

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.790/15/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000203329-70  
Impugnação: 40.010135085-04  
Impugnante: Fábrica de Móveis Midala - Eireli - EPP  
IE: 322217180.00-01  
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo Moreno Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS". Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas por ter o Fisco apurado, mediante conferência dos extratos bancários, o ingresso de recursos sem comprovação de origem. Presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal autorizada pelo art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6763/75 c/c o art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Devem ser excluídas, também, as exigências vinculadas aos ingressos originários de contas da Impugnante mediante transferências bancárias. Mantidas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º do mesmo artigo.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela existência de recursos em contas bancárias de titularidade do contribuinte, provenientes de transferências bancárias (TED/DOC), depósitos e vendas com cartão de crédito, sem comprovação da origem.

A Contribuinte foi regularmente intimada, por meio das Intimações Fiscais n.ºs 002 e 003/13, a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos lançados nas contas correntes junto ao Banco do Brasil e ao Bradesco.

Tendo o Fisco considerado que nenhum dos documentos apresentados, efetivamente comprovaria a origem dos recursos, lavrou o presente Auto de Infração.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, § 2º.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 616/639, alegando, resumidamente, que:

- passou por fiscalização no período compreendido entre 11 de março e 09 de setembro de 2013;

- alegando "escassez de documentação", a Autoridade Fiscalizadora intimou as agências bancárias de Itaguara/MG, passando a ter acesso a seus extratos bancários integrais dos anos de 2009 e 2010, concluindo pela existência de saídas desacobertadas de documentação fiscal, sem comprovação da origem, fundamentando sua decisão com base na presunção legal;

- em virtude das supostas irregularidades existentes, todos os ingressos de recursos nas referidas contas bancárias foram utilizados como base de cálculo para o ICMS, sendo aplicada também multa isolada e multa de revalidação;

- contudo, o Auto de Infração não condiz com a realidade dos fatos, possuindo vício insanável quanto à sua forma, origem e quanto à sua motivação, razão pela qual deverá ser declarado nulo;

- o Fisco atuou amparado exclusivamente em extrato bancário de conta corrente, obtido irregularmente, ausente qualquer ordem judicial para o procedimento, contrariando o entendimento jurisprudencial predominante e também o Decreto n.º 46.085/12, especialmente o inciso III, art. 8º, art. 19 e 20;

- a "quebra" do sigilo bancário afronta o direito à intimidade, vida privada e sigilo de dados, todos consagrados no texto Constitucional e a necessidade de autorização judicial para o procedimento já foi matéria amplamente discutida pelo judiciário nacional, com manifestação inclusive da mais alta corte do país;

- não é outro o posicionamento da melhor doutrina;

- a Autoridade Fiscal possuía todos os meios legais ao seu alcance para que a Fiscalização atingisse sua finalidade, pois a ela são enviados mensalmente os dados fiscais pelo Sintegra, bem como existem notas fiscais eletrônicas, declarações de imposto de renda devidamente enviadas, entre outras declarações acessórias;

- a atitude de "optar" por quebrar o sigilo bancário do contribuinte é extremamente arbitrária, ferindo os princípios e ditames do Código de Defesa do Contribuinte;

- a Autoridade Fiscalizadora considerou todos os ingressos de recursos nas contas bancárias como fatos geradores do imposto ICMS, partindo de presunção falsa e abstrata de que todos os ingressos de recursos em conta bancária representariam recursos provenientes de circulação de mercadorias, situação irreal e absurda que será afastada com o conjunto probatório carreado à presente defesa;

- o documento que serviu de base ao lançamento fiscal não demonstra a efetiva realização de operação de circulação de mercadorias que fundamentasse a pretensão fazendária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme preceituado pelo art. 155, inciso II da Constituição Federal c/c art. 2º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, o ICMS incidirá sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- assim, havendo a identificação de suposto desvio no cumprimento de obrigação tributária, deveria o Fisco apurar se, efetivamente, houve a circulação de mercadoria que possibilitasse a incidência do tributo;
- cita o art. 20 do Decreto n.º 46.085/12 e doutrina;
- a Autoridade Fiscalizadora simplesmente ignorou a existência do faturamento fiscal declarado, como se o faturamento fiscal não existisse;
- anexa suas Declarações de Imposto de Renda Completas para confirmar o faturamento fiscal declarado e cópia dos comprovantes de pagamentos do DASN;
- estes recursos transitaram pelas contas bancárias, pois realiza vendas via cartões de crédito, débito, boletos bancários, cheques pré-datados e dinheiro;
- o próprio Auditor Fiscal afirmou que a maioria das notas fiscais não coincide com os valores depositados nas contas correntes do contribuinte, sendo óbvio que existe uma parte totalmente conciliável, cujos valores são exatamente iguais aos valores de ingresso;
- colaciona a Defesa, por mera amostragem, longe de exaurir as centenas e talvez milhares de operações de fácil conciliação, cópia de notas fiscais com os respectivos valores nos extratos bancários, como forma de avaliação do procedimento utilizado pelo Auditor Fiscal;
- o art. 137 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA não foi observado;
- dentro do princípio da legalidade, o contencioso administrativo fiscal deve obrigatoriamente seguir o disposto em lei;
- a técnica de amostragem é notadamente falha, pois a amostra deve ser significativa em relação ao universo;
- com a finalidade de demonstrar a ilegalidade plena da amostragem realizada, contratou serviço profissional de uma estatística que concluiu que a amostra realizada não possui a confiabilidade mínima exigida pelas normas de estatística vigentes e o número de lançamentos realizados não é significativo em relação ao universo de dados;
- é óbvio que o fato gerador do imposto não foi devidamente apurado e demonstrado, tendo a Autoridade Fiscal agido ao arrepio do Código de Defesa do Contribuinte realizando amostragem tecnicamente ineficiente;
- no que diz respeito aos valores não conciliáveis, uma análise minimamente racional de seu objeto levará a constatação de que se está diante de uma atividade específica, qual seja, a fabricação de móveis, onde ocorrem operações das mais diversas naturezas, como, por exemplo, adiantamento por parte de numerário para a fabricação posterior dos móveis;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na ocasião, realizava vendas via cartão de crédito em suas filiais, sendo os valores creditados nas contas correntes auditadas, restando cristalino que os valores de ingresso não coincidem com as notas fiscais, pois, as administradoras de cartão de crédito cobram taxa de administração e inúmeras tarifas;

- cita o Acórdão n.º 20.990/13;

- bastava a notificação das operadoras de cartão de crédito para que se fizesse a conciliação entre as vendas de cartão de crédito e os documentos fiscais;

- o lançamento quanto às entradas via cartão de crédito (valores estes identificáveis na conta corrente do Bradesco com a denominação "Venda cartão de crédito/Cartão Visa Electron), deverão ser considerados improcedentes;

- na mesma linha de raciocínio, as TEDS elencadas na conta corrente do Banco Bradesco são oriundas de vendas realizadas por meio da financeira do Banco HSBC, com nome empresarial Losango Promotora de Crédito;

- devido o ramo moveleiro envolver valores, muitas vezes, vultuosos, o empresário, no intuito em fomentar suas vendas, opta por parcelar seus produtos em vários pagamentos sem juros, por meio de financeiras, utilizando tabela de financiamento da operadora de crédito;

- anexa contrato de financiamento realizado com a financeira demonstrando que existem vários índices de financiamento, ou seja, não se verifica isonomia de percentuais e, conseqüentemente, propicia diversas variações financeiras;

- existem vendas à vista e vendas via cheques pré-datados;

- no ápice do absurdo, a Autoridade Fiscal considerou como receita tributária transferências realizadas pelo próprio contribuinte;

- há também recursos de depósitos do PIS - Programa de Integração Social que não representam fato gerador do ICMS;

- compulsando o processo administrativo, constata-se, de plano, a falta de motivação, elemento indispensável para a validade, eficácia e legitimidade do ato administrativo, condição que, se ausente, o ato é nulo;

- discorre sobre a necessidade de motivação do lançamento citando a Constituição Federal e o art. 2º da Lei n.º 9.784/99;

- ao alegar que todos os ingressos de receita constituem fato gerador do ICMS, fundamentação imprecisa e abstrata, a Autoridade impede o exercício do direito de defesa do contribuinte e, ao não se manifestar sobre a existência do fato gerador, a Fiscalização feriu princípio constitucional, sendo o ato nulo de pleno direito;

- discute as multas aplicadas afirmando terem estas caráter confiscatório e citando decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema;

- é uma empresa de Pequeno Porte, amparada pelo Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e, por ser extremamente frágil, não possui um sistema de controle interno rigoroso;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o procedimento adotado pelo Fisco foi extremamente rigoroso, não observando os ditames da Lei Complementar n.º 123/06 que prevê a necessidade de uma fiscalização orientadora;

- a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento do ICMS e respectivas penalidades ao arrepio do art. 4º, §§ 1º e 3º da Resolução 15 do Comitê Gestor do Simples Nacional, pois para que fosse garantido seu direito de defesa, necessário seria a exclusão do sistema de tributação, para somente depois efetuar a tributação, o que torna o ato nulo de pleno direito;

- não se pode contrariar o fato de que o ICMS é tributo afeto ao princípio constitucional da não cumulatividade, ou seja, para se aferir o valor do tributo devido computam-se todo o crédito havido na operação imediatamente anterior;

- cita o art. 155, § 2º da Constituição Federal e doutrina sobre o tema;

- o Fisco Estadual simplesmente identificou os valores supostamente omitidos de venda e aplicou a alíquota do ICMS, sem contudo, proceder uma análise contábil no sentido de verificar os créditos advindos da operação anterior;

- uma vez procedendo à exclusão do Simples Nacional, obrigatoriamente, para a composição da base de cálculo do ICMS e adotando-se o procedimento contido nos arts. 53, e inciso III e 54, § 4º do RICMS, chega-se ao valor da operação, onde o valor efetivamente tributável será determinado com a aplicação da não cumulatividade;

- as disposições dos arts. 25 e 27 da Lei Complementar n.º 123/06 permitem aferir que a empresa necessita manter a sua escrita contábil e, nessa condição, havendo a exclusão do Simples, para o efetivo cálculo do suposto crédito tributário, deveria ser considerado os créditos havidos na operação;

- outro não poderia ser o entendimento uma vez que no AIAF houve solicitação dos livros de registro de entradas, notas fiscais de entradas e saídas e, nenhum destes documentos foi considerado na lavratura do Auto de Infração, o que implicaria, sensivelmente, em cobrança a menor de tributo.

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração, com a declaração da improcedência dos lançamentos tributários ou de sua nulidade. Eventualmente, requer que seja retirado da base de cálculo seu faturamento fiscal declarado e o aproveitamento dos créditos oriundos de suas aquisições mercantis no período.

### **Da Instrução Processual**

Após análise das alegações apresentadas a Fiscalização reformula o lançamento conforme demonstrativo de fls. 789/808.

Regularmente intimada, conforme documentos de fls. 809/811, a Impugnante não se manifesta.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco manifesta-se às fls. 814/824, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- destacar a Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional n.º 94/11:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Contribuinte teve ciência do Auto de Início de Ação Fiscal n.º 10.000004545.81 em 11 de março de 2013 e, em 18 de março de 2013 protocola expediente alegando estar enquadrado no Simples Nacional, motivo pelo qual deixa de apresentar alguns documentos solicitados, e que não possui extratos bancários;
- por contato telefônico foi solicitado o livro Caixa e, apesar do contribuinte solicitar prazo para entrega, protocolou expediente informando não possuí-lo;
- se a Contribuinte afirma não possuir extratos bancários nem a escrituração dos livros Razão e Caixa, ao Fisco não restou outra alternativa a não ser solicitar aos bancos da Cidade de Itaguara, que informassem se a empresa havia efetuado movimentação financeira junto as instituições;
- em abril de 2013 a Contribuinte apresentou, espontaneamente, os extratos bancários referentes a contas corrente no Banco do Brasil e no Bradesco;
- no tocante à arguição de ilegalidade da quebra de sigilo bancário, agiu o Fisco nos limites da legislação tributária e nos termos do art. 197, inciso II do Código Tributário Nacional;
- nada tem de ilegal ou ilegítima a requisição administrativa de informações à instituição financeira mantenedora da conta bancária;
- não há impedimento na opção em auditar as disponibilidades da Contribuinte, posto que o art. 194, do RIMCS elenca os diversos procedimentos tecnicamente idôneos de que dispõe o Fisco para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo;
- quanto ao mérito propriamente dito, os valores objeto da presente autuação estão discriminados nas planilhas 1 a 4 do Anexo III (fls. 240/278), cujos dados foram extraídos dos extratos bancários acostados aos autos;
- note-se que nem mesmo a contribuinte sabe a origem dos recursos, e mais, confirma ser sua conta “Bancos” uma verdadeira miscelânea, onde são jogados recursos de vários estabelecimentos sem a devida indicação;
- ao analisar a planilha contendo as justificativas da Contribuinte percebe-se que ela limitou-se, apenas, a relacionar os dados dos documentos fiscais emitidos no período autuado que, em sua maioria, não coincidem com data ou valores dos recursos creditados nas contas bancárias. E muitas vezes junta notas fiscais de mais de um estabelecimento para justificar a entrada de um recurso, sem, contudo fechar as datas e valores das notas com o valor e data do recurso;
- não há nos autos nenhum documento que, efetivamente, comprove quem foi o depositante dos recursos lançados nas contas;
- o fato de constar na planilha a vinculação da transferência com a nota fiscal emitida, não comprova, absolutamente, quem é o depositante do recurso;
- parecer técnico juntado aos autos não se aplica ao caso em comento, pois para apuração do crédito tributário não foi adotado nenhum índice, nenhuma média, nenhuma mostra. Ao contrário, foram utilizados todos os ingressos de recursos que não tiveram a origem comprovada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- note-se que a Impugnante utiliza-se do mesmo método de amostragem para ilustrar suas alegações;
- conforme informação obtida junto ao gerente da agência da Impugnante, toda vez que é efetuado um depósito sem identificação do depositante, a operação é demonstrada no extrato como depósito feito pelo próprio favorecido;
- as alegações de que a Impugnante realizava vendas parceladas, com adiantamento de parte do valor no fechamento do contrato, vendas parceladas no cartão e de que seria impossível conciliar tais valores com os documentos emitidos mostra a total falta de controle contábil da empresa;
- a legislação que disciplina a matéria exige, de forma expressa, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprove a origem dos recursos, sendo insuficientes meras informações desacompanhadas de provas;
- as multas aplicadas têm amparo na legislação mineira e a alegação de defesa não encontra aqui o foro adequado para sua discussão, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA);
- a alegação de que não foram aplicados nos autos os benefícios relativos ao Simples Nacional não encontra supedâneo na legislação, nos termos do art. 13 da Lei Complementar n.º 123/06;
- diante da não comprovação da origem de recursos, o Fisco corretamente lançou mão da presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal nos termos do art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando todos os valores listados às fls. 11/78 como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal;
- a legislação federal caracteriza como omissão de receitas os depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei Federal n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/02;
- a Lei n.º 9.430/96 estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento;
- a presunção legal em apreço não se restringe aos casos de saldo credor na conta “Caixa” ou da existência de “Passivo Fictício”;
- a denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário, podendo a Impugnante ilidir a acusação fiscal por meio de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, de que os valores depositados na conta corrente bancária em questão se referiam a vendas de mercadorias regularmente realizadas e declaradas ao Fisco ou, oriundos de outras receitas da empresa não tributáveis pelo ICMS, mas tal prova não foi produzida pela empresa;
- cita o art. 136 do RPTA.
- com relação ao pedido de se abater da base de cálculo o faturamento declarado pela Impugnante, vê-se, pois, que a documentação apresentada não

comprova a vinculação entre os recursos creditados nas contas e as notas fiscais de venda emitidas;

Ao final, pede a improcedência da impugnação.

#### **Da Instrução Processual**

O Núcleo de Triagem do CC/MG devolve os autos à origem para abertura de vista ao Sujeito Passivo, na pessoa de seu procurador regularmente constituído nos autos (fl. 828).

Contudo, a Impugnante não se manifesta.

A Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do RPTA, exara Despacho Interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias contados do recebimento da intimação, tome as seguintes providências:

1) nos termos da amostragem de fls. 623/624 apresente a conciliação para os demais ingressos em contas bancárias, juntando cópia das notas fiscais;

2) em relação aos ingressos originários de vendas por cartão de crédito, elabore planilha com a conciliação necessária, de modo a comprovar o valor da venda, o valor do repasse da administradora do cartão e os encargos cobrados no financiamento, juntando cópia da documentação pertinente e do documento fiscal emitido por ocasião da saída da mercadoria;

3) no tocante aos recursos originários de vendas realizadas com intermediação financeira da Losango, elabore planilha e junte os documentos necessários, tal como no item anterior.

Em seguida, vista ao Fisco.

A Impugnante manifesta-se às fls. 843/844 afirmando que a Fiscalização, mesmo tendo todos os documentos em mãos, optou por realizar o procedimento por amostragem, o que torna nulo o Auto de Infração.

O Fisco também retorna aos autos, fl. 846, e considerando que a Impugnante apenas repetiu suas alegações e não apresentou nenhum fato novo que as comprovasse, reitera seus argumentos anteriores.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 848/869, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 789/808, bem como para excluir as exigências vinculadas aos ingressos originários de contas da Impugnante mediante transferências bancárias.

#### **Da Instrução Processual**

O processo esteve na 2ª Câmara de Julgamento, quando, após ouvida a sustentação do representante da Impugnante, em preliminar e à unanimidade, acatou o pedido formulado da Tribuna concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que



apresentasse a conciliação entre os valores tomados pelo Fisco para autuação e as notas fiscais emitidas.

Regularmente intimada (fl. 873/874), a Impugnante não se manifesta.

Para que não houvesse dúvidas, a Assessoria do CC/MG determina a intimação do procurador da Impugnante (fl. 876) o que é realizado (fls. 877/879).

A Impugnante não se manifesta.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 881/883, destacando que a Impugnante não se valeu das oportunidades lhe concedidas, mantém sua manifestação anterior.

---

#### ***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010. O Fisco chegou a tal imputação fiscal pela existência de recursos em contas bancárias de titularidade da Impugnante, provenientes de transferências bancárias (TED/DOC), depósitos e vendas com cartão de crédito, sem comprovação da origem. Feito fiscal lastreado de acordo com a presunção legal prevista art. 42 da Lei Federal n.º 9.430/96 c/c o art. 49, §§ 1º e 2º da Lei n.º 6.763/75 e art. 194, § 3º do RICMS/02.

Importante observar que a Contribuinte foi regularmente intimada, por meio das Intimações Fiscais n.ºs 002 e 003/13, a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos lançados nas contas corrente junto ao Banco do Brasil e ao Bradesco.

Como nenhum dos documentos apresentados comprovaria no entendimento do Fisco a origem dos recursos, foi lavrado o Auto de Infração.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, § 2º.

#### **Das Preliminares**

Preliminarmente, sustenta a Impugnante que o lançamento partiu da acusação de que teria omitido receitas, entretanto, o procedimento adotado pela Fiscalização representaria quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial.

Cumprir destacar, no entanto, que a Lei Complementar n.º 105/01, em seu art. 6º, autoriza as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a examinarem livros e registros das instituições financeiras, inclusive aqueles referentes a depósitos e aplicações financeiras, quando houver procedimento fiscal em curso, quando indispensável para a ação fiscal, a saber:

Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

**Cumprê destacar que o art. 203, inciso V da Lei n.º 6.763/75, assim dispõe:**

Art. 203- Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

.....  
V- os bancos, as instituições financeiras e os estabelecimentos de crédito em geral, observadas rigorosamente as normas legais pertinentes à matéria;

**Prosseguindo a regulamentação da obtenção de informações junto aos estabelecimentos bancários, o art. 204 da mencionada lei assim trata a questão:**

Art. 204 - Os livros, meios eletrônicos e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição obrigatória ao Fisco.

§ 1º - Na forma da Lei Complementar Federal n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, a Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio do Superintendente Regional competente, poderá solicitar informações relativas a terceiros, constantes em documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósito e de aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

**Na mesma linha, o art. 77 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:**

Art. 77. A autoridade fiscal poderá examinar livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósito e aplicações financeiras de pessoa física ou jurídica, desde que iniciada a ação fiscal e o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exame da referida documentação seja considerado indispensável para a confirmação ou comprovação de ilícitos fiscais e tributários.

Registre-se a existência de provimentos judiciais que autorizam a obtenção de informações pelo Fisco junto às instituições financeiras, independentemente de autorização judicial. Conforme explica a Desembargadora Marli Ferreira, da 4ª Turma do TRF-3, “*não há inconstitucionalidade ou ilegalidade na quebra de sigilo bancário e de movimentação financeira sem autorização judicial*”.

Prossegue a Desembargadora destacando que a “*prerrogativa conferida ao fisco pela Lei Complementar 105/2001 não lhe permite, a seu talante, devassar a vida de quem quer que seja por conta de perseguições, antipatias ou quejandos. A quebra do sigilo bancário, como restrição do direito à privacidade do cidadão, somente há de ser permitida ante a necessidade do procedimento, a bem de interesses igualmente insculpidos na nossa Constituição e seguindo o devido processo legal*”.

No caso dos autos, diante da afirmativa da Impugnante (fl. 11) de que não possuía os extratos bancários, não restou ao Fisco outra alternativa senão a de requisitar às agências bancárias as informações necessárias para a análise das operações comerciais da Impugnante.

Registre-se que, em 09 de abril de 2013 a Impugnante apresentou os extratos bancários referentes à conta no Banco do Brasil, enquanto o Bradesco apresentou, em 29 de abril de 2013, as informações da conta corrente daquele estabelecimento bancário, nos moldes do que dispõe o art. 197, inciso II do Código Tributário Nacional.

A Impugnante alega, também, que o Auto de Infração padece de vício em função da falta de motivação do ato administrativo, o que impede o exercício pleno da defesa.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório-Fiscal e apresentou diversos anexos com documentos que fundamentam e trazem a motivação do presente lançamento. Encontra-se nos autos o pleno esclarecimento do procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, presumida a partir da existência de saldo credor na conta "Caixa" e de recursos sem comprovação de origem, presunção esta autorizada na Lei n.º 6.763/75, em seu art.194, § 3º.

Na esfera estadual dispõe a Lei n.º 6.763/75:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

A formalização do crédito tributário está regulamentada no RPTA, em seus arts. 85 e 89, *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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

Portanto, não é possível acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pela Impugnante.

Ademais, os atos de ofício praticados pela Fiscalização de tributos, no sentido de iniciar a análise de livros e documentos fiscais carregam a motivação administrativa, consubstanciada no poder-dever da Administração Pública de fiscalizar os procedimentos dos contribuintes.

Registre-se que a atuação dos Auditores da Fazenda Pública decorre das prerrogativas do cargo, e no caso dos autos, em decorrência da Ordem de Serviço n.º 08.13000287-97, expedida pela autoridade competente, conforme registro no Auto de Infração (fl. 02).

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

As alegações quanto à consideração de que todos os ingressos de receita constituem fato gerador de ICMS constitui matéria de mérito e deve ser enfrentada em campo próprio.

Além do mais, tal consideração não atenta contra o contraditório e a ampla defesa, pois como presunção legal admite prova em contrário, cabendo à Impugnante apontar os elementos de convicção para neutralizar o lançamento tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contesta, ainda, a Impugnante a ausência de exclusão do regime do Simples Nacional, implicando em nulidade do lançamento, uma vez que a exclusão prévia lhe garantiria o amplo direito de defesa.

De pronto é importante esclarecer que o lançamento, ora analisado, não trata de exclusão da Impugnante do regime do Simples Nacional, mas das exigências de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal hábil. A conclusão deste processo pode resultar na exclusão da empresa do regime do Simples Nacional, situação em que será realizado o procedimento próprio ditado pelas normas de regência da matéria.

A Lei Complementar n.º 123/06 estabelece, dentre outras, as seguintes obrigações para os contribuintes:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Logo, a opção pelo regime simplificado não é amplo e irrestrito, mas condicionado e limitado, podendo qualquer contribuinte ser dele excluído, caso pratique qualquer um dos ilícitos tributários previstos na lei como condição para permanecer no regime simplificado.

Sobre a exclusão do Simples Nacional a Lei Complementar n.º 123/06 assim dispõe:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

.....  
Ao dispor sobre a exclusão do Simples Nacional, o Comitê Gestor do Simples Nacional revogou a Resolução CGSN n.º 15/07, com o advento da Resolução CGSN n.º 94/11, e assim passou a tratar a matéria:

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é:

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

§ 1º Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício. (§ 2º Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110.

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76.

§ 4º Não havendo impugnação do termo de exclusão, este se tornará efetivo depois de vencido o respectivo prazo, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5º A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro. § 6º Fica dispensado o registro previsto no § 5º para a exclusão retroativa de ofício efetuada após a baixa no CNPJ, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados à efetividade do termo de exclusão na forma prevista nos §§ 3º e 4º.

§ 7º Ainda que a ME ou EPP exerça exclusivamente atividade não incluída na competência tributária municipal, se possuir débitos tributários junto à Fazenda Pública Municipal, o Município poderá proceder à sua exclusão do Simples Nacional, observado o disposto no inciso V do caput e no § 1º, ambos do art. 76.

Contudo, repita-se pela importância, no caso dos autos, as exigências fiscais não estão atreladas à exclusão Simples Nacional. Com efeito, a previsão contida no § 5º anteriormente transcrito, no sentido de que a *“exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro”*, diz respeito à apuração realizada pela Impugnante no regime simplificado, antes e depois da lavratura do “Termo de Exclusão.”

No caso dos autos, as exigências decorrem da constatação de saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais. A Lei Complementar n.º 123/06 trata especificamente de situações como tais prevendo, expressamente, que estas não estão abrangidas por suas regras e pelos benefícios por ela trazidos.

Em razão disso, afasta-se o benefício para as saídas desacobertadas, com a tributação da mesma forma como ocorre para empresas que não são optantes pelo regime do Simples Nacional.

Esta determinação está claramente contida no art. 13, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar n.º 123/06, com a seguinte redação:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

.....  
§1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

.....  
XIII - ICMS devido:



.....  
f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;  
.....

Neste caso, como o Fisco não promoveu a exclusão da Impugnante do regime simplificado, poderá fazê-lo em outro momento, quando deverá promover a recomposição dos valores lançados em sua escrita fiscal, que se referem às vendas declaradas ao Fisco, exigindo-se a diferença entre a apuração simplificada e o regime de débito e crédito.

Quando e se ocorrer a exclusão do regime e a exigência complementar do imposto, haverá a respectiva atribuição dos créditos relativos às aquisições dos produtos, na esteira da regra da não cumulatividade.

Pelo exposto, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, no período de 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010, em decorrência da constatação de ingresso de recursos não comprovados em contas bancárias.

Os registros lançados nos extratos bancários compõem o “Anexo II” (fls. 36/235).

Após a constatação de ingresso dos recursos, o Fisco intimou a Impugnante a comprovar a origem dos valores provenientes de TED/DOC, depósitos e venda por cartão de crédito, cujos valores ingressaram nas contas discriminadas nos autos do Banco do Brasil e do Bradesco, elaborando a planilha que compõe o “Anexo III (fls. 237/253 e 256/278).

Em resposta às intimações, a Impugnante encaminhou os documentos de fls. 281/422, justificando, à fl. 280, a impossibilidade de comprovar as operações realizadas com cartão de crédito, em decorrência da forma de apresentação dos relatórios pelas operadoras e a ausência do nome do cliente nesse relatório.

O Fisco elabora uma amostragem das comprovações apresentadas pela Impugnante, anexando cópia dos documentos às fls. 434/597.

O “Anexo VI” (fls. 598/601) apresenta o demonstrativo do crédito tributário, enquanto o “Anexo VII” (fls. 603/607) contempla o Relatório Fiscal.

Após a análise da peça de defesa apresentada, o Fisco deduziu os depósitos relativos ao PIS, resultando na reformulação do crédito tributário de fls. 792/808.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei n° 6.673/75

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

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

§ 2° - 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).

§ 3° - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4°, inciso VI, da Lei n°. 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 exibí-los;

---

### RICMS/2002, aprovado pelo Decreto n.º 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 exibí-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4°, inciso VI, da Lei n° 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....  
§ 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.  
.....

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

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

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

NA PRESUNÇÃO TOMA-SE COMO SENDO A VERDADE DE TODOS OS CASOS AQUILO QUE É A VERDADE DA GENERALIDADE DOS CASOS IGUAIS, EM VIRTUDE DE UMA LEI DE FREQUÊNCIA OU DE RESULTADOS CONHECIDOS, OU EM DECORRÊNCIA DA PREVISÃO LÓGICA DO DESFECHO. PORQUE NA GRANDE MAIORIA DAS HIPÓTESES ANÁLOGAS DETERMINADA SITUAÇÃO SE RETRATA OU DEFINE DE UM CERTO MODO, PASSA-SE A ENTENDER QUE DESSE MESMO MODO SERÃO RETRATADAS E DEFINIDAS TODAS AS SITUAÇÕES DE IGUAL NATUREZA. ASSIM, O PRESSUPOSTO LÓGICO DA FORMULAÇÃO PREVENTIVA CONSISTE NA REDUÇÃO, A PARTIR DE UM FATO CONHECIDO, DA CONSEQUÊNCIA JÁ CONHECIDA EM SITUAÇÕES VERIFICADAS NO PASSADO; DADA A EXISTÊNCIA DE ELEMENTOS COMUNS, CONCLUI-SE QUE O

RESULTADO CONHECIDO SE REPETIRÁ. OU, AINDA, INFERE-SE O ACONTECIMENTO A PARTIR DO NEXO CAUSAL LÓGICO QUE O LIGA AOS DADOS ANTECEDENTES.

MOACYR AMARAL SANTOS, EM 'PRIMEIRAS LINHAS DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL', LECIONA:

... PROVA É A SOMA DOS FATOS PRODUTORES DA CONVICÇÃO, APURADOS NO PROCESSO. A PROVA INDIRETA É O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO. NA BASE DESSE PROCESSO ESTÁ O FATO CONHECIDO. ... O FATO CONHECIDO, O INDÍCIO, PROVOCA UMA ATIVIDADE MENTAL, POR VIA DA QUAL PODER-SE-Á CHEGAR AO FATO DESCONHECIDO, COMO CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO POSITIVO DESSA OPERAÇÃO SERÁ UMA PRESUNÇÃO. ....

PAULO CELSO B. BONILHA IN "DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO", EDITORA DIALÉTICA, SÃO PAULO, 1997, P. 92, DIZ:

SOB O CRITÉRIO DO OBJETO, NÓS VIMOS QUE AS PROVAS DIVIDEM-SE EM DIRETAS E INDIRETAS. AS PRIMEIRAS FORNECEM AO JULGADOR A IDEIA 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3ª. CÂMARA PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS *JURIS TANTUM*, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7ª. CÂMARA PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, relativa aos ingressos nas contas bancárias, demonstrando a respectiva contrapartida credora. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

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

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

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

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

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

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

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão n.º 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 A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No caso dos autos, na fase de preparo do lançamento, a Impugnante apresentou ao Fisco a planilha de fls. 319/422, indicando os documentos fiscais que



dariam suporte aos recursos registrados nas contas bancárias, mas que, sob a ótica do Fisco, não logrou comprovar as operações, em decorrência da falta de vinculação entre os depósitos e as transferências e os documentos fiscais emitidos.

Sustenta o Fisco que os recursos creditados e informados nos extratos bancários não coincidem em datas e valores com as notas fiscais indicadas na planilha apresentada pela Defendente, e que não há nos autos nenhum documento que efetivamente comprove quem foi o depositante dos recursos lançados nas contas.

A Impugnante sustenta que o Fisco não comprova que os ingressos nas contas bancárias se referem a fatos geradores do ICMS, entendendo aplicável a vedação contida no inciso VI do art. 20 do Decreto n.º 46.085/12, que regulamenta o Código de Defesa do Contribuinte.

Afirma que o Fisco ignorou o faturamento do estabelecimento no período, tomando todos os ingressos nas contas como presunção de saídas desacobertadas, sendo óbvio que o faturamento declarado transitou pelas contas bancárias.

Contesta a amostragem realizada pelo Fisco, ao argumento de que apenas 22 (vinte e dois) dias foram analisados, no curso de dois anos fiscalizados, fazendo a juntada de parecer técnico que conclui pela falta de confiabilidade da amostragem do Fisco, alegando impropriedade no arbitramento por ele realizado.

Elabora planilha, também por amostragem, de forma a promover a vinculação entre os documentos fiscais emitidos e os ingressos registrados nas contas bancárias.

Explica que em seu ramo de negócio (móveis) são utilizados os mais variados prazos de entrega dos produtos, bem como de recebimento dos numerários, até mesmo com adiantamentos de 20% (vinte por cento) a 50% (cinquenta por cento) do valor da encomenda.

Destaca que no período fiscalizado ocorreram vendas realizadas pelas filiais, cujos repasses pelas operadoras foram lançados nas contas bancárias analisadas pelo Fisco.

Cita decisão prolatada no Acórdão n.º 20.990/13/3ª, dando conta de recusa da Câmara de Julgamento em admitir que todos os recursos vieram de operações irregulares.

Destaca, ainda, que em relação às TEDs do Banco Bradesco, há uma impossibilidade de conciliar os valores dos extratos com os valores de vendas, em decorrência do deságio correspondente ao encargo financeiro cobrado pela Losango Promotora de Crédito.

O Fisco destaca que na planilha de fls. 319/422, a Impugnante limitou-se a relacionar os dados dos documentos fiscais emitidos, sem coincidência de datas e valores e juntando, até mesmo, documentos fiscais de outros estabelecimentos.

Demonstra o Fisco, mediante planilhas lançadas na Manifestação Fiscal, a incongruência entre as informações prestadas antes do Auto de Infração e aquelas

lançadas na Impugnação, o que denotaria dificuldade da Defendente em explicar a origem dos recursos.

Em relação à amostragem e as críticas da Impugnante, registra que não há de se falar em arbitramento de valores, uma vez que todos os recursos sem comprovação (exceção para os depósitos de PIS) foram considerados como irregulares.

Assim, entende a Fiscalização que o laudo técnico apresentado pela Impugnante não possui função nos autos, haja vista que a amostragem do “Anexo V” tem o objetivo único de apontar os absurdos cometidos na tentativa de comprovar a origem dos recursos.

Realmente, analisando a planilha de fls. 319/422, não é possível fazer a exata vinculação entre os valores recebidos e os documentos fiscais emitidos, uma vez que a Impugnante não confrontou as datas de emissão dos documentos fiscais com as datas de ingresso dos numerários nas contas bancárias.

Além do mais, a própria Impugnante cuidou de informar a divergência de valores entre numerários e documentos fiscais, com a apresentação da coluna “DIFERENÇA” na planilha, com registro da mencionada diferença para todas as linhas da planilha.

Por ocasião da impugnação, firmando-se na tese de impropriedade do arbitramento realizado pela Fiscalização com fulcro na amostragem do “Anexo V”, a Defendente carrou aos autos apenas uma amostragem como estratégia de comprovação da vinculação entre os numerários e as vendas realizadas.

Como bem destacou o Fisco, não houve arbitramento do valor da operação, servindo a amostragem apenas para demonstrar que não há vinculação entre os registros financeiros e as vendas realizadas.

Com efeito, individualizando-se a análise dos registros, como demonstra o Fisco na amostragem, não se comprova qualquer vinculação entre o ingresso de recursos e as vendas realizadas.

A amostragem da Impugnante não resulta melhor sorte, uma vez que os valores e informações são divergentes da primeira planilha e a diferença entre a data de emissão das notas fiscais e os dias dos ingressos destoam da prática comercial vigente, ainda que considerando o ramo negocial.

Por exemplo, o primeiro valor lançado no quadro de fl. 623 se refere ao ingresso de R\$ 2.300,00 (dois mil e trezentos reais), no dia 06 de fevereiro de 2009, referente a venda com recebimento antecipado, mas cuja nota fiscal teria sido emitida somente em 11 de fevereiro de 2009, ou seja, depois do recebimento.

Outro exemplo: em 03 de abril de 2009 ocorreu o ingresso no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais), informado como vinculado à venda à vista, mas a Nota Fiscal n.º 817 somente foi emitida em 07 de abril de 2009, após o recebimento da verba.

A Nota Fiscal n.º 1755, de 21 de janeiro de 2010 foi informada como origem do recurso que ingressara no dia 05 de janeiro de 2010.

Certo é, como ensina a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, que, *“em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devem 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”*.

Ao tratar de ingressos de recursos em contas bancárias, o art. 42 da Lei Federal n.º 9.430/96 assim determina:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a 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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

.....

Importa destacar que a Assessoria do CC/MG oportunizou novo prazo para que a defesa pudesse ser complementada, conforme despacho interlocutório de fl. 838.

Naquela ocasião, pediu-se à Impugnante, conforme descrito na fase de relatório desta decisão, para promover, nos termos da amostragem de fls. 623/624 (item 28 da impugnação) a conciliação para os demais ingressos em contas bancárias, juntando cópia das notas fiscais.

Solicitou-se, ainda, que em relação aos ingressos originários de vendas por cartão de crédito, fosse elaborada uma planilha com a conciliação necessária, de modo a comprovar o valor da venda, o valor do repasse da administradora do cartão e os encargos cobrados no financiamento, juntando cópia da documentação.

Por fim, requereu-se à Impugnante, no tocante aos recursos originários de vendas realizadas com intermediação financeira da Losango, a elaboração de planilha com a demonstração das operações e juntada dos documentos.

Em resposta, a Defendente não se atendo à regra de inversão do ônus da prova, no caso de aplicação da presunção de saídas desacobertadas, deixou de apresentar os documentos e comprovações solicitadas e sustentou a nulidade do procedimento fiscal.

Não bastasse, após ouvir atentamente a sustentação oral feita na sessão realizada em 17 de dezembro de 2014, a 2ª Câmara de Julgamento, mais uma vez, acatando o pedido formulado da Tribuna concedeu novo prazo à Impugnante para que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentasse a conciliação entre os valores tomados pelo Fisco para autuação e as notas fiscais emitidas.

Regularmente intimada (fl. 873/874), a Impugnante não se manifesta.

Assim, após todas as tentativas para que viessem aos autos documentos e provas dos argumentos de defesa, na incessante busca pela verdade real, não havendo prova irrefutável de que os ingressos se referem ao faturamento documentado pela Impugnante, deve ser aplicada ao caso a previsão contida no retro transcrito art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Em relação aos depósitos, destaca a Impugnante que os valores se referem às vendas à vista e com cheque “pré-datados”, sendo evidente que tais operações não podem ser tratadas como fato gerador do ICMS.

Para exemplificar os casos de transferências, cita as operações registradas pelo Banco Bradesco, nos dias 16 de julho de 2010, 16 de agosto de 2010 e 19 de agosto de 2010, cujos extratos apontam como histórico: “transf entre agen dinheiro próprio favorecido”.

O Fisco destaca que os depósitos de valores não são suficientes para comprovar a origem dos recursos, uma vez que não há prova de quem é o depositante originário, para que se possa fazer a vinculação com os documentos fiscais emitidos.

Em relação às transferências, afirma que, segundo informação obtida na gerência da agência bancária, toda vez que se efetua um depósito sem identificação do depositante, a operação é demonstrada no extrato como depósito realizado pelo próprio favorecido.

Se em relação aos depósitos a afirmativa do Fisco se mostra verdadeira, no tocante às transferências cumpre trazer à baila a previsão contida no inciso I do § 3º do art. 42 da Lei Federal n.º 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 42 .....

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

.....

Não obstante a referida informação obtida na agência bancária quanto ao conteúdo da informação lançada no extrato, o registro de se tratar de uma transferência entre contas de mesma titularidade, milita em favor da Impugnante em face da previsão contida no inciso I do § 3º do art. 42, já transcrito.

A regra prevista no dispositivo em destaque leva em consideração que a análise fiscal se refere à conta em exame, frente ao faturamento do estabelecimento. Neste caso, para que se pudesse discutir a origem dos recursos, haveria de se confrontar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não os registros da conta creditada, mas sim, da conta debitada, que não está em apreciação.

Assim, devem ser excluídas as exigências vinculadas aos ingressos originários de contas da Impugnante mediante transferências bancárias.

Finalmente, pede a Impugnante, em caráter subsidiário, que seja retirada da base de cálculo o valor do faturamento declarado ao Fisco, sobre os quais os tributos foram devidamente recolhidos.

O Fisco afirma que a documentação apresentada não comprova a vinculação entre os recursos creditados nas contas e as notas fiscais de vendas emitidas no período fiscalizado.

Na verdade, o pedido anterior se contrapõe a esse, ou seja, se a Impugnante possui outras contas bancárias não analisadas pelo Fisco, não há que se fazer a dedução do faturamento declarado ao Fisco, devendo-se considerar os ingressos não comprovados como saídas desacobertadas.

É possível concluir que a dificuldade demonstrada pela Defendente em realizar a vinculação entre as vendas documentadas e os ingressos nas contas analisadas resulta exatamente da existência de outros ingressos em contas não apresentadas ao Fisco, sendo esta a causa de se considerar como ingresso não comprovado todos os numerários creditados nas duas contas correntes, objetos de análise fiscal.

No tocante às penalidades, exigiu o Fisco a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a sanção por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, ambos da Lei n.º 6.763/75.

A alegação de exigência de penalidade com efeito confiscatório não encontra respaldo no contencioso administrativo, uma vez que as penalidades foram aplicadas na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei n.º 6.763/75.

Além do mais, conforme ensina o Mestre 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, está 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, uma vez que esta possui 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 n.º 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA 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 também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 789/808, e ainda, para excluir as exigências vinculadas aos ingressos originários de contas da Autuada mediante transferências bancárias, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira e Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2015.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

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