

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.963/09/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000154014-46  
Impugnação: 40.010119503-23  
Impugnante: Fábrica Mineira de Eletrodos e Soldas Denver S/A  
IE: 433028498.00-17  
Proc. S. Passivo: Ildeu da Cunha Pereira Sobrinho/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

### **EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Comprovado nos autos, mediante análise da escrita fiscal e de extratos bancários, obtidos mediante quebra de sigilo bancário autorizada judicialmente, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias ao desabrigo de notas fiscais. Exigências originais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, sendo que na primeira reformulação foram excluídas as exigências relativas à lançamentos contidos nos extratos bancários não sujeitos à tributação do ICMS. Na segunda reformulação houve adequação da capitulação legal da multa isolada exigida, inserindo-se no campo Infringência/Penalidade do Auto de Infração a penalidade prevista no art. 55, inciso II da Lei 6763/75. No entanto, exclui-se do crédito tributário a parcela relativa à penalidade retro mencionada, referente aos exercícios de 2001 e 2002, em face da decadência. Mantidas, em parte, as exigências fiscais.

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - SAÍDA COM PREÇO INFERIOR AO VALOR EFETIVO.** Constatada venda de mercadorias acobertadas por notas fiscais consignando preços notoriamente inferiores aos reais das operações. Infração apurada mediante análise da escrita fiscal e de extratos bancários, obtidos mediante quebra de sigilo bancário autorizada judicialmente. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso VII, da Lei nº 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, com adequação do montante da multa isolada exigida aos documentos fiscais efetivamente subfaturados. Mantidas as exigências fiscais remanescentes.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2001 a maio de 2005, face à constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal ou com emissão de documentos fiscais consignando importância diversa do efetivo valor das operações (*subfaturamento*).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As irregularidades foram apuradas após a quebra do sigilo bancário, autorizada judicialmente, da Conta Corrente nº. 35.941-6, junto ao Banco Bradesco S.A., de titularidade do Sujeito Passivo, cuja movimentação financeira não foi declarada ao Fisco (*omissão de receitas*).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II e VII da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 809/819, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2.125/2.135, acatando parcialmente as alegações da defesa e promovendo a retificação do crédito tributário, conforme demonstrativos de fls. 4.499/4.514, além de promover a juntada de novos documentos, gerando nova manifestação da Impugnante às fls. 4.519/4.523 e a tréplica fiscal de 4.525.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 4.531/4545, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 4.510/4.514, devendo, ainda adequar a base de cálculo da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75 ao montante dos lançamentos identificados às fls. 14, 67 e 129/130 como “**Recebimento Complementar**”, adicionado do valor global dos lançamentos que contenham, expressamente, a expressão “**CP**” nas demais planilhas anexadas aos autos pelo Fisco (fls. 2.137/4.498) e/ou nos documentos apresentados pela Impugnante (fls. 827/2.122), mantendo-se, integralmente, as exigências de ICMS e MR.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 29/04/08, determina a realização de diligência de fls. 4.547, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 4.549/4.550 e na reformulação do crédito tributário nos termos do novo Auto de Infração de fls. 4.551/4.553 e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM-, de fls. 4.554/4.556, bem como de documentos de fls. 4.557/4.625.

Concedida vista dos autos à Impugnante, esta se manifesta às fls. 4.628/4.633, bem como promove a juntada aos autos dos documentos de fls. 4.641/4.800 e 4.802/4.856.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 4.861/4.864, com juntada de documentos de fls. 4.865/4.890.

Aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 4.895/4.904.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 4.906/4.907.

A Assessoria do CC/MG, novamente se manifesta, em Parecer de fls. 4.909/4.917, opinando pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 4.557/4.558 e, ainda, para excluir a parcela relativa à Multa Isolada capitulada no art. 55, II, da Lei 6763/75, referente aos exercícios de 2001 e 2002.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal, com pequenas adequações, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

**Das Preliminares**

**Do Requerimento de prova pericial**

Os quesitos apresentados pela Impugnante se revelam desnecessários para o deslinde da matéria, uma vez que o cerne da questão se resume na análise dos documentos acostados aos autos, com o fito de se determinar se houve ou não omissão de receitas tributáveis pelo ICMS no tocante aos lançamentos constantes no extrato da Conta Corrente nº. 35.941-6, Banco Bradesco, agência 1408-7, de titularidade do Sujeito Passivo, que foi objeto de quebra de sigilo bancário autorizada judicialmente.

Assim, indefere-se a prova pericial, com fundamento no artigo 142, § 1º, II, “a”, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA/MG (*Decreto 44.747 de 03 de março de 2008*).

**Art. 142.** A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

b)

**Da arguição de ilegalidade do lançamento**

Ao argumento de que o Fisco não conseguiu comprovar a omissão ou recolhimento a menor do ICMS e que não houve real busca pela verdade material, a Impugnante alega que o presente lançamento ofende os princípios da legalidade, da eficiência e da moralidade administrativa.

Embora a arguição da Impugnante se confunda com o mérito do presente processo, deve-se ressaltar, desde já, que a omissão de receitas, oriunda da prática de subfaturamento e de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, está inquestionavelmente comprovada nos autos.

Portanto, não há que se falar em ilegalidade do lançamento ou em ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

### **Do Mérito**

Inicialmente vale destacar que o “Relatório” original do Auto de Infração (fls. 05/06) continha a seguinte redação:

*“Após análise da escrita Contábil/Fiscal e cotejo com os extratos bancários obtidos mediante quebra de sigilo bancário autorizada pelo Judiciário, apurou-se emissão de notas fiscais de venda de mercadoria com valor inferior ao efetivamente pago, configurando a prática do subfaturamento com conseqüente omissão de valores ao crivo do tributo.*

*A diferença monetária entre os valores reais das vendas e aqueles consignados nos documentos fiscais, foi creditada na conta corrente número 35.941-6, Agência nº 1.408-7, Banco Bradesco, de titularidade do Sujeito Passivo.*

*Ressalta-se que a movimentação financeira da conta corrente acima, referente aos exercícios de 2001 e 2002, permaneceu a margem da contabilidade, sendo que a movimentação relativa aos exercícios de 2003 e 2004 encontra-se registrada em livros contábeis confeccionados após a quebra do sigilo bancário.*

*Portanto, os lançamentos na conta corrente nº 35.941-6 decorrem de omissão de receita (diferença omitida dos doc. fiscais) motivo pelo qual foram tomados como base de cálculo para exigência do imposto e aplicação de penalidades”.*

Em face dos fundamentos contidos no Parecer da Assessoria do CC/MG (fls. 4.533/4.535) e, em atendimento ao “item 02” da diligência de fls. 4.547, o Fisco tomou as seguintes providências:

1 - reemitiu o Auto de Infração (fls. 4.551/4.553), inserindo em seu relatório a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e nele incluiu, no campo referente às penalidades aplicadas, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei 6763/75.

2 – indicou todos os valores vinculados às operações “subfaturadas” (com emissão de documentos fiscais consignando importância diversa do efetivo valor das operações – fls. 4.561/4.625).

3 – demonstrou o crédito tributário remanescente, através da planilha de fls. 4.557/4.558, cujo montante sofreu redução em seu valor nominal, face à adequação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75 ao patamar previsto no § 2º do mesmo dispositivo legal, com redação dada pela Lei 15.956/05 (Crédito Remanescente: R\$ 6.237.187,27 – fls. 4.556 // Crédito Anterior: R\$ 6.851.179,92 – fls. 4.514 // Diferença para menos: R\$ 613.992,65).

4 – reabriu ao Sujeito Passivo o prazo original de 30 (trinta) dias para pagamento do crédito tributário com as reduções legalmente previstas, ou para apresentação de nova Impugnação, conforme Ofício e AR acostados às fls. 4.626/4.627.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno repetir que as irregularidades apontadas na peça acusatória foram apuradas após a quebra do sigilo bancário, autorizada judicialmente, da conta corrente nº. 35.941-6, junto ao Banco Bradesco S.A., de titularidade do sujeito passivo, cuja movimentação financeira não fora declarada ao Fisco (*omissão de receitas*).

Os extratos bancários estão acostados às fls. 418/802 e os lançamentos neles contidos relativos a recursos financeiros não comprovados, que serviram para obtenção da base de cálculo do ICMS, encontram-se relacionados nos quadros de fls. 203/414.

Antes da quebra do sigilo, os livros contábeis da empresa, relativos aos exercícios de 2001 e 2002, não continham os lançamentos da rubrica 1.1.1.02.003.011-0 (*Bancos C/Movimento - Bradesco - Conta Corrente 35.941-6*), conforme demonstram os documentos acostados às fls. 41/65, concluindo-se, portanto, que a conta corrente em questão era mantida com a finalidade precípua de receber recursos não contabilizados na escrita fiscal, caracterizando a saída de mercadoria sem nota fiscal.

Após a disponibilização dos extratos bancários ao Fisco (*quebra do sigilo*), ocorrida em **setembro de 2005**, a Autuada passou a contabilizar os lançamentos da mencionada conta em seus livros “Diário” e “Razão” relativos aos exercícios de 2003 e 2004. Importante notar que as datas lançadas no cabeçalho desses livros estão compreendidas entre os dias **20 e 28 de janeiro de 2006** (*Ex.: fls. 3.000/3.116*).

A Autuada, muito embora tenha anexado inúmeros documentos à sua defesa, **não conseguiu comprovar que os recursos existentes na conta corrente nº 35.941-6, do Banco Bradesco, não se referiam a suas atividades operacionais**, o que, por si só, permite a presunção legal de que esses valores são decorrentes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 194, § 3º, do RICMS/MG, c/c art. 110, da CLTA/MG.

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

§ 3º - **O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou à 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.**” (G.N.)

.....  
.....

**Art. 110** - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que o Fisco, em 20/04/04, teve acesso ao arquivo eletrônico da Autuada, denominado “Diário Financeiro”, que reproduz os créditos da conta corrente nº 35.941-6, do mês de março/04.

Da análise desse arquivo, depreende-se que todos os créditos, mesmo aqueles sem identificação do depositante no extrato bancário, são pagamentos referentes aos títulos emitidos para os clientes e aos borderôs (*documentos onde são relacionados os cheques pré-datados e/ou duplicatas*).

Tais pagamentos não possuem cobertura fiscal conforme demonstrado na planilha “*Recebimento Complementar X Notas Fiscais Emitidas*”, que se encontra acostada às fls. 2.173/2.208 (*Anexo I da manifestação fiscal*), conforme exemplos abaixo:

Data	Valor	Histórico constante no arquivo eletrônico da Autuada ref. c/c 35.941-6 - Bradesco	Constatação pelo Fisco
01/03/04	1.644,80	CP 5312/02 STL Comércio de Soldas	Houve emissão da NF nº 3.525 em 09/01/04, no valor de R\$20.123,40 quitada em 4 parcelas de R\$4.024,68 através do Banco Gerdau e NF nº 3.951 em 11/03/04, no valor de R\$1.971,20, quitada em quatro parcelas de R\$492,80 através do Banco do Brasil e Banco Mercantil.
01/03/04	322,50	CP 5411/02 Cicero Diogo da Silva	Houve emissão da NF nº 14.018, de 28/02/04, no valor de R\$990,00, quitada em duas parcelas de R\$495,00 através do Banco Mercantil e NF nº 3.593, de 22/01/04, no valor de R\$990,00 quitada em duas parcelas de R\$495,00 através do Banco Sofisa.
01/03/04	140,00	CP 5378/03 Borges e Brandão Com. de Ferro	Emissão da NF nº 3.572, de 20/01/04, no valor de R\$1.705,00, quitada em duas parcelas de R\$852,50 através do Banco Sofisa.
01/03/04	698,00	CP 5479/01 e CP 5281/04 Mauricio e Marisa	São sócios da empresa São Paulo Produtos Soldagem Ltda, estabelecida em Montes Claros. As NF emitidas em 2004 para o cliente foram canceladas.
01/03/04	1.061,00	CP 5502/01 Metalurgica Dainese Ltda	Emissão da NF nº 3.707, de 06/02/04, no valor de R\$1.755,60 quitada através do Banco do Brasil e NF nº 4.015, de 18/03/04, no valor de R\$1.755,60 quitada através do Banco Itaú.

A certeza de que os lançamentos na conta corrente nº 35.941-6 estão relacionados à operações mercantis da Autuada, e a ausência de documentos fiscais, dão cabimento de que todo o numerário creditado nesta referem-se a vendas não declaradas, realizadas com omissão de receita.

Não obstante a presunção legal de que os recursos financeiros creditados na conta corrente nº 35.941-6 sejam referentes a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, através de alguns depósitos identificados na mencionada conta, o Fisco conseguiu demonstrar, **por amostragem**, a emissão de documentos fiscais consignando importância diversa do efetivo valor das operações (*subfaturamento*).

A demonstração apenas por amostragem se deve ao fato de que apenas alguns lançamentos eram identificados (*identificação do depositante*). Somente nesses casos o Fisco pôde fazer uma pesquisa nos documentos fiscais emitidos em nome dos depositantes e confrontar os valores por eles desembolsados para pagamento das operações com eles realizadas.

Através desse confronto, o Fisco constatou que os valores lançados nas notas fiscais emitidas eram quitados através de bancos e contas correntes, cujos dados eram regularmente escriturados nos livros contábeis da empresa, porém valores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complementares eram depositados na conta corrente objeto da quebra do sigilo, em datas idênticas, próximas ou intercaladas às de vencimento, caracterizando a prática de subfaturamento.

As planilhas acostadas às fls. 14, 67/68 e 129/130 contêm observações autoexplicativas e demonstram o acima exposto, conforme exemplos abaixo:

NF Nº	Emissão	Valor	Data Venc.	Recebimento - Valor da NF			Recebimento Complementar		
				Data	Banco	Valor	Data	Banco	Valor
6.928	21/11/01	6.657,97	Antecip.	20/11/01	Brasil	6.657,97	19/11/01	Bradesco	2.587,15
309	28/02/02	5.720,00	07/03/02	07/03/02	Itaú	5.720,00	05/03/02	Bradesco	2.530,00
694	03/06/02	7.320,50	08/06/02	10/06/02	Itaú	7.320,50	10/06/02	Bradesco	3.185,00
326	06/03/02	1.633,50	11/03/02	13/03/02	Brasil	1.633,50	12/03/02	Bradesco	640,50
1.649	21/01/03	2.476,85	31/01/03	31/01/03	Brasil	2.476,85	24/02/03	Bradesco	1.102,20
1.687	30/01/03	2.897,06	30/01/03	28/01/03	Brasil	2.897,06	28/01/03	Bradesco	1.133,80
1.691	31/01/03	2.223,09	08/02/03	10/02/03	Brasil	2.223,09	14/02/03	Bradesco	874,71
1.736	07/02/03	6.211,92	21/02/03	21/02/03	Brasil	6.211,92	11/02/03	Bradesco	2.404,08
4.148	02/04/04	6.060,56	09/04/04	15/04/04	Itaú	6.060,56	15/04/04	Bradesco	2.389,14
4.722	10/06/04	12.076,95	20/06/04	21/06/04	Brasil	12.076,95	23/06/04	Bradesco	4.748,45
5.198	03/08/04	2.756,60	10/08/04	06/08/04	Brasil	2.756,60	02/08/04	Bradesco	1.053,80
5.210	06/08/04	2.602,21	Antecip.	04/08/04	Brasil	2.602,21	04/08/04	Bradesco	1.031,96

Portanto, o subfaturamento foi demonstrado para alguns lançamentos contidos na conta corrente 35.941-6, uma vez que uma mínima parte deles era identificada (*identificação do depositante*).

Ressalte-se, no entanto, que as planilhas acima citadas (*fls. 14, 67/68 e 129/130*) contêm exemplos de subfaturamento relativos a todos os exercícios objeto da presente autuação (*2001 a 2005*).

As saídas desacobertadas referem-se aos demais lançamentos e decorrem, conforme já salientado, da presunção legal prevista no art. 194, § 3º, do RICMS/MG, c/c art. 136, do RPTA/MG.

### Dos documentos acostados aos autos pela Impugnante

Alega a Impugnante “que grande parte das transações financeiras tem origens diversas, facilmente comprovadas, a exemplo de descontos e depósitos de cheques de terceiros, à vista ou pré-datados, recebidos dos próprios clientes da empresa, restituição de empréstimos feitos a funcionários, restituição de despesas por conta dos clientes, desconto de duplicatas em factoring, pagamentos de juros em função de atrasos dos clientes, adiantamentos, dentre outros.”

Tentando comprovar sua afirmação, a Impugnante anexou aos autos as seguintes planilhas:

**1) Fls. 828, 861, 887, 914, 942, 970, 975, 1005, 1036, 1069, 1102, 1134, 1166, 1198 e 1297:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Referem-se a planilhas nas quais a Impugnante tenta vincular valores contidos nos extratos bancários a operações de descontos de cheques e a lançamentos não sujeitos à tributação do ICMS (*cheques devolvidos e reapresentados, reembolso de empréstimos, estorno de valor relativo a salários, etc.*).

A cada uma dessas planilhas, a Impugnante anexou quadros intitulados “*Demonstrativo de Desconto de Cheques*”, neles constando o número de cada cheque descontado, o número do “título” a que se refere cada cheque, a data de emissão do título, o nome do cliente, valor, vencimento, valor descontado, etc., conforme abaixo exemplificado (*ver fl. 1.200, 1202, 1204 e 1205*):

Cheque Nº	Referente	Emissão Título	Cliente	Valor	Vencimento	Nº Dias	Desconto	Valor Líquido R\$
148.238	BC 700.019/01	10/01/03	MG Soldas Ltda.	474,10	19/01/04	9	2,84	471,26
148.236	BC 700.023/02	10/01/03	MG Soldas Ltda.	586,08	29/01/04	19	7,42	578,66
148.239	BC 700.019/02	10/01/03	MG Soldas Ltda.	460,15	02/02/04	23	7,06	453,09
148.237	BC 700.023/03	10/01/03	MG Soldas Ltda.	586,08	09/02/04	30	11,72	574,36
148.240	BC 700.019/03	10/01/03	MG Soldas Ltda.	460,15	12/02/04	33	10,12	450,03
1.834	CP 3631/01	10/01/03	M Fer Ferragens Ltda ME	346,00	20/02/04	41	9,46	336,54
713	BC 700.021/01	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	721,34	26/01/03	16	7,69	713,65
716	BC 700.020/01	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	587,52	29/01/03	19	7,44	580,08
725	BC 700.024/01	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	1.240,78	07/02/03	28	23,16	1.217,62
714	BC 700.021/02	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	700,12	11/02/03	32	14,94	685,18
717	BC 700.020/02	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	570,24	14/02/03	35	13,31	556,93
726	BC 700.024/02	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	1.204,26	23/02/03	44	35,32	1.168,94
715	BC 700.021/03	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	700,12	26/02/03	47	21,94	678,18
718	BC 700.020/03	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	570,24	01/03/03	50	19,01	551,23
727	BC 700.024/03	10/01/03	Margareth de Souza Pontes	1.204,26	10/03/03	59	47,37	1.156,89
101.053	CP 3629/01	16/01/03	Niterói Comércio de Ferro	243,00	09/02/03	24	3,89	239,11
1.616	CP 3650/01	16/01/03	Palaácio dos Parafusos	424,00	09/02/03	24	6,78	417,22
4	CP 3632/01	16/01/03	Silvio Eduardo de Carvalho	134,00	20/02/03	35	3,13	130,87
12.447	CP 3633/01	16/01/03	Arlides Martins de Lima	152,69	20/02/03	35	3,56	149,13
312.918	CP 3643/01	16/01/03	Ardisson Ind. e Com. Ltda.	253,04	24/02/03	39	6,58	246,46
2.352	CP 3635/01	16/01/03	Sobras Soldas do Brasil	894,00	12/03/03	55	32,78	861,22
216.141	CP 3661/01	21/01/03	Ferragens Japão Ltda.	202,73	17/02/03	27	3,65	199,08

As expressões “BC” e “CP” significam venda S/NF e subfaturamento, respectivamente;

Total de operações – MG Soldas Ltda. – R\$ 2.566,56 // Margareth de Souza Pontes – R\$ 7.498,88

Com relação às planilhas de fls. 1.198 e 1.297, referentes ao exercício de 2003, com os seus respectivos anexos, o Fisco traz à baila o questionamento fundamental em relação às alegadas operações de desconto, qual seja, “**se a Autuada recebeu cheques de clientes para descontá-los, tais cheques não se referem à venda de mercadorias?**”.

Quanto aos exemplos contidos na planilha acima, elaborada pela Impugnante, o Fisco os analisou criticamente da seguinte forma (*fls.3.210/3.211*):



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Desconto de Cheques Relacionados a Operação Subfaturadas ou Desacobertadas de Documento Fiscal

Recebimento Através de Desconto de Cheques				Observações do Fisco
PTA (Fls.)	Cliente	Data Título	Valor	
1.200	MG Soldas Ltda.	10/01/03	2.566,56	Emissão da NF Nº 11.059, em 17/01/03, no valor de R\$ 2.513,29 (1 parcela de R\$ 854,52 e 2 parcelas de R\$ 829,38, todas pagas através do Bco. Sofisa). Como os títulos são precedidos da abreviatura "BC" referem-se a vendas desacobertadas de documento fiscal.
1.200	M Fer Ferragens Ltda	10/01/03	346,00	Houve apenas a emissão da NF Nº 10.993, em 10/01/03, no valor de R\$ 870,10 ( 2 parcelas de R\$ 435,05 pagas através do Negoc.Factoring).
1.202	Margareth de Souza Pontes	10/01/03	7.498,88	É sócia da empresa Lumafer Fechaduras e Ferramentas, mas não foi emitida nenhuma NF para esse cliente. O título é precedido da abreviatura "BC" confirmando tratar-se de venda desacobertada de documento fiscal.
1.204	Niterói Comércio de Ferro	16/01/03	243,00	Houve apenas a emissão da NF Nº 10.988, em 09/01/03, no vr. de R\$ 623,70 (2 parcelas de R\$ 311,85 pagas através do Negocial BH Factoring).
1.204	Palácio dos Parafusos	16/01/03	848,00	Houve apenas a emissão da NF Nº 1.561, em 12/12/02, no vr. de R\$ 848,76 c/ recebimento através do Bco. Sofisa.
1.204	Sílvio Eduardo de Carvalho	16/01/03	134,00	É sócio da Metalix Artefatos de Chapa, foi emitida a NF Nº 10.995, em 10/01/03, no vr. de R\$ 338,80 c/ recebimento pelo Bco. Sofisa.
1.204	Arildes Martins de Lima	16/01/03	152,69	Houve apenas a emissão da NF Nº 10.998, em 10/01/03, no valor de R\$ 390,06 quitada em duas parcelas de R\$ 195,03 pelo Banco do Brasil.
1.204	Ardisson Ind. Comércio	16/01/03	253,04	Houve apenas a emissão da NF Nº 11.013, em 14/01/03, no valor de R\$ 644,71 (1 parcela de R\$ 219,21 e 2 parcelas de R\$ 212,75, quitadas através do Bco. do Brasil).
1.204	Sobras Soldas do Brasil	16/01/03	894,00	Houve apenas a emissão da NF nº 11.005, em 10/01/03, no valor de R\$1.977,80 (1 parcela de R\$672,46 e 2 parcelas de R\$652,67 pagas através do Negocial BH Factoring)
1.205	Ferragens Japão Ltda.	21/01/03	202,73	Houve apenas a emissão da NF Nº 11.064, em 17/01/03, no valor de R\$ 517,27 quitada em duas parcelas de R\$ 258,64 através do Banco do Brasil.

Os dados do quadro acima foram extraídos da planilha intitulada “Desconto de Cheques Relacionados a Operações Subfaturadas ou Desacobertadas de Documento Fiscal” (3.209/3.244 – Anexo IV da manifestação fiscal), na qual o Fisco faz uma análise completa das operações com desconto de cheques.

Importante salientar que as planilhas de fls. 828 a 1.166 referem-se lançamentos na conta corrente nº 35.941-6 relativos aos exercícios de 2001 e 2002 que, conforme já salientado, sequer foram objeto de escrituração nos livros contábeis.

Não obstante esse fato, o Fisco demonstrou às fls. 4.007/4.015 e 4.076/4.111 (Anexo VI da manifestação fiscal) que todas as operações de desconto de cheques relativas aos exercícios de 2001 e 2002 referem-se, também, a operações subfaturadas ou desacobertadas de documentação fiscal.

Portanto, após analisar os argumentos da Impugnante, o Fisco promoveu nova pesquisa nos livros contábeis, notas fiscais emitidas e lançamentos na conta corrente nº 35.941-6, chegando à conclusão de que cada cheque recebido tem ligação com um título emitido pela Autuada.

O número de cada título é precedido das abreviaturas “**CP**” ou “**BC**”. Os títulos que têm a expressão “**CP**” referem-se a complementos dos valores das vendas

**(subfaturamento)** e os que se iniciam com “BC” referem-se a vendas totalmente desacobertadas de documentação fiscal.

A Autuada ao tergiversar para constituir provas, torna cada vez mais evidente o expediente ilícito utilizado para minorar a obrigação tributária. Os cheques recebidos para desconto apresentam datas de vencimento intercaladas às datas de vencimento das duplicatas “oficiais” vinculadas às notas fiscais emitidas.

Ocorre que essas notas foram quitadas em instituições financeiras diversas, que não coincidem com aquelas onde ocorreram o desconto dos cheques. Além disso, o valor constante em cada cheque descontado **nunca** coincide com os valores das parcelas constantes nas notas fiscais, restando claro tratar-se de complemento do valor das operações identificadas pela Autuada com a abreviatura “CP”.

Importante ressaltar que, em várias situações a **Autuada cancela a nota fiscal emitida** (portanto, não declara o imposto), **mas recebe através de cheques descontados** o valor constante no documento fiscal cancelado (Ex.: fls. 3.215, 3.220, 3.232, 3.237, 3.238, 3.239, etc.).

A Autuada cancela o documento fiscal emitido, sem substituí-lo, e emite um título para recebimento, precedido da abreviatura “BC”, com os mesmos dados da nota cancelada, com exceção apenas do valor do IPI, que não é cobrado do cliente nessa circunstância.

Dentre todas as informações e documentos apresentados pela Autuada, o Fisco empreendeu análise suficiente e necessária para demonstrar que os cheques recebidos referem-se a complemento das operações ou vendas desacobertadas de documento fiscal. Ademais, todos os cheques recebidos fazem referência a um título que não possui cobertura fiscal.

**2) Fls. 1335, 1350, 1359, 1376, 1385, 1393, 1401, 1410, 1429, 1438, 1447, 1454, 1461, 1469, 1476, 1483, 1491, 1502, 1510, 1521, 1530, 1539, 1548, 1556, 1563, 1572, 1581, 1593, 1602, 1612, 1621, 1630, 1639, 1648, 1655, 1662, 1668, 1674, 1680, 1690, 1701, 1710, 1720, 1730, 1746, 1763, 1779, 1797, 1814, 1830, 1847, 1856, 1865, 1874, 1883, 1893, 1902, 1906, 1918, 1932, 1945, 1957, 1969, 1981, 1992 e 2004:**

Referem-se a planilhas elaboradas pela Impugnante, relativas aos exercícios de 2004 e 2005, com o intuito de comprovar a vinculação de recursos existentes na conta corrente nº 35.941-6 a depósitos que teriam sido por ela efetuados ou, nas palavras da Impugnante, recursos que encontrariam “*lastro em outras operações financeiras, afastando, completamente, o fundamento de que houve subfaturamento ou omissão de receitas.*”

Em síntese, a Impugnante lançou nessas planilhas, a data e o valor de inúmeros lançamentos existente na conta corrente, objeto da quebra do sigilo, e, no campo “Observação”, a informação de que se trataria de “*Nosso depósito conforme comprovante*”.

Após analisar todos esses documentos, o Fisco elaborou as planilhas denominadas “*Nosso Depósito – Incorrekções Constatadas pelo Fisco Através dos Comprovantes de Depósito*” (fls. 3.831/3.840 e 3.969/3.971 – Anexo V da manifestação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*fiscal*) que demonstram a total incoerência ou inveracidade das alegações da Impugnante, conforme exemplos a seguir:

### NOSSO DEPÓSITO - INCORREÇÕES CONSTATADAS PELO FISCO ATRAVÉS DOS COMPROVANTES DE DEPÓSITO.

FLS.	Comprovante de Depósito Fls.	Data	Constatação pelo Fisco
1335 (item 10)	1337	21/01/04	Trata-se de depósito ref. ao cliente Jotin Comércio de Soldas e Máquinas conforme manuscrito no recibo de depósito à fl. 1337 dos autos. Houve a emissão da NF nº 3.384, em 09/12/03, no valor de R\$2.704,68, quitada em duas parcelas de R\$1.352,34 através do Banco do Brasil e do Banco Mercantil.
1342 (item 46)	1346	28/01/04	Trata-se de depósito realizado <b>diretamente</b> pelo cliente Celso Gonçalves de Moraes. Houve a emissão da Nota Fiscal nº 13.630, em 29/12/03, no valor de R\$673,20 quitada através do Negocial BH Factoring e NF nº 13.631, em 29/12/03, no valor de R\$643,50 quitada através do Banco do Brasil.
1342 (item 63)	1349	03/02/04	Trata-se de depósito efetuado <b>diretamente</b> pelo cliente E B Material de Construção Ltda. Houve a emissão da NF nº 3.642, em 30/01/04, no valor de R\$10.135,84, quitada em 09/02/04 através do Banco do Brasil.
1359 (item 102)	1361	18/02/04	Trata-se de depósito efetuado <b>diretamente</b> pelo cliente Dissolfer. Houve emissão das Notas Fiscais nº 3.680, em 04/02/04, no valor de R\$1.935,45 quitada através do Banco Mercantil do Brasil, NF nº 3.682, em 04/02/04, no valor de R\$2.346,00 quitada através do Banco Mercantil do Brasil, NF nº 3.581, em 21/01/04, no valor de R\$1.740,75 quitada através do Banco do Brasil e NF nº 3.582, em 21/01/04, no valor de R\$2.110,00 quitada através do Banco do Brasil. Note-se que o valor do depósito efetuado no Bradesco corresponde a 50% do valor total dessas Notas Fiscais.
1906 (item 01)	1907	04/01/05	Trata-se de depósito ref. ao cliente Incomafer Ind. e Com. de Materiais de Ferro Ltda. Houve emissão da NF nº 16.681, em 05/01/05, no valor de R\$1.037,30, quitada através do Banco do Brasil.
1906 (item 17)	1912	10/01/05	Pelo CNPJ do depositante trata-se de depósito efetuado diretamente pelo cliente Loredo Masson. Houve emissão da NF nº 6.366, em 31/12/04, no valor de R\$1.815,00 quitada através do Banco do Brasil.
1906 (item 21)	1913	13/01/05	Trata-se de depósito efetuado pelo cliente Álvaro Parafusos. Houve emissão da NF nº 6.210, em 04/12/04, no valor de R\$5.966,00, quitada em duas parcelas de R\$2.983,20 através do Banco do Brasil.
1906 (item 24)	1914	14/01/05	Depósito ref. Cliente 1902, Centauro Comércio de Abrasivos. Houve emissão da NF nº 5.784, em 02/10/04, no valor de R\$13.741,64 (1 parcela de R\$4.672,16 e 2 parcelas de R\$4.534,74 quitadas através do Banco Sofisa) e da NF nº 5.901, em 19/10/04, no valor de R\$20.231,42, (1 parcela de R\$6.876,70 e 2 parcelas de R\$6.676,36 quitadas através do Banco Sofisa ).
1906 (item 25)	1915	14/01/05	Trata-se de depósito efetuado pelo cliente Trefilaço Ltda. Houve emissão da NF nº 16.767, em 13/01/05, no valor de R\$1.592,80 quitada através do Banco do Brasil.

Vários comprovantes de depósitos que a Autuada acostou aos autos possuem o nome do depositante que são os **clientes** da empresa. Ora, se no recibo de depósito consta o nome do cliente (depositante), como a Autuada se presta a afirmar que foram depósitos realizados por ela própria?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em algumas situações, apesar de não constar o nome do depositante, nos recibos de depósitos há informações manuscritas sobre o nome do cliente ou ainda, o número do fax utilizado pelo cliente para encaminhar o recibo à Autuada.

Se nos recibos de depósitos consta o nome do cliente da Autuada, teriam de existir notas fiscais correspondentes. A ausência destes documentos torna ineficaz qualquer argumento apresentado.

O documento de fls. 1783, elaborado pela Autuada, denuncia de maneira inequívoca, o *modus operandi* da empresa. Nele, a Autuada informa ao cliente “*Real Comércio de Parafusos*” o número da conta corrente do Banco do Brasil para depósito do valor total constante na nota fiscal e o número da conta corrente nº 35.941-6 no Bradesco para depósito referente ao complemento da venda.

Merecem menção os documentos de fls. 1.472, 1.604, 1656, 1658, 1700, 1703 e 1704 (*comprovações de depósitos*) que circunstanciam o depósito referente ao complemento do valor das operações mercantis.

O comprovante de depósito de fls. 1.939, encaminhado à Autuada pelo cliente “*Loredo Masson*”, faz referência à Nota Fiscal nº 6.563. Ocorre, entretanto, que este documento fiscal foi liquidado pelo cliente através do Banco do Brasil e o valor depositado a título de complemento no Bradesco, não encontra cobertura fiscal, assim como todos os valores depositados nessa instituição financeira.

Em resumo: vários depósitos efetuados diretamente pelos clientes na conta corrente nº 35.941-6, durante os exercícios de 2003 a 2005, são escriturados contabilmente como se tivessem sido realizados pela própria Autuada.

A utilização desse expediente, cumulado com o fato de que a escrituração contábil relativa aos exercícios de 2003 e 2004 ocorreu após a quebra do sigilo bancário, revela que os registros contábeis não merecem fé.

O Fisco elaborou as planilhas “*Histórico dos Créditos da c/c 35.941-6: Extrato Bancário X Livro Diário*”, que se encontram acostadas às fls. 2.907/2.911, 2.989/2.999 e 3.177/3.179, respectivamente (*Anexo III da manifestação fiscal*), demonstrando a errônea ou irregular escrituração contábil.

Observa-se que na grande maioria dos lançamentos contábeis reproduzidos na planilha acima citada, a conta “Caixa” é sempre creditada. No entanto, para que esses lançamentos pudessem ser considerados regulares, seria necessário que a Autuada debitasse anteriormente a conta caixa, dando recebimento aos cheques e/ou do numerário recebidos dos clientes, o que não ocorreu.

Verifica-se que a Autuada não escritura os valores referentes aos depósitos identificados, ou seja, aqueles onde aparecem os nomes dos clientes depositantes no extrato bancário como operações de venda de mercadoria.

Da mesma forma, procede em relação aos valores creditados na conta corrente nº 35.941-6 sem a identificação do depositante, mas, conforme demonstrado no Anexo I da manifestação fiscal (fls. 2.137/2.172 e 2.173/2.208), todos os valores creditados referem-se a operações comerciais, e sendo assim, a contabilidade não reflete a realidade da movimentação financeira da referida conta bancária.

## Do crédito tributário

### Primeira retificação efetuada pelo Fisco

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retificou o crédito tributário, excluindo as exigências fiscais relativas a lançamentos contidos nos extratos bancários não sujeitos à tributação do ICMS (fls. 4.502/4.509 - cheques devolvidos e reapresentados, reembolso de empréstimos, estorno de valor relativo a salários, etc.). O Crédito tributário remanescente, originário desta reformulação, está demonstrado às fls. 4.510/4.514.

### Segunda retificação efetuada pelo Fisco

Consoante já narrado, o Fisco, em atendimento à diligência de fls. 4.547, determinada pela 3ª Câmara de Julgamento, novamente reformulou o crédito tributário, conforme demonstrado na planilha de fls. 4.557/4.558.

### Da arguição de decadência - exercícios de 2001 e 2002.

Argui a Impugnante a decadência do crédito tributário, no tocante aos fatos geradores relativos aos exercícios de 2001 e 2002.

Antes da análise do aspecto temporal relativo ao crédito tributário, é de bom alvitre lembrar algumas considerações sobre a acusação fiscal que constava no relatório do Auto de Infração originalmente lavrado.

No relatório do Auto de Infração originalmente lavrado não constava, de forma explícita, a acusação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, constando, entretanto, a seguinte narrativa:

**“PORTANTO, OS LANÇAMENTOS NA CONTA CORRENTE Nº. 35.941-6, DECORREM DE OMISSÃO DE RECEITA (DIFERENÇA OMITIDA DOS DOC. FISCAIS) MOTIVO PELO QUAL FORAM TOMADOS COMO BASE DE CÁLCULO PARA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO E APLICAÇÃO DE PENALIDADE.”** (G.N.)

Após transcrever esse trecho do relatório (*fl. 810*), em diversas passagens de sua peça defensiva a Impugnante fez alusão à falta de comprovação de omissão de receitas, saídas de mercadorias sem documento fiscal ou subfaturadas, conforme abaixo exemplificado:

**“É BEM VERDADE QUE NÃO EXISTE, NO PRESENTE CASO, A NECESSÁRIA E OBRIGATÓRIA COMPROVAÇÃO DE QUE OS VALORES INDICADOS NA CONTA CORRENTE DA EMPRESA – PROVENIENTES DE DIVERSAS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS LEGAIS, NA VERDADE – CORRESPONDEM ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL OU SUBFATURADAS.”** (FL. 810 – G.N.)

**“NA REALIDADE, DIANTE DA IDENTIFICAÇÃO DE POUCOS CASOS DE DEPÓSITOS DE CLIENTES, CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO VENDA SEM NOTA OU NOTA SUBFATURADA, PRESUMIU-SE OMISSÃO DE RECEITAS**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OUTRAS QUE NA REALIDADE CORRESPONDEM A MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS DIVERSAS E LEGAIS DA EMPRESA.” (FL. 811 – G.N.)

“COM EFEITO, OS DOCUMENTOS EM ANEXO DEMONSTRAM VÁRIAS SITUAÇÕES EQUIVOCADAMENTE CONSIDERADAS PELA AGENTE FISCAL COMO **OMISSÃO DE RECEITAS.**” (FL. 812 – G.N.)

“O VALOR APURADO ATRAVÉS DA ANÁLISE DO EXTRATO BANCÁRIO, CONSIDERANDO TODOS OS CRÉDITOS, CORRESPONDE À QUANTIA DE R\$ 1.645.822,86, APESAR DA FISCALIZAÇÃO TER EFETIVAMENTE IDENTIFICADO UM ÚNICO CRÉDITO REFERENTE A DEPÓSITO DE CLIENTE, CONSIDERADO PELA MESMA COMO **VENDA SEM NOTA**, NO VALOR DE R\$ 2.587,15.

NO MESMO PERÍODO, A AUTUADA COMPROVA, ATRAVÉS DOS FUNDAMENTOS EM ANEXO, QUE O VALOR DE R\$ 703.499,71 ENCONTRA LASTRO EM OUTRAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS, **AFASTANDO, COMPLETAMENTE, O FUNDAMENTO DE QUE HOUVE SUBFATURAMENTO OU OMISSÃO DE RECEITAS** (FL. 813, COM ARGUMENTOS IDÊNTICOS ÀS FLS. 814/815 – G.N.)

Da mesma forma, o Fisco, em diversos parágrafos de sua manifestação (fls. 2.125/2.135), fez citação a expressões do tipo “**caracterizando a saída de mercadoria sem Nota Fiscal ou subfaturada**”, “**sem correspondência com documento fiscal**”, “**não existem documentos fiscais relacionados a esses depósitos**”, “**os lançamentos a crédito na referida conta não possuíam cobertura fiscal**”, etc.

Além disso, nas planilhas elaboradas pelo Fisco e anexadas à sua manifestação (fls. 2.173 e seguintes), há diversos casos em que a irregularidade apontada é a venda de mercadoria desacoberta de documentação fiscal. Exemplificando, na planilha de fl. 2.176 constam as seguintes observações do Fisco: “**Todas as Notas Fiscais emitidas para esse cliente foram canceladas. Como o título é precedido da abreviatura “BC”, trata-se de venda totalmente desacoberta de documento fiscal**” e “**Não houve emissão de NF para esse cliente.**”

Outro aspecto importante é que os documentos juntados aos autos pela Impugnante não foram utilizados com o fim de rebater a prática de subfaturamento e sim de tentar demonstrar a origem dos recursos lançados na conta corrente objeto da quebra do sigilo, ou seja, o intuito maior foi o de demonstrar a incoerência de omissão de receitas.

Todas essas considerações foram feitas apenas para relembrar e estancar qualquer dúvida de que **a omissão de receita a que fez alusão o Fisco no relatório do Auto de Infração era decorrente, não só da prática de subfaturamento, como também de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal**, irregularidades estas que foram combatidas pela Impugnante, demonstrando plena ciência daquilo que lhe foi imputado. Omissão de receitas é o “gênero”, do qual são “espécies”, dentre outras irregularidades, tanto as saídas desacobertas, quanto o subfaturamento.

Foi em função dos fatos relatados que a Assessoria do CC/MG relatou às fls. 4.531 como irregularidade “recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2001 a maio de 2005, face à **constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal ou com emissão de documentos fiscais consignando importância diversa do efetivo valor das operações (subfaturamento)**”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, deve-se enfatizar que a diligência determinada por essa D. Câmara de Julgamento não introduziu qualquer alteração no critério de apuração do crédito tributário, mas tão somente sua indicação de forma apartada, com especificação da parcela relativa a cada irregularidade (*saídas desacobertas ou subfaturadas*).

Dos fatos acima, depreende-se que no caso dos autos, mais especificamente em relação à retificação do relatório do Auto de Infração e da indicação da parcela do crédito tributário relativa a cada uma das irregularidades, não houve qualquer alteração de critério jurídico.

As exigências fiscais sempre estiveram respaldadas no fato do contribuinte ter omitido receitas do Fisco, mediante utilização de conta corrente bancária mantida com a finalidade precípua de receber recursos não contabilizados na escrita fiscal.

O que houve, na verdade, foi um lapso cometido pelo Fisco, que deixou de explicitar no Auto de Infração que a omissão de receitas era proveniente não só do “*subfaturamento*”, como também de “*saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal*”, lapso este que foi por ele sanado ao atender as determinações contidas na diligência solicitada pela 3ª Câmara de Julgamento.

O erro ou a omissão em questão, não impede o Fisco de revisar o lançamento, pois a natureza jurídica deste, segundo a doutrina majoritária, é meramente declaratória de uma relação jurídico-tributária preexistente (*do fato gerador ocorrido, nos termos da lei*).

Nesse sentido, o Mestre Hugo de Brito Machado assim leciona (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

“...ADMITIMOS A REVISÃO DO LANÇAMENTO EM FACE DE ERRO, QUER DE FATO, QUER DE DIREITO. É ESTA A COCLUSÃO A QUE CONDUZ O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, PELO QUAL A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DA SITUAÇÃO DESCRITA EM LEI COMO NECESSÁRIA E SUFICIENTE À SUA OCORRÊNCIA. A VONTADE DA ADMINISTRAÇÃO NÃO TEM QUALQUER RELEVÂNCIA EM SEU DELINEAMENTO. TAMBÉM IRRELEVANTE É A VONTADE DO SUJEITO PASSIVO. O LANÇAMENTO COMO NORMA CONCRETA, HÁ DE SER FEITO DE ACORDO COM A NORMA ABSTRATA CONTIDA NA LEI. OCORRENDO ERRO EM SUA FEITURA, QUER NO CONHECIMENTO DOS FATOS, QUER NO CONHECIMENTO DAS NORMAS APLICÁVEIS, O LANÇAMENTO PODE, E MAIS QUE ISTO, O LANÇAMENTO DEVE SER REVISTO.

O TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, EM ACÓRDÃO UNÂNIME, DE SUA 5ª TURMA, DA LAVRA DO EMINENTE MINISTRO GERALDO SOBRAL, DECIDIU: “EM DECORRÊNCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE (CF, ARTS. 19, I E 153, § 29) E DO CARÁTER DECLARATÓRIO DO LANÇAMENTO, QUE CONSIDERA A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCIDA DA SITUAÇÃO QUE A LEI DESCREVE COMO NECESSÁRIA E SUFICIENTE À SUA OCORRÊNCIA (CTN, ARTS. 113 E 114), ADMITI-SE A REVISÃO DE OFÍCIO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DO LANÇAMENTO, VINCULADA E OBRIGATÓRIA, SEMPRE QUE OCORRER ERRO DE FATO OU DE DIREITO (REO N. 94.076-SC, EM 31.5.1984, EMENTÁRIO DE JURISPRUDÊNCIA DO TFR, N. 59, P. 60)”.

No que diz respeito ao ICMS, à multa de revalidação e à Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, da Lei 6763/75, que **já constavam no Auto de Infração**

**originalmente lavrado**, ratifica-se integralmente o parecer de fls. 4.531/4.545, no sentido de se rejeitar a arguição de decadência dessa parcela do crédito tributário relativa aos exercícios de 2001 e 2002.

Nesse sentido, importante destacar que a decadência é regida pelo art. 173 do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2001, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2002, findando-se em 31/12/2006.

Considerando-se que a Impugnante fora notificada, de forma pessoal, do Auto de Infração em questão no dia 20/10/2006 (*fl. 07*), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento.

Não obstante o acima exposto verifica-se que **a Multa Isolada capitulada no art. 55, II, da Lei 6763/75, relativa aos exercícios de 2001 e 2002, encontra-se fulminada pela decadência.**

Nesse sentido, é importante destacar que, ao contrário das exigências analisadas no subtópico anterior, a **referida penalidade não constava no Auto de Infração original**, sendo nele inserida somente após a diligência supracitada.

Como **a notificação da retificação do Auto de Infração somente se efetivou em 02/07/2008** (*fl. 4.627*), a exigibilidade da penalidade em questão, no que toca aos exercícios de 2001 e 2002, já se encontrava fulminada pela decadência, pois o marco final para a formalização da sua exigência, relativa aos exercícios em apreço, já havia se expirado em 31/12/2006 e 31/12/2007, respectivamente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também, em preliminar à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 4554/4559, e ainda para excluir a penalidade do art. 55, II, da Lei 6763/75, relativa aos exercícios de 2001 e 2002. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Relator), que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2009.**

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

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator / Designado**



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.963/09/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000154014-46  
Impugnação: 40.010119503-23  
Impugnante: Fábrica Mineira de Eletrodos e Soldas Denver S/A  
IE: 433028498.00-17  
Proc. S. Passivo: Ildeu da Cunha Pereira Sobrinho/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Como dito no acórdão, quando tratou da questão da argüição de decadência do crédito tributário no tocante aos fatos geradores de 2001 e 2002, no relatório do Auto de Infração originalmente lavrado não constava a acusação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, mas faz menção explícita a omissão de receita.

Do mesmo modo, “em diversas passagens de sua peça defensiva a Impugnante fez alusão à falta de comprovação de omissão de receitas, saídas de mercadorias sem documento fiscal ou subfaturadas”, conforme diversos exemplos citados.

“Da mesma forma, o Fisco, em diversos parágrafos de sua manifestação (fls. 2.125/2.135), fez citação a expressões do tipo “caracterizando a saída de mercadoria sem Nota Fiscal ou subfaturada”, “sem correspondência com documento fiscal”, “não existem documentos fiscais relacionados a esses depósitos”, “os lançamentos a crédito na referida conta não possuíam cobertura fiscal”, etc.”

“Outro aspecto importante é que os documentos juntados aos autos pela Impugnante não foram utilizados com o fim de rebater a prática de subfaturamento e sim de tentar demonstrar a origem dos recursos lançados na conta corrente objeto da quebra do sigilo, ou seja, o intuito maior foi o de demonstrar a inoccorrência de omissão de receitas.”

“Todas essas considerações foram feitas apenas para lembrar e estancar qualquer dúvida de que a omissão de receita a que fez alusão o Fisco no relatório do Auto de Infração era decorrente, não só da prática de subfaturamento, como também de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, irregularidades estas que foram combatidas pela Impugnante, demonstrando plena ciência daquilo que lhe foi

imputado. Omissão de receitas é o “*gênero*”, do qual são “*espécies*”, dentre outras irregularidades, tanto as saídas desacobertadas, quanto o subfaturamento.”

“Foi em função dos fatos relatados que esta Assessoria relatou como irregularidade “recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2001 a maio de 2005, face à **constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal ou com emissão de documentos fiscais consignando importância diversa do efetivo valor das operações** (*subfaturamento*)”.

“Nesse sentido, deve-se enfatizar que a diligência determinada por essa D. Câmara de Julgamento não introduziu qualquer alteração no critério de apuração do crédito tributário, mas tão somente sua indicação de forma apartada, com especificação da parcela relativa a cada irregularidade (*saídas desacobertadas ou subfaturadas*).”

“Dos fatos acima, depreende-se que no caso dos autos, mais especificamente em relação à retificação do relatório do Auto de Infração e da indicação da parcela do crédito tributário relativa a cada uma das irregularidades, **não houve qualquer alteração de critério jurídico.**”

“As exigências fiscais sempre estiveram respaldadas no fato do contribuinte ter omitido receitas do Fisco, mediante utilização de conta corrente bancária mantida com a finalidade precípua de receber recursos não contabilizados na escrita fiscal.”

“O que houve, na verdade, foi um lapso cometido pelo Fisco, que deixou de explicitar no Auto de Infração que a omissão de receitas era proveniente não só do “*subfaturamento*”, como também de “*saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal*”, lapso este que foi por ele sanado ao atender as determinações contidas na diligência solicitada pela 3ª Câmara de Julgamento.”

“O erro ou a omissão em questão, não impede o Fisco de revisar o lançamento, pois a natureza jurídica deste, segundo a doutrina majoritária, é meramente declaratória de uma relação jurídico-tributária preexistente (*do fato gerador ocorrido, nos termos da lei*).”

O Fisco, inicialmente, exigiu apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75, mas com a retificação do Auto de Infração processada, fls. 4.551/4.552, incluiu a Multa Isolada capitulada no inc. II, do mesmo dispositivo, abaixo transcritas:

**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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

A penalidade prevista no inc. VII, inicialmente adotada, é a apropriada para os casos de subfaturamento, caracterizado nos autos.

A penalidade prevista no inc. II, acrescentada após retificação do Auto de Infração, é a apropriada para saídas desacobertas de documentação fiscal, também caracterizada nos autos.

Como dito no voto vencedor, acima transcrito, não houve mudança de critério jurídico quando da retificação do AI, mas, repetimos, “foi um lapso cometido pelo Fisco, que deixou de explicitar no Auto de Infração que a omissão de receitas era proveniente não só do “*subfaturamento*”, como também de “*saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal*”, lapso este que foi por ele sanado ao atender as determinações contidas na diligência solicitada pela 3ª Câmara de Julgamento.”

Além disso, assim estabelece o RPTA/MG (Decreto nº 44.747/08), em seu artigo 92:

**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 argüida.

Parágrafo único. Verificada a insubsistência ou vício não sanável do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, antes da intimação do sujeito passivo, a autoridade incumbida do controle de qualidade determinará a reformulação parcial ou total do crédito tributário.

O Poder Judiciário, em situações semelhantes, tem se pronunciado no mesmo sentido do citado artigo 92 do RPTA/MG. Do mesmo modo o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Abaixo, jurisprudência:

**EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. OMISSÃO DE REQUISITO.** 1) PERFAZENDO-SE O ATO NA INTEGRAÇÃO DE TODOS OS ELEMENTOS RECLAMADOS PARA A VALIDADE DA CERTIDÃO, **HÁ QUE ATENTAR-SE PARA A SUBSTÂNCIA E NÃO PARA OS DEFEITOS FORMAIS QUE NÃO COMPROMETEM O ESSENCIAL DO DOCUMENTO TRIBUTÁRIO.** 2) INVOCAÇÃO IMPERTINENTE DO ART-203 DO CTN, EIS QUE, A PAR DA COMPLETUDE DO TÍTULO, **INEXISTIU PREJUÍZO PARA A DEFESA, QUE SE EXERCITOU PLENAMENTE.** AGRADO REGIMENTAL DENEGADO. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AI 81681 AGR/MG. AG.REG.NO AGRADO DE INSTRUMENTO RELATOR: MIN. RAFAEL MAYER JULGAMENTO: 24/02/1981. ÓRGÃO JULGADOR: PRIMEIRA TURMA PUBLICAÇÃO: DJ DATA-27-03-81 PG-02535 EMENT VOL-01205-01 PG-00339. VOTAÇÃO UNÂNIME. RESULTADO IMPROVIDO.) (G.N.)

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

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRAZO PARA PAGAMENTO DE SALÁRIOS. 1. **A ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NÃO INUTILIZA O AUTO DE INFRAÇÃO QUANDO OS FATOS ESTIVEREM DEVIDAMENTE NARRADOS, DE VEZ QUE O AUTUADO SE DEFENDE DOS FATOS E NÃO DA AUTUAÇÃO.** (APELAÇÃO CÍVEL PROCESSO: 9304456339. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - QUARTA REGIÃO. QUINTA TURMA DATA DA DECISÃO: 14/12/1995. RELATOR(A): JUIZA LUIZA DIAS CASSALES. DECISÃO: UNANIME.) (G.N.)

EMENTA: TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. CARTÓRIO DE NOTAS. MULTA PREVIDENCIÁRIA. ESCRITURA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. FALTA DE CERTIDÃO NEGATIVA. EMBARGOS. IMPROCEDÊNCIA.(...) **IV - A CAPITULAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA DA INFRAÇÃO PERPETRADA É IRRELEVANTE, POSTO QUE A EMBARGANTE DEFENDE-SE DOS FATOS, NÃO HAVENDO SE FALAR EM PREJUÍZO OU NULIDADE NO CASO SUB EXAMEN.** (APÉLAÇÃO CÍVEL - 324501. RELATOR: JUIZ ARIÇE AMARAL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. SEGUNDA TURMA DECISÃO: A SEGUNDA TURMA, POR UNANIMIDADE, DEU PROVIMENTO AO RECURSO DO INSS E À REMESSA OFICIAL. DATA DA DECISÃO: 30/10/2001.) (G.N.)

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO- **A MENÇÃO INCORRETA NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA, NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS DAS INFRAÇÕES NELE CONTIDA É EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA AMPLA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS.** (PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO RECURSO: 121753. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10480.010570/97-11. DATA DA SESSÃO: 14/09/2000 00:00:00 RELATOR: MARCIA MARIA LORIA MEIRA. DECISÃO: ACÓRDÃO 108-06235. RESULTADO: RPU - REJEITAR PRELIMINAR POR UNANIMIDADE. TEXTO DA DECISÃO: POR UNANIMIDADE DE VOTOS, REJEITAR A PRELIMINAR SUSCITADA E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, PARA CANCELAR AS EXIGÊNCIAS DO IRPJ E DO IR FONTE.) (G.N.)

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - **A CAPITULAÇÃO LEGAL INCOMPLETA DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS NELE CONTIDA É EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA DETALHADA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS.** (PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECURSO:119488. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10640.001167/97-11. TIPO DO RECURSO: VOLUNTÁRIO. DATA DA SESSÃO: 18/08/99. RELATOR: TÂNIA KOETZ MOREIRA. DECISÃO: ACÓRDÃO 108-05828. RESULTADO: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA. TEXTO DA DECISÃO: POR UNANIMIDADE DE VOTOS, REJEITAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE SUSCITADAS E, NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, PARA: 1) AFASTAR DA TRIBUTAÇÃO (IRPJ E OUTROS) AS MATÉRIAS RELATIVAS AOS ITENS 2 E 3 DO RELATÓRIO FISCAL DE FLS. 44/53, VENCIDOS OS CONSELHEIROS NELSON LÓSSO FILHO E MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR QUE MANTINHAM A TRIBUTAÇÃO; 2) DA MATÉRIA REMANESCENTE: A) CONSIDERAR COMO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ 50% DAS RECEITAS CONSIDERADAS OMITIDAS, AJUSTANDO-SE A EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/REPIQUE; B) CONSIDERAR COMO BASE DE CÁLCULO DA CSL 10% DAS RECEITAS OMITIDAS; 3) CANCELAR A EXIGÊNCIA DO IR-FONTE. ) (G.N.)

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - A FALTA DE MENÇÃO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA, NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS DAS INFRAÇÕES NELE CONTIDA É EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA DETALHADA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS. (PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO RECURSO:119921. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10768.018734/98-50. TIPO DO RECURSO:VOLUNTÁRIO. DATA DA SESSÃO: 15/03/2000 RELATOR: MARCIA MARIA LORIA MEIRA. DECISÃO: ACÓRDÃO 108-06045. DECISÃO: POR UNANIMIDADE DE VOTOS, REJEITAR AS PRELIMINARES SUSCITADAS E, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, PARA: 1) EXCLUIR DA INCIDÊNCIA DO IRPJ, DA CSL E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL A IMPORTÂNCIA DE CR\$ 3.024.382,95; 2)CANCELAR A EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS; 3) REDUZIR A MULTA DE OFÍCIO DE 225% PARA 75%.)

Diante do acima exposto, não se justifica a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. II, da Lei nº 6.763/75, relativa aos exercícios de 2001 e 2002, por ter sido incluída quando da retificação do Auto de Infração, uma vez comprovado que não ocorreu mudança de critério jurídico e que sua não inclusão pelo Fisco, quando da lavratura inicial, foi por lapso escusável.

**Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2009.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**