

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.969/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000160518-64
Impugnação: 40.010125080-39
Impugnante: Camp Indústria e Comércio Ltda
IE: 074343184.00-91
Proc. S. Passivo: Flávio de Souza Valentim/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

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.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas de documento fiscal.

O Fisco apurou, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, a existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta caixa, fato que autoriza a presunção legal de saída de mercadoria tributável desacobertada de documento fiscal.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no art. 55, inciso II, alínea "a".

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 647/669, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- foi intimada em fevereiro de 2009 a apresentar documentos que foram prontamente apresentados e, se assim não o fosse, não teria direito de apresentar impugnação nos termos do art. 160-A da Lei n.º 6.763/75;

- não se pode olvidar que esteve à disposição e atendeu todas as requisições formuladas pela Fiscalização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional para sustentar que como paga o tributo mês a mês, e assim o fez no período compreendido entre janeiro de 2004 e dezembro de 2005, suposto equívoco quanto ao valor a ser recolhido - suposto crédito tributário remanescente - somente poderia ser reivindicado pelo Estado no prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do fato gerador. Logo, como tal reivindicação se concretizou tão somente em 19 de maio de 2009, o direito de constituição de eventuais créditos tributários em relação ao período de janeiro a abril de 2004 caducou;

- o primeiro ato formal do procedimento encontra-se viciado, pois a intimação do AIAF deve ser realizada pessoalmente pelo Fiscal, entretanto, o documento foi remetido por correio e entregue aleatoriamente na empresa;

- de acordo com art. 76 do Decreto 44.747/08 a intimação via postal somente é admitida nas hipóteses de recusa do recebimento da intimação pessoal;

- o vício maior pode ser detectado pela falta de descrição clara, precisa e resumida do fato que motivou a atuação fiscal e das circunstâncias em que foi praticado, nos termos do art. 89, inciso IV do Decreto Estadual;

- grande número de documentos foi apresentado espontaneamente, sempre com o objetivo de auxiliar a Fiscalização, mas, apesar destes demonstrarem a origem de todos os recursos, sem apresentação de qualquer justificativa, eles foram aleatoriamente desconsiderados pelo Fisco;

- inevitavelmente a base de cálculo utilizada para determinar a tributação e multas encontra-se flagrantemente viciada, tendo em vista a inexistência de menção a qualquer dispositivo legal que ampare a conduta;

- por fim, a alíquota aplicada está amparada em "média apurada" pelo Auditor Eletrônico. Entretanto, não existe ou não foi mencionado nenhum dispositivo legal que ampare a conduta adotada, violando, flagrantemente, a tipicidade tributária;

- o uso de presunção como prova em direito tributário, especialmente embasada por decreto e não por lei, afronta princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I do Constituição Federal de 1988;

- ainda que a presunção ora combatida decorresse de lei, seria esta, por se tratar de matéria tributária, sempre relativa, podendo ser utilizada, exclusivamente, nos casos em que o contribuinte se opusesse à Fiscalização, não apresentasse documento obrigatório ou em casos de inidoneidade de documento apresentado, o que não é o caso;

- ademais, sua utilização está condicionada a casos estritos que não afrontam os princípios da legalidade e da segurança jurídica e, somente se, for impossível a produção de prova direta ou se existirem fortes indícios, amparados por outros meios de prova, da ocorrência real do fato gerador tributável;

- a presunção que embasa o presente Auto de Infração, não pode prevalecer;

- os documentos apresentados comprovam, inevitavelmente a origem dos recursos arrolados no Auto de Infração e que os recursos que se alegou não possuir origem e lastro fiscal e contábil, estão sim amparados por documentos fiscais e lançamentos nos livros contábeis;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita um exemplo relativo ao mês de novembro de 2004;
- em relação ao período de 2004, algumas movimentações contábeis no livro diário, acabaram por induzir o fiscal a erro;
- em relação ao período de 2005, verifica-se também que foram considerados como recursos não comprovados, várias movimentações contábeis relativas a transferência da conta Bancos para a conta Caixa, o que representa um equívoco, já que trata-se apenas transferência entre contas contábeis;
- outro equívoco é considerar estornos de pagamentos de títulos descontados e estornos de pagamentos, como receitas e, pior, como receitas capazes de gerar a tributação de ICMS;
- a suposta irregularidade apontada não gera prejuízo para a Fazenda Pública Estadual, bem como, não há qualquer intenção em lesar as receitas do Estado, pelo que as multas exigidas são muito altas;
- ademais, está comprovado que as operações que ensejaram a incidência de ICMS, foram devidamente registradas e incluídas para fins de cálculo do imposto;
- ficando demonstrada a inexistência de prejuízo, faz-se necessária a exclusão da penalidade aplicada;
- não sendo, este o entendimento, em razão do princípio da eventualidade, requer a redução da multa aplicada a patamares compatíveis com o fato de acordo com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade;
- é questionável a constitucionalidade das multas aplicadas, dado seu evidente caráter confiscatório, conforme doutrina e jurisprudência que cita;
- o próprio Código Tributário Nacional impõe interpretação mais favorável ao acusado, levando-se em consideração as circunstâncias materiais do fato, bem como natureza e extensão de seus efeitos;
- discorre sobre a dosimetria da pena.

Ao final, pede seja julgado improcedente o lançamento, tendo em vista a decadência do direito de constituição do crédito tributário, as irregularidades existentes durante a ação fiscal ou que sejam decotados todos os valores que tiveram sua origem comprovada. Em respeito à eventualidade, pede o afastamento da aplicação de qualquer penalidade em vista o art. 100 do Código Tributário Nacional.

Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente provas documental e pericial apresentando quesitos à fl. 669.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 836/841, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- ao contrário do afirmado pela Impugnante, o período compreendido entre janeiro e abril de 2004 não se encontra prescrito, o que ocorreria somente a partir de 1º de janeiro de 2010, tendo em vista o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário na forma do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;
- inexistem os vícios que gerariam a nulidade do Auto de Infração;
- a documentação apresentada não comprovou a origem da receita, sendo assim lavrado o Auto de Infração conforme o RICMS/02, art. 194, inciso I e § 3º;
- a Lei n.º 6.763/75 dispõe de uma forma geral, cabendo aos regulamentos, aprovados e colocados em vigor por decretos, dispor sobre as formas de cumprimento das regras nela dispostas, não havendo como alegar afronta ao princípio da legalidade;
- o Auditor Eletrônico é apenas uma ferramenta, com a qual extrai-se a alíquota média de saída dos produtos, que é calculada a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Sintegra;
- ao contrário do afirmado pela Impugnante, todos os documentos apresentados foram analisados, não sendo considerados os que não comprovaram a origem dos recursos arrolados no Quadro I;
- analisa os argumentos relativos à comprovação da origem dos recursos;
- as penalidades aplicadas estão previstas pela Lei n.º 6.763/75, conforme informado no Auto de Infração, não cabendo a discussão sobre sua constitucionalidade;
- ao contrário do afirmado pela Impugnante, o Auto de Infração não se encontra confuso, mas completamente claro e simples;
- não há necessidade de perícia, e sim apenas a apresentação dos documentos comprobatórios da origem dos recursos, o que não ocorreu;
- as alegações apresentadas pela Impugnante não são suficientes para elidir o feito fiscal, uma vez que o Fisco cumpriu todas as formalidades da lei e o contribuinte não apresentou documentação hábil.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Da Instrução Processual

À fl. 845, a Assessoria do CC/MG retorna os autos à origem, para que o Fisco diligencie no sentido de juntar aos autos o relatório completo sob a denominação “Distribuição de Frequência por Alíquotas” e prestar esclarecimentos adicionais que entender necessários para elucidar os motivos, critérios e respectivos fundamentos legais para a determinação da alíquota média de saída adotada.

A Fiscalização, à fl. 846, em atendimento à diligência da Assessoria do CC/MG, anexa relatório completo de “Distribuição de Frequência por Alíquotas”, esclarecendo que a utilização do programa Auditor Eletrônico se deu por ser uma ferramenta moderna e eficaz, que calcula a alíquota média de saída dos produtos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Sintegra e que a alíquota encontrada foi de 11,92% (onze inteiros e noventa e dois décimos por cento) referente aos dados do período de março de 2004 a dezembro de 2005. Esclarece ainda que, ao se calcular a média de saída dos meses de janeiro e fevereiro de 2004, encontrou-se a alíquota de 12,54% (doze inteiros e cinquenta e quatro décimos por cento), mas, para uniformização de critérios, e por ser mais benéfico ao contribuinte, optou-se por aplicar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a alíquota de 11,92% (onze inteiros e noventa e dois décimos por cento) para todo o período.

Regularmente intimada a Impugnante manifesta-se às fls. 857/858, para contestar as assertivas da Fiscalização aos seguintes argumentos:

- a apuração da alíquota média realizada pelo Fisco levou em consideração, tão somente, a quantidade de mercadorias saída de seu estabelecimento durante março de 2004 a dezembro de 2005, de acordo com os dados constantes no SINTEGRA, o que culminou com a conclusão equivocada de uma alíquota média;

- ao efetuar os cálculos para obter a alíquota média, considerou os valores das operações mercantis, ou seja, as importâncias pagas pelos clientes ao tempo da aquisição das mercadorias, aí já incluído o ICMS devido, apurado em estrita observância à legislação tributária encontrando uma alíquota média no período fiscalizado 2,61% (dois inteiros e sessenta e um décimos por cento);

- inclusive utilizou os CFOPs correspondentes, que permitem apurar corretamente o ICMS devido em todas as operações.

Na oportunidade, requer a juntada das planilhas e documentos que comprovam a origem dos valores e, tendo em vista a divergência na apuração, reafirma a necessidade de realização da perícia requerida.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 913/916 refutando os argumentos da Impugnante e pedindo a procedência do lançamento.

Às fls. 918/919 a Assessoria do CC/MG decide, exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo traga aos autos cópias de notas fiscais citadas na Impugnação e elabore quadro demonstrativo que permita a conclusão no sentido do afirmado na defesa. Solicita ainda que a Defendente evidencie, individualizadamente, as “movimentações contábeis relativas a transferência da conta Bancos para conta Caixa” consideradas como recursos não comprovados, estabelecendo da mesma forma a correlação de datas e valores com os respectivos lançamentos nos extratos bancários.

Regularmente intimada a Impugnante volta a se manifestar às fls. 924/925, resumidamente, aos seguintes fundamentos:

- em atenção à intimação, apresenta os documentos e planilhas solicitados da forma mais específica que foi possível apurar;

- contudo, em relação à solicitação relativa a Nota Fiscal nº 88322, o número da nota fiscal mencionada na impugnação está equivocado, sendo que o número correto da respectiva nota é 84929, cuja cópia já foi juntada;

- com relação à movimentação de Bancos para a conta Caixa a identificação de forma individualizada resume-se a própria contabilização, estando todas as transações registradas contabilmente, assim como, estão integralmente contabilizados os estornos realizados, todos eles identificados em planilha anexa com indicação de data, histórico (origem) e referência ao lançamento equivocado.

O Fisco torna a se manifestar às fls. 957/959, aos seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as notas fiscais anexadas são dos meses de maio e junho, cujas duplicatas têm vencimento de 30 (trinta) ou até 60 (sessenta) dias. Observando-se o quadro da fl. 936, evidencia-se que as notas fiscais foram somadas achando-se um valor, subtraindo-se daí o valor referente ao “desconto”, de forma a fechar a conta;

- além de informar agora outro número de nota fiscal, aparece a figura do “juízo” como forma de justificar a diferença entre o valor do lançamento e da nota fiscal;

- o item 5 do despacho não foi respondido;

- quanto aos estornos apresentados no quadro de fl. 938, a maioria não integra o Auto de Infração. A Impugnante, em flagrante má fé, apresentou-os na resposta ao Despacho Interlocutório, incluindo planilhas “Lançamentos no Caixa – 2005” (fls. 939/955) como se fizessem parte do Auto de Infração, destacando os estornos que teriam sido “indevidamente” cobrados como não comprovados. No entanto, as planilhas anexadas referem-se a uma intimação para comprovação de valores, presente no processo (fls. 621/639), recebida pelo Contribuinte em 13 de fevereiro de 2009 (AR fl. 640). Os valores cobrados como recursos não comprovados encontram-se exclusivamente no “Demonstrativo das Entradas de Recursos no Caixa Sem Comprovação de Origem – 2004 e 2005 – Quadro I” (fls. 09/30), sendo incluídos apenas os estornos que não tem correspondência.

Ao final, pede seja julgado integralmente procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas de documento fiscal.

O Fisco apurou, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, a existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta caixa, fato que levou à autuação em face da presunção de saída de mercadoria tributável desacobertada de documento fiscal.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no art. 55, inciso II, alínea “a”.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos:

“Queira o i. Perito informar:

- que todos documentos apresentados lastream e comprovam a origem dos recursos apurados na conta caixa da impugnante referente ao período de janeiro 2004 a dezembro de 2005.

- que as movimentações referente aos recebimentos de duplicatas dos sócios são comprovadas por notas fiscais de venda.
- que os estornos efetuados significam tão somente a reversão de um lançamento indevido, sendo este representado por um crédito no mesmo valor do débito anteriormente registrado.
- a existência de lançamentos referente a simples movimentação contábil, ou seja, transferência entre contas contábeis.”

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na autuação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: “*Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve indeferir a sua realização, principalmente quando a finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo”, TJMG)*” assegurado nos termos do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

.....
Não bastassem todos estes fundamentos tem-se no caso em tela, que os quesitos apresentados pela Impugnante poderiam ter sido por ela própria respondidos uma vez que todos os documentos que subsidiaram a elaboração dos demonstrativos que a Impugnante requer o refazimento são de sua própria autoria.

Ademais, cumpre aqui destacar que o processo foi objeto de diversas providências por meios das quais já foi concedida oportunidade à Impugnante para trazer aos autos todos os elementos que entendia suficientes para o deslinde da questão.

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

Do Mérito

Lembre-se de início que compete à Câmara analisar o presente lançamento lavrado para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50% do valor do ICMS) e Multa Isolada (20% da base de cálculo), capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”.

Tais exigências partiram da verificação, referente ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, da existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Caixa”, fato que levou à autuação em face da presunção de saída de mercadoria tributável desacobertada de documento fiscal.

De pronto, cumpre destacar que as questões levantadas pela Impugnante em relação a possível existência de vícios na formalização do lançamento ora analisado se confundem com o mérito e serão assim verificadas.

Veja-se, assim, que inexistem os vícios que supostamente gerariam a nulidade do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF, que se encontra juntado à fl. 02, cumpre as formalidades determinadas pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44747/08.

O Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF encontra-se regulamentado no RPTA, mais precisamente nos arts. 69, inciso I e 70, e não há dispositivo legal que determine a obrigatoriedade de sua entrega pessoal ao contribuinte.

Registre-se que o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF é uma intimação e documenta o início da ação fiscal. Ademais, no caso dos autos, o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF foi remetido com Aviso de Recebimento (fl. 03), que volta assinado confirmando como recebido pelo contribuinte. Ao anexar o AR à sua defesa (fl. 721), a própria Impugnante comprova que recebeu corretamente o AIAF e dá ciência dele.

Antes mesmo de se verificar cada uma das imputações fiscais, cumpre ressaltar que a Impugnante, alega que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e abril de 2004, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Assim determina o dispositivo invocado pela Impugnante:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Entretanto, em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, à luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente. No entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2010.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 19 de maio de 2009 (fl. 643), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de janeiro e abril de 2004, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Urge destacar que a Impugnante em sua defesa opta por nomear de nulidade as questões por ela levantadas quanto ao mérito das exigências. Contudo, por entender-se que as matérias trazidas pela defesa estão relacionadas ao mérito, estas serão assim analisadas.

Compõe o feito fiscal cópias do livro Razão de 2004 e 2005 da conta “Caixa” (fls. 34/430), bem como os extratos bancários (fls. 446/568).

Os lançamentos feitos no livro Razão sem a comprovação de origem foram discriminados no “Quadro I” (fls. 09/30).

Considerados os valores constantes do “Quadro I” como base de cálculo do ICMS, aplicou-se a alíquota apurada através do chamado “Auditor Eletrônico”, cuja demonstração consta de fls. 847/852. A aplicação da alíquota média apurada sobre a base de cálculo é o que contém o “Quadro II” (fl. 31).

O “Quadro III” (fl. 32), contém a demonstração do crédito tributário, inclusive com a memória de cálculo da multa isolada aplicada de acordo com as regras da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

A Impugnante foi intimada em outubro e novembro de 2008 e novamente em fevereiro de 2009 a apresentar esclarecimento e documentos comprobatórios da efetividade dos lançamentos contábeis específicos da conta “Caixa”, elencados em planilhas (fls. 573/640). Ressalte-se, que a Impugnante foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 19 de maio de 2009 (fl. 643). Portanto, houve tempo suficiente para apresentação dos documentos.

A partir da constatação da existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Caixa”, na forma prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, a Fiscalização presumiu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

No que concerne a apuração do crédito tributário, conforme documentos constantes dos autos, foram utilizadas as informações prestadas pela própria Impugnante ao Fisco.

Ressalte-se ser imprescindível a comprovação da origem dos recursos e da efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores. Todavia, nos autos não se encontra tal documentação.

Não comprovadas a origem e a efetividade da entrega do numerário à empresa, presumem-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade.

É inegável que a questão posta nos presentes autos trata-se de uma presunção. Entretanto, esta presunção não é absoluta e pode ser refutada por provas pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Cumprido destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

No caso concreto, a Fiscalização partiu da existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Caixa” para concluir que tais valores referem-se a saídas desacobertadas de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há dúvidas de que este fato constitui-se em uma presunção. Entretanto, tal presunção tem fundamentação nas disposições contidas no art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

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

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

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

.....

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

VIII - auditoria fiscal de processo produtivo industrial;

IX - análise da pertinência do itinerário, distância e tempo extraídos da leitura de registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo (tacógrafo), com a operação ou prestação de serviço constante do respectivo documento fiscal.

.....

§ 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.

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

.....

Pela análise do dispositivo acima transcrito percebe-se que o mesmo contém hipóteses para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, quando a escrituração – mantida pelo contribuinte – indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente.

É exatamente esta a hipótese dos autos.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

“O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: *faz-se imperioso* que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique *completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico*.

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.”

Restou evidenciado ter havido presunção fundada em norma legal e não refuta com os meios de prova em direito admitidos pela Defendente.

O ônus da prova é, portanto, da Impugnante.

Não tendo a Defendente alcançado fazer prova da efetiva entrega dos recursos, bem como a comprovação da origem do numerário de forma inequívoca, restou caracterizada a omissão de receita através da saída desacobertada de documento fiscal, na forma prescrita pelo art. 194, inciso I, § 3º do Regulamento do ICMS/MG, acima transcrito.

Importante destacar-se a regra contida no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA/MG, que assim estabelece:

Art. 136 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal e o contrário não resultar do conjunto das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Destaque-se ainda que este Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já decidiu matéria semelhante no mesmo sentido aqui exposto.

Alega a Impugnante que há um valor indevidamente lançado em 12 de novembro de 2004 com a referência: "*Recebi Dupls. Sócios n/data*". Sustenta que o mesmo está lastreado em um rol de notas fiscais que identifica à fl. 658. Apesar de afirmar estarem os documentos acostados à impugnação, verificou-se a ausência de alguns deles, o que redundou na providência determinada pela Assessoria do CC/MG concedendo nova oportunidade à Defendente para carrear aos autos documentos. Mesmo assim, não se pode concordar com a justificativa da Impugnante.

Em todos os documentos citados pela defesa a data de vencimento da respectiva duplicata antecede os lançamentos lavados à conta "Caixa". Relembre-se que foram feitos em novembro e que a data de vencimento mais próxima desta foi no dia 20 de setembro de 2004, para a Nota Fiscal n.º 086889, cuja cópia está acostada à fl. 735.

Ademais, apesar da oportunidade concedida, não foram apresentadas as cópias das Notas Fiscais n.ºs 082653 e 085960, o que, por si só, prejudica o argumento. Ainda que se queira superá-lo, os valores atribuídos a todos os documentos, somados, superam o valor lançado na conta "Caixa", quando deveriam ser coincidentes.

Também não foi apresentado outro documento citado pela Impugnante, qual seja, a Nota Fiscal n.º 088322 que fundamentaria o ingresso de valores em 11 de novembro de 2004.

Pondera ainda, a Defendente, que diversas transferências entre as contas "Banco" e "Caixa" forma consideradas indevidamente pela Fiscalização como ingressos sem comprovação. Apesar de também ter sido objeto do despacho interlocutório, não logrou a Impugnante elaborar a prova do alegado.

Outra manifestação da defesa é de que o Fisco considerou estornos de pagamentos como receitas tributáveis sem comprovação. O Fisco se contrapõem, sustentando que os lançamento efetivamente considerados como receitas não comprovadas são os constantes no "Quadro I", enquanto que a Impugnante traz ainda outros que não foram objeto do feito fiscal.

De fato, somente compõem as exigências, dentre aqueles apontados pela Impugnante (fl. 938), os de fl. 24, data de 17 de agosto de 2005; fl. 28, data de 14 de outubro de 2005 e de fl. 29, data de 11 de novembro de 2005.

Quanto a estes lançamentos a Impugnante justifica de forma lacônica, não trazendo a correspondente demonstração do lançamento contábil.

Sobre a aplicação da alíquota extraída por meio de média apurada pelo "Auditor Eletrônico", deve ser registrado ser o Auditor Eletrônico apenas uma ferramenta, com a qual extraí-se a alíquota média de saída dos produtos, que é calculada a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Sintegra;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos os documentos apresentados pela Impugnante foram analisados, não sendo considerados os que não comprovaram a origem dos recursos arrolados no “Quadro I”.

Desta forma, o trabalho fiscal se baseou na existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Caixa”, desta forma, tem-se que o trabalho fiscal foi realizado em conformidade com o art. 194 do RICMS/02 e, efetivamente, através do confronto mencionado, comprovou a ocorrência da irregularidade em análise.

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

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

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

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

Os lançamentos na escrita fiscal ou contábil devem estar lastreados em documentos que confirmem a operação ali mencionada, capazes de provar a origem e o destino dos recursos movimentados pela empresa e a efetiva entrega/transferência dos recursos. Mesmo com todas as oportunidades ofertadas à ora Impugnante, esta não alcançou apresentar tal documentação.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 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. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restou plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Pede ainda a Impugnante o acionamento do permissivo legal constante do art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75, que estabelece poder ao órgão julgador administrativo para reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, mas também estabelece requisitos e condições para que este mister possa ser efetivado. Cabe aqui a verificação do inteiro teor tanto do próprio § 3º retro citado, quanto dos §§ 5º e 6º do art. 53, por conterem estes os requisitos impeditivos do acionamento do permissivo legal. Senão veja-se:

"CAPÍTULO XIV

Das Penalidades

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

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

.....
§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
- 4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
- 5) de aproveitamento indevido de crédito;
- 6) de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativa, relativamente à infração anterior. (grifos não constam do original)

Com base nos dispositivos legais supra citados verifica-se a impossibilidade de acionamento do permissivo legal ao caso em tela, uma vez estar a infração atrelada à falta de pagamento do imposto que também é exigido no lançamento em apreciação.

Contudo, cumpre repetir pela importância, que conforme demonstrado no “Quadro III” (fl. 32), a multa isolada foi aplicada de acordo com as regras da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 ao percentual de 20% (vinte por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 07 de outubro de 2010.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**