física supostamente concessora dos mesmos, não possuía capacidade financeira para tal, conforme comprovam suas já mencionadas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2003 e ano-calendário 2004 (fls. 139 a 152). Tanto falta esta capacidade, que o declarante não informa nestas declarações nenhum dos empréstimos supostamente concedidos à Impugnante.

Ainda no mesmo sentido, a Impugnante alega como prova do negócio jurídico, a contabilização, no razão analítico da conta "Banco Conta Movimento – Banco do Brasil", do pagamento de parte dos empréstimos tomados do sócio, no valor de R\$ 9.600,00, fl. 129. Entretanto, não se pode considerar este valor pois não há provas nos autos se tinha capacidade financeira para conceder o empréstimo e este pagamento poderia ser referente a inúmeras outras coisas.

A Defendente afirma ainda que a conta caixa não teria sido analisada pormenorizadamente, constituindo vício insanável da fiscalização realizada. Conforme descrito no relatório fiscal, todos os empréstimos constantes nesta conta foram contabilizados em datas onde havia iminência de saldo credor, fls. 03, 09, 12, 21 e 25 do livro Caixa nº 9, e a fl. 07 do livro Caixa nº 10, juntados ao presente processo respectivamente às fls. 24, 30, 33, 42, 46 e 76. Tal constatação do Fisco só foi possível através de um trabalho analítico na conta caixa.

No que se refere à penalidade isolada imputada pelo não atendimento, pela Impugnante, à intimação para apresentação do livro Registro de Controle da Produção e Estoque, está devidamente comprovado nos autos o não atendimento mencionado. Embora não constitua elemento essencial à constituição do ilícito, verifica-se, também, do conjunto probatório dos autos, o prejuízo que a falta da apresentação dos documentos exigidos causou ao desenvolvimento do trabalho fiscal.

Entretanto, o montante e a forma como a penalidade foi exigida merece reparos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para se verificar exatamente a amplitude deste raciocínio, importante verificar o exato tipo descrito na norma sancionatória acionada. Desta forma, por força da regra determinada pelo artigo 106 do Código Tributário Nacional, encontra-se os dizeres do artigo 54, inciso XXXV da Lei n.º 6.763/75, com a redação vigente à data deste julgamento, *in verbis*:

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:

...

XXXV - por deixar de escriturar ou escriturar em desacordo com a legislação tributária os livros fiscais não vinculados à apuração do imposto:

a) quando a irregularidade for constatada dentro do prazo do Auto de Início da Ação Fiscal - Aiaf - 1.000 (mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais - Ufemgs - por livro fiscal;

Efeitos de 06/08/2004 a 29/12/2005 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei 15.292/2004:

"a) quando a irregularidade for constatada dentro do prazo do Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF - 1.000 (mil) UFEMGs por livro fiscal;"

b) quando não atendido dentro do prazo de intimação previsto no regulamento - 15.000 (quinze mil) UFEMGs;

c) se, após aplicadas as penalidades previstas nas alíneas "a" e "b" deste inciso, não for cumprida a obrigação prevista no art. 16, XVII, desta Lei, e os registros forem necessários ao desenvolvimento do trabalho fiscal relacionado com o respectivo livro - 5% (cinco por cento) do valor apurado ou arbitrado pelo Fisco, relativo ao documento não registrado ou registrado irregularmente.

Note-se que o legislador estabeleceu uma gradação para exigência da penalidade mais severa, qual seja, quando a irregularidade for constatada dentro do prazo do TIAF - 1.000 (mil) UFEMGs - por livro fiscal; quando não atendido dentro do prazo de intimação previsto no regulamento - 15.000 (quinze mil) UFEMGs e, se, após aplicadas as penalidades previstas nas alíneas "a" e "b", não for cumprida a obrigação e os registros forem necessários ao desenvolvimento do trabalho fiscal relacionado com o respectivo livro - 5% (cinco por cento) do valor apurado ou arbitrado pelo Fisco, relativo ao documento não registrado ou registrado irregularmente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se vislumbra nos presentes autos que esta gradação tenha sido cumprida.

No TIAF de fl. 02 não foi exigido o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Portanto, com relação à Multa Isolada capitulada no inciso XXXV do artigo 54 da Lei n.º 6.763/75, apesar de configurada a irregularidade e que o tipo descrito na norma está em perfeita sintonia com a conduta imputada à ora Impugnante, deve ser destacado quanto ao seu valor, que o mesmo merece ser adequado ao disposto na alínea "a" do dispositivo citado.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer as exigências relativas à proporcionalidade da carga tributária. Vencidos, em parte, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor), Antônio César Ribeiro e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Leonardo de Castro Francisco e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Aguiar Machado. Participaram do julgamento, além dos signatários e os Conselheiros retrocitados, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 18/05/07.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Fausto Edimundo Fernandes Pereira**  
**Relator**