

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.145/11/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000169041-07  
Impugnação: 40.010129318-37  
Impugnante: Cerealista Pereira Importação e Exportação Ltda.  
IE: 102161084.00-60  
Proc. S. Passivo: Onílio José Rigoni/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

### ***EMENTA***

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS.** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis a título de “empréstimo contraído” no livro Razão, conta “Caixa”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer documentos comprobatórios de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 100% (cem por cento) em vista de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º, art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2007, com base na presunção legal prevista no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02, devida à falta de comprovação dos ingressos de recursos contabilizados na conta “Caixa” a título de empréstimos de terceiros e constantes no Balanço Patrimonial de 31/12/07.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta majorada em 100% (cem por cento) em vista de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º, art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 60/74, com documentos juntados às fls. 138/5.352, alegando, em síntese, o que se segue:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que deve ser anulado o Auto de Infração, vez que os empréstimos foram adquiridos para capital de giro e que foram quitados com lastro na emissão de notas fiscais à vista no ano de 2008;
- que os documentos comprobatórios dos empréstimos contraídos foram levados em assalto conforme boletim de ocorrência apresentado;
- que o pagamento dos empréstimos contraídos se deu em dinheiro, oriundo do recebimento das *Vendas de Mercadorias à Vista*, no exercício de 2008;
- que mantém valor considerável de moeda corrente em seus cofres, vez que sempre utiliza dinheiro para fazer seus pagamentos, em razão do ramo de atividade que trabalha e dos pequenos produtores de arroz e de feijão assim exigirem;
- apresenta cópias de notas promissórias para comprovar os pagamentos dos empréstimos contraídos;
- que não houve lesão ao Fisco, pois o faturamento da empresa aumentou em 69,55% e o recolhimento do ICMS em 122,45% no período fiscalizado, e que isso afasta a presunção legal de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal e a falta de recolhimento de ICMS;
- que a reincidência não foi comprovada, pois as multas anteriores não foram lançadas sobre “*Empréstimos de Terceiros oriundos de Balanço Patrimonial*”, não basta o registro genérico de infração anterior, mas sim a comprovação de igualdade entre a penalidade anterior e a nova;
- que a maioria de suas vendas é tributada com base no regime de crédito presumido e que isso não foi levado em consideração;
- que 57,29% de seu faturamento em 2007 foi proveniente de operações com feijão e arroz, produtos sujeitos ao crédito presumido, conforme art. 32-B, inciso I da Lei nº 15.956/05 e art. 75, inciso XXIII, RICMS/02 alterado pelo Decreto nº 44.420/06;
- que ao invés de adotar o sistema de presunção, a autoridade fiscal deveria ter verificado notas fiscais e livros fiscais para realizar o cálculo, considerando o crédito presumido na proporção de 57,29% e apenas o restante (42,71%) sujeito à tributação de 12%;
- que, desta forma, resultaria em uma base de cálculo de R\$ 839.678,60 a ser tributada a 12% e em uma base de cálculo de R\$1.126.321,40 a ser tributada com crédito presumido de ICMS;
- que o correto seria cobrar o ICMS no valor de R\$ 100.761,43 referente à aplicação da alíquota de 12%, somado ao ICMS de R\$ 16.219,03 referente à aplicação do crédito presumido, que resultaria em um ICMS devido de R\$ 116.980,46;
- que a multa de revalidação seja alterada, uma vez que incide sobre o ICMS, e, assim, o correto seria cobrar o valor de R\$ 59.469,77;
- em consequência da proposta de alteração da base de cálculo de ICMS, a multa isolada deve ser alterada para a importância de R\$ 194.967,43;

- que o vício acima evidenciado a impediu de conhecer das obrigações que lhe foram imputadas, uma vez que a eleição incorreta da base de cálculo está intimamente relacionada ao fato gerador, o que deve ocasionar a anulação do Auto de Infração por vício não formal, nos termos do art. 142 do CTN.

Para corroborar suas alegações, apresenta referências jurídicas a respeito dos elementos essenciais do lançamento tributário, requerendo, ao final, que seja reconhecida a improcedência da exigência contida no presente Auto de Infração.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 87.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 5.358/5.366, refuta os argumentos da defesa, juntando relatórios de distribuição de alíquotas gerados pelo Auditor Eletrônico de fls. 5.367/5368, alegando, em síntese, o que se segue:

- o Boletim de Ocorrência apresentado pela Autuada relata apenas que “*os assaltantes levaram quantia de dinheiro não revelada pela vítima*”, ou seja, não informa que houve subtração de documentos;

- somente em 25/01/11, após o início da ação fiscal (AIAF se deu em 16/12/10), o Sujeito Passivo procurou a autoridade policial e solicitou que acrescentasse ao referido boletim a informação de que “*os assaltantes levaram também cinco caixas de arquivos contendo recibos, canhotos e comprovantes de pagamento*”;

- o adendo proposto pela Autuada não merece respaldo. Essas informações novas, ao serem inseridas somente após o início da ação fiscal e da solicitação dos documentos, inevitavelmente levantam dúvida quanto a sua veracidade;

- que não teria sentido assaltantes perderem tempo no assalto para levar cinco caixas contendo apenas documentos que em nada os beneficiariam financeiramente;

- mesmo que as novas informações levadas ao BO sejam verídicas, os documentos que deveriam ser apresentados necessitavam vir acompanhados de cópia de cheques, extratos bancários ou de algum outro documento que demonstrasse lastro bancário ou financeiro, com coincidência das datas, dos valores e das pessoas envolvidas na transação;

- se o Sujeito Passivo realmente tivesse contraído os empréstimos, a 2ª via destes documentos poderia ter sido facilmente viabilizada junto às instituições financeiras e às próprias pessoas jurídicas que participaram do suposto negócio;

- os empréstimos não comprovados se prestaram a suprir o caixa para fazer frente às obrigações por ele não suportadas;

- os suprimentos serão ilegais sempre que os elementos necessários à realização da transação - como a transferência dos recursos e/ou a capacidade financeira do supridor - não forem devidamente comprovados;

- a alegação de que o pagamento dos empréstimos contraídos se deu em dinheiro, oriundo do recebimento das *Vendas de Mercadorias à Vista* no exercício de 2008, não é capaz de fazer prova de que esses empréstimos realmente existiram;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as reclamações da Autuada quanto à forma de apuração do ICMS e das multas não podem ser acatadas.

Ao final pede pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar de Nulidade do Lançamento**

A arguição de nulidade por cerceamento de defesa trazida pela Autuada em sua peça de defesa diz respeito ao mérito do lançamento, uma vez que questiona a aplicação da presunção legal de saída desacobertada, a apuração do crédito tributário, a alíquota utilizada e a majoração da multa isolada e será tratada no mérito.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, trata o presente lançamento de imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no exercício de 2007, face à existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Empréstimos e Financiamentos” do Passivo Circulante, constante do Balanço Patrimonial de 31/12/07, lançado na conta “Caixa” a título de empréstimo de terceiros.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta majorada em 100% (cem por cento) em vista de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º, art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos na manifestação do Fisco de fls. 5.358/5.366 foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e acréscimos.

Para o cálculo do imposto, o Fisco considerou as saídas desacobertadas como operações internas, tributadas pela alíquota de 12% (doze por cento), pelo fato de ser a maior parte dos produtos comercializados pela Autuada tributada com esta alíquota, conforme previsão contida na subalínea “b.1”, inciso I, art. 42 da Parte Geral do RICMS/02.

Conforme constou o Fisco no Relatório Fiscal, o Balanço Patrimonial da Autuada, encerrado em 31/12/07, apresentou no passivo circulante a conta “Empréstimos e Financiamentos” com saldo de R\$1.966.000,00 (hum milhão e novecentos e sessenta e seis mil reais), proveniente de lançamentos no livro Razão a título de empréstimos contraídos junto a pessoas jurídicas no decorrer do exercício de 2007.

Diante da constatação, a Impugnante foi intimada a apresentar os documentos comprobatórios dos empréstimos contraídos junto às pessoas jurídicas relacionadas nos lançamentos no livro Razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante ter sido devidamente intimada, a Autuada não apresentou qualquer documento que lastreasse a origem dos recursos, se limitando a argumentar que contraiu empréstimos junto a pessoas jurídicas, pois teve dificuldades de obtê-los junto a instituições financeiras, e que a documentação comprobatória não foi encontrada por ter sido levada em assalto ocorrido no estabelecimento em 22/11/10.

Sem razão a defesa, como bem destacou o Fisco na manifestação fiscal, o referido Boletim de Ocorrência relata apenas que “*os assaltantes levaram quantia de dinheiro não revelada pela vítima*” (fls. 50), ou seja, não informa que houve subtração de documentos. No entanto, somente em 25/01/11, ou seja, após o início da ação fiscal (AIAF se deu em 16/12/10), a Autuada procurou a autoridade policial e solicitou que acrescentasse ao referido boletim a informação de que “*os assaltantes levaram também cinco caixas de arquivos contendo recibos, canhotos e comprovantes de pagamento*” (fls. 52).

Com o devido respeito, o adendo proposto pela Autuada não merece respaldo. As informações novas, ao serem inseridas somente após o início da ação fiscal e da solicitação dos documentos comprobatórios, inevitavelmente levantam dúvida quanto a sua veracidade. Além disso, não teria sentido assaltantes perderem tempo no assalto para levar cinco caixas contendo apenas documentos que em nada os beneficiariam financeiramente.

Por outro, mesmo que as novas informações levadas ao Boletim de Ocorrência sejam verídicas, por se tratar de empréstimos obtidos junto a pessoas jurídicas, num total de 09 (nove) empresas, a Autuada, com certeza, poderia ter obtido junto aos terceiros que participaram do suposto negócio, a 2ª (segunda) via dos documentos que deram lastro aos empréstimos como cópia de: cheques, extratos bancários, depósitos bancários nominais e/ou de transferência interbancária, o que não se verificou.

Diante da não comprovação da origem dos recursos, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando os valores lançados no livro Razão a título de empréstimos como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

A legislação sobre o assunto assim prescreve:

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

(...)

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

(...)

**Art. 194** - Para apuração das operações ou das 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 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 desacobertadas de documento fiscal.

Cabe destacar que "a denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determina, a despeito do ordenamento positivo, de produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou, seus efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis", conforme ensina a doutrina.

Assim, poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal através de com anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, de que os valores contabilizados se referiam a empréstimos obtidos junto a terceiros, mas tal prova não foi produzida.

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747, de 03 de março de 2008, *in verbis*:

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

Vale ressaltar que os empréstimos não comprovados se prestam a suprir o caixa para fazer frente às obrigações por ele não suportadas. Os suprimentos serão ilegais sempre que os elementos necessários à realização da transação - como a transferência dos recursos e/ou a capacidade financeira do supridor - não forem devidamente comprovados.

Neste sentido, a apresentação pela Autuada de cópia de notas promissórias (fls. 138/162) para comprovar os pagamentos dos empréstimos contraídos não é capaz de comprovar que a origem dos recursos lançados no livro Razão na conta "Caixa" é proveniente de empréstimos realizados junto a terceiros. A simples apresentação de nota promissória, por si só, não comprova origem, transferência e nem destino dos recursos.

Noutro giro, sem razão a Autuada quando argumenta que o Fisco deveria ter levado em consideração no lançamento o fato de 57,29% (cinquenta e sete vírgula vinte e nove por cento) de suas vendas serem tributadas com base no regime de crédito presumido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O crédito presumido é uma técnica para apuração do crédito (e não do débito) do imposto devido. Consiste em substituir todos os créditos, passíveis de serem apropriados em razão da entrada de mercadorias ou bem, por um determinado percentual relativo ao imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestações de serviço. Assim, como o próprio nome já diz, crédito presumido se presta para a apuração dos créditos a que o contribuinte regular tem direito, utilizando como base as notas fiscais de saída devidamente emitidas, e o imposto devidamente destacado, debitado e escriturado nos livros fiscais.

Ora, no caso em análise houve saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal, ou seja, não houve imposto debitado. E mais, o presente Auto de Infração não está questionando os créditos do ICMS apurado no período fiscalizado, mas sim, cobrando o ICMS devido por dar saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

Além disso, como a concessão do crédito presumido é uma exceção à regra de tributação, a ela se aplica o princípio geral de hermenêutica segundo o qual as exceções são interpretadas restritivamente, ou seja, para o seu aproveitamento o contribuinte deve comprovar de forma inequívoca que se enquadra na situação descrita na lei, conforme art. 111 do CTN.

Carece de fundamento, também, a reclamação da Autuada no tocante a alíquota de 12% (doze por cento) utilizada para cálculo do crédito tributário. Como destacado na manifestação fiscal e demonstrado na distribuição de frequência de alíquotas, docs. de fls. 5.367/5.368, a alíquota utilizada beneficiou a Autuada, vez que se fosse adotada a alíquota média das saídas em 2007 o percentual seria de 12,14% (doze vírgula catorze por cento), superior ao adotado pelo Fisco.

Quanto à reincidência, a defesa da Autuada se baseia no fato de que não basta o registro genérico de infração anterior, mas sim, a comprovação de igualdade entre a penalidade anterior e a nova, e uma vez que as multas anteriores não foram lançadas sobre “*Empréstimos de Terceiros oriundos de Balanço Patrimonial*”, não cabe aplicar a reincidência.

O entendimento da Autuada está equivocado. De acordo com o art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, aplica-se a reincidência quando o contribuinte “*pratica nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior*”. No caso, a penalidade aplicada foi a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Assim, como a Autuada já tinha cometido outras infrações cuja penalidade aplicada também foi a prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, necessário se faz a majoração pela reincidência conforme descrito no art. 53, § 7º do mesmo diploma legal. As autuações anteriores que embasaram a reincidência constam das telas de consultas às fls. 5.370/5.373.

No tocante às multas aplicadas, estão elas nos termos da legislação mineira. Com efeito, para os casos de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscal, dispõe o art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 a seguinte penalidade:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

Em face do não recolhimento da obrigação principal ao tempo e modo, incide a penalidade moratória, que busca a recomposição do erário, a denominada Multa de revalidação, prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75, com a seguinte dicção:

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

(...)

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

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento enviado a este Conselho via fax. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Onílio José Rigoni e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 27 de julho de 2011.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**