

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.701/12/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170796-65
Impugnação: 40.010130325-51
Impugnante: Indústria Bandeirante Ltda
IE: 367464159.00-02
Proc. S. Passivo: João Cláudio Franzoni Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR - Constatou-se, a partir da verificação do ingresso de recursos em conta bancária não contabilizada e em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02, saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no § 2º do mesmo dispositivo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da mencionada lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, apurada em decorrência de constatação de ingresso de recursos em conta bancária não contabilizada, sem comprovação de sua origem.

Exigem-se ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no § 2º do mesmo dispositivo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 421/437, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 451/461, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, em observância ao disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11, exara parecer às fls. 464/481, no qual se manifesta pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Aponta a Impugnante a existência de vícios no lançamento, que redundaram em cerceamento de defesa e ofensa a princípios constitucionais, sustentando que o Fisco não cumpriu todos os requisitos exigidos pela legislação de regência, uma vez que não instruiu o Auto de Infração (AI) com provas capazes de comprovar as supostas irregularidades, o que implica cerceamento de seu direito de defesa e, conseqüentemente, a nulidade do AI.

Sem razão a defesa, no entanto. A uma porque as alegações da Impugnante em sede de preliminar são questões de mérito e devem ser tratadas no campo próprio. A duas porque, no presente caso, a Fiscalização cumpriu todos os requisitos ditados pela legislação tributária de forma a assegurar a validade de seu ato. Os dispositivos legais infringidos e os que cominam as penalidades foram capitulados corretamente no AI, conforme se comprova pelos registros às fls. 04 e 09/12 (Relatório Fiscal) dos autos.

Com efeito, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, determina os elementos que devem constar no AI para sua plena validade, *in verbis*:

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 seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Da análise dos dispositivos regulamentares acima transcritos é possível verificar que o presente AI atende de forma regular e plena aos mandamentos ali insculpidos.

A citação dos dispositivos infringidos e cominativos das penalidades está correta, sendo que todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 89 do RPTA/MG, foram observados, não tendo procedência a arguição de cerceamento de defesa.

Constata-se, portanto, a plena validade do ato administrativo de lançamento, que cumpriu e observou todos os pressupostos (também denominados requisitos ou condições) que poderiam, caso não estivessem presentes, viciá-lo ou mesmo torná-lo nulo.

Ademais, todos os documentos que comprovam os fatos alegados estão anexados aos autos, não se configurando qualquer violação ao direito de defesa da Impugnante.

Depreende-se das argumentações trazidas ao processo, que a Impugnante teve perfeita ciência do que é acusada, não lhe cabendo razão na sua arguição.

A indicação da causa efetiva de omissão de receita resta clara no relatório do AI, quando se afirma que a saída de mercadoria decorre da existência de recursos em conta bancária não contabilizada e sem comprovação de origem.

As demais questões serão apreciadas no transcorrer da discussão sobre o mérito do lançamento.

Do Mérito

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, apurada em decorrência de constatação de ingresso de recursos em conta bancária não contabilizada, sem comprovação de sua origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apurou o Fisco quando da análise dos livros Caixa (fls. 77/137), referentes aos exercícios de 2008 a 2010, que neles não consta a movimentação bancária, não obstante a previsão legal contida no art. 3º, inciso I da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 10 de 28/06/07 e § 2º do art. 26 da Lei Complementar nº 123/06.

O Contribuinte foi intimado, em 04/03/11, a apresentar os extratos bancários referentes aos exercícios de 2006 a 2010. Foram entregues os referidos extratos da conta-corrente nº 502344-3, agência 1641, da Caixa Econômica Federal (fls. 279/318) e conta-corrente nº 7838-7, agência 0024-8, do Banco do Brasil S.A. (fls. 138/278), ambas do Município de Juiz de Fora/MG, de titularidade do sujeito passivo.

Intimada, em 06/06/11, a entregar todos os documentos que pudessem comprovar a origem dos depósitos bancários (creditamento de valores), das referidas contas bancárias não contabilizadas na escrita contábil, referentes ao período entre 2008 e 2010, a Autuada protocolizou documentos na Administração Fazendária de Juiz de Fora, sob os números 5714 e 5715 (27/06/11), relacionando os creditamentos de valores com as correspondentes notas fiscais de saída.

Considerando que a documentação entregue não contempla todas as operações comerciais declaradas, comprovando-se a existência de diversos creditamentos sem origem de recursos, bem como diante da ausência de uma perfeita vinculação entre as datas e valores de depósitos bancários com as respectivas datas e valores consignados nas notas fiscais de saída de mercadorias, nas vendas à vista registradas nos livros Caixa, o Fisco considerou tais creditamentos como provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, embasado na presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Em relação às operações com tributação normal, foi apurado o ICMS utilizando-se a proporcionalidade entre o faturamento total do estabelecimento e as saídas de mercadorias, excluindo-se a parcela relativa aos serviços prestados, conforme Anexo IV (fls. 43/44), exigindo-se o ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) e multa isolada de 20% (vinte por cento).

No tocante às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, além do imposto devido pela operação própria, exigiu-se o ICMS/ST, apurado mediante a utilização da proporcionalidade entre o faturamento total e as saídas de mercadorias vinculadas ao regime de substituição tributária, considerando-se apenas as vendas internas (Minas Gerais), conforme demonstrado no Anexo V (fls. 45/46), exigindo-se o ICMS/ST e multa de revalidação em dobro, calculado nos termos do Anexo VII, incidindo o ICMS/ST sobre a proporcionalidade das operações internas.

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

Lei nº 6.673/75:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

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

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

I - (...)

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

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

II - (...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

Gilberto de Ulhôa Canto *in* 'Presunções no Direito Tributário', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, inferê-se o acontecimento a partir do nexó causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Mocacyr Amaral Santos, em 'Primeiras Linhas de Direito Processual Civil', leciona:

... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.

....

Paulo Celso B. Bonilha *in* "Da prova no Processo Administrativo Tributário", Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factumprobatum", que leva à percepção do fato por provar ("factumprobandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factumprobatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factumprobandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.’ Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral *in* ‘Processo Administrativo Fiscal’, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut *in* ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento,

que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada 'presumem' juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas 'presumem.'

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

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

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, *in verbis*:

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

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

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE O SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

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

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

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

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

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

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NA CONTA "CAIXA" DA ORA IMPUGNANTE, FATO ESTE QUE AUTORIZA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A Impugnante, após discorrer exaustivamente sobre o ato administrativo praticado pelo Fisco, afirma que o ilícito apontado decorre de mero descumprimento de obrigação acessória, em face da não contabilização da movimentação bancária.

Insta salientar, no entanto, que a legislação que rege o sistema de micro e pequenas empresas, enquadradas no regime simplificado e favorecido, determina que tais estabelecimentos devem manter o livro Caixa em que será escriturada a movimentação financeira e bancária.

Com efeito, o inciso I do art. 3º da Resolução nº 10, de 28/06/07, do CGSN, determina quais os livros obrigatórios a serem adotados pelas empresas optantes desse regime para o controle e registro de suas operações e prestações. O mencionado dispositivo assim dispõe:

Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

(...)

Por outro lado, o art. 34 da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 determina que:

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Ao reconhecer que efetivamente a sua movimentação bancária não fora escriturada no livro Caixa, a Impugnante atrai para si a presunção estabelecida na legislação federal, aplicada subsidiariamente na esfera estadual. A Lei Federal nº 9.430/96 e o Regulamento do Imposto de Renda assim prescrevem:

Lei Federal nº. 9.430, 27/12/1996

Art. 42. Caracteriza também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

A Impugnante trás como discussão material a suposta comprovação de origem dos recursos e a vinculação das operações por ela realizadas com os ingressos nas contas bancárias. Neste sentido, sustenta que a inexistência de uma perfeita vinculação entre tais creditamentos bancários e as respectivas notas fiscais é absolutamente normal, se não lógica e esperada, em decorrência das negociações com os clientes, a inadimplência e os pagamentos parcelados.

Como bem destacou o Fisco, é razoável que uma parte dos devedores da Impugnante se torne inadimplente, e que nesses casos, não só as datas dos depósitos bancários como, em alguns os seus valores também deixarão de possuir exata correlação com as datas das notas fiscais, posto que, nessas hipóteses, ao preço do produto serão acrescidos juros e multa.

Para apurar tal situação, a Autuada foi intimada em 06/06/11 (fls. 53/67) a entregar todos os documentos que comprovassem a origem dos depósitos bancários (creditamento de valores) nas referidas contas não contabilizadas.

Em resposta, conforme destaca o Fisco, a Autuada protocolizou documentos na Administração Fazendária de Juiz de Fora (fls. 14/21), relacionando creditamentos de valores com as correspondentes notas fiscais de saída.

Tais indicações, no entanto, não contemplam todas as operações comerciais declaradas, mantendo-se diversos creditamentos sem origem de recursos.

Noutra linha, constata-se que a relação entre os depósitos e as operações de venda não são perfeitas, existindo divergências entre as datas e valores de depósitos bancários com as respectivas datas e valores consignados nas notas fiscais de saída e registros em livros Caixa, conforme demonstrado no Anexo II elaborado pelo Fisco (fls. 27/42).

Importante frisar que a Autuada registra todas as suas vendas no livro Caixa (fls.77/137) como vendas “à vista”, ou seja, contabiliza o ingresso do numerário na data consignada no lançamento do livro contábil.

Em que pese a tentativa de relacionar alguns dos depósitos bancários com a respectiva nota fiscal, observa-se notória incongruência de informações entre as datas de depósitos em conta corrente e aquelas relacionadas em livro Caixa. Não há elementos suficientes que de forma inequívoca comprovem que os recebimentos nas contas bancárias não contabilizadas tenham relação direta com as vendas realizadas “à vista”.

A Impugnante destaca dois exemplos para demonstrar a afinidade entre os ingressos bancários e a vendas realizadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No primeiro deles, menciona o ingresso bancário no valor de R\$ 2.188,00 (dois mil cento e oitenta e oito reais), em 08/02/08, comparando com a Nota Fiscal nº 002890, de 21/01/08, no valor de R\$ 2.200,00 (dois mil e duzentos reais).

No outro, relaciona os depósitos bancários de R\$ 3.229,00 (três mil duzentos e vinte e nove reais), realizado em 24/03/08, e de R\$ 520,00 (quinhentos e vinte reais), realizado em 16/04/08, relacionando-os com a Nota Fiscal nº 002898, emitida em 07/02/08, no valor de R\$ 3.717,00 (três mil setecentos e dezessete reais).

Importante destacar, conforme menciona o Fisco, que a Autuada promoveu apenas a vinculação, mas não carrou aos autos qualquer material probatório da operação, no sentido de comprovar a remessa do numerário ao banco pelos estabelecimentos destinatários das notas fiscais (TED, por exemplo).

Cabe ressaltar, no entanto, que os valores relativos aos documentos fiscais mencionados, ingressaram no livro Caixa como venda “à vista”, nas respectivas datas de emissão dos documentos, conforme registros de fls. 78 e 79. Logo, não havendo transferências entre as contas, não é possível afirmar que se trata de um único recebimento.

Além do mais, em relação ao documento fiscal nº 002898, não há qualquer relação entre os valores, sendo certo que se trata de uma mera pretensão da defesa no sentido de provar a vinculação. Eis os valores: R\$ 3.229,00 + R\$ 520,00 = R\$ 3.749,00 *versus* R\$ 3.717,00.

Nestes casos, como se trata de depósitos em cheques, bastaria que a Impugnante carresse aos autos a cópia microfilmada dos cheques e as respectivas notas fiscais, para fazer prova incontestes dos ingressos nas contas bancárias.

Assim, o Fisco acatou apenas aqueles casos de comprovação inequívoca entre datas e valores, conforme se constata pela análise dos Anexos II e III que acompanham o AI.

Por outro lado, argumenta a defesa que o Fisco deveria ter confrontado os valores totais lançados nas contas bancárias com os valores das notas fiscais emitidas nos respectivos períodos e os lançamentos nos livros Caixa, de modo a se confirmar a omissão de receita.

Sem razão a defesa, pois a presunção legal de saída desacoberta inverte o ônus da prova, cabendo à Impugnante comprovar que os ingressos bancários se referem à comercialização de mercadorias devidamente acobertadas por documentação fiscal hábil e regular.

Assim, conforme destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devam atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outra alegação por parte da Impugnante é com relação às multas. Segundo ela, trata-se de exigência dupla de multa, caracterizando-se o *bis in idem* e ofensa aos princípios do não confisco e da proporcionalidade.

Com efeito, a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento do imposto. Por sua vez, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da citada lei foi exigida pela falta de emissão de documentos fiscais, ou seja, descumprimento de obrigação acessória. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

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

(...)

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53, anteriormente destacado, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV do mesmo dispositivo tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se,

diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no Direito Civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como se observa na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária que toda operação deva ser acobertada por documento fiscal. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter promovido saída de mercadoria desacobertada, sujeita o contribuinte à penalidade moratória prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não cabendo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, razão pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qual as alegações sobre os efeitos confiscatórios das multas não encontram espaço para discussão na esfera administrativa.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 14 de fevereiro de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha
Relator**

AV

