

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

Acórdão: 21.286/13/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000185842-15  
Impugnação: 40.010133551-39  
Impugnante: Héli da Mendes Gama - ME  
IE: 372046909.00-80  
Coobrigado: Héli da Mendes Gama CPF: 869.164.086-34  
Proc. S. Passivo: Clara Eloí sia Santana Valle  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR.** Constatada a existência de saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, inciso I, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de março de 2008 a setembro de 2012, em decorrência da constatação de saldos credores na conta “Caixa”.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 201/213 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 356/359, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 369/377, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011.

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, ao argumento da manifesta impropriedade da peça fiscal, por inexistência de justa causa para sua lavratura, por inocorrência de qualquer ilicitude.

A questão levantada em sede de preliminar cabe, quando muito, na seara do mérito do lançamento, porquanto vazia de conteúdo e sem lastro documental.

Como bem destacou o Fisco, ao contrário do alegado pela Impugnante, a autuação é legal e está perfeitamente amparada pela legislação, uma vez que o trabalho fiscal decorre da aplicação da legislação tributária, na mais estrita legalidade, como reconhece a própria Autuada, ao citar o dispositivo legal de suporte do lançamento, qual seja, o art. 194, inciso I e § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

A ordem apresentada no dispositivo mencionado não guarda qualquer hierarquia, podendo o Fisco utilizar a técnica fiscal que melhor se adapte ao caso concreto. Assim, a opção por realizar levantamento da conta “Caixa” ou levantamento quantitativo é uma opção da Fazenda Pública.

Por outro lado, os valores das multas e juros estão devidamente indicados no Auto de Infração e em seus anexos.

Registre-se que os princípios da Administração Pública foram preservados, não havendo qualquer ofensa a pretensão de direito da Autuada.

Dessa forma, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

**Do Mérito**

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de março de 2008 a setembro de 2012, em decorrência da constatação de saldos credores na conta “Caixa”.

O crédito tributário encontra-se demonstrado nos quadros de fls. 08/14, e os saldos credores foram extraídos diretamente da escrita contábil da Autuada, conforme demonstram os documentos de fls. 45/127 dos autos, ou apurados deduzindo-se do saldo do mês, o valor do saldo credor do mês anterior.

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

**Lei nº 6.763/75:**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

### **RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:**

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

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

(...)

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

### **RIR/2005, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:**

Subseção II

Omissão de Receita

Saldo Credor de Caixa, Falta de Escrituração de Pagamento, Manutenção no Passivo de Obrigações Pagas e Falta de Comprovação do Passivo

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

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

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

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo,

passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

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

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO 04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003. CSRF – PRIMEIRA TURMA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS.

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

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

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

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

Consoante esse entendimento, a Impugnante poderia ter elidido a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do Regulamento do processo e dos procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *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.

O entendimento esposado tem ainda respaldo em decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada, cujas ementas se transcreve:

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, na hipótese de constatação de saldo credor na conta "Caixa".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, todas as alegações da Impugnante são subjetivas, sem uma demonstração efetiva que possa combater a acusação fiscal, até mesmo porque os dados foram apurados diretamente na escrita contábil da Autuada.

A alegação de que o Fisco não considerou em sua avaliação a existência de mercadorias em trânsito, decorrente de saídas para venda ambulante, não acarreta qualquer alteração nos lançamentos da conta “Caixa”, uma vez que o regime próprio dessa conta é o registro contábil dos fatos na ordem do que entra ou sai, ou seja, são contabilizados os recebimentos e os pagamentos, mas não as compras e as vendas de mercadorias.

Nesta linha, os chamados valores a receber não integram a conta “Caixa”, mas sim a conta “Clientes” ou outra denominação dada pela Impugnante.

Não cabe também a discussão sobre a capacidade contributiva da Autuada, em se tratando de apuração de ilícitos fiscais.

O princípio constitucional destacado apresenta uma acepção objetiva, que diz respeito à presença de uma riqueza que poderá suportar a incidência de tributos, e uma subjetiva, que diz respeito à parcela desta riqueza que poderá ser tributada, levando-se em conta as condições inerentes ao do seu detentor.

No caso de ações fiscais, o tamanho das exigências é inerente ao desvio praticado pelo infrator. Logo, se a sonegação é de grande monta, as exigências a acompanham, sendo apurados valores que revelam o volume da fraude fiscal.

O montante total exigido no presente lançamento, incluídos os juros de mora, equivale a R\$1.135.519,76 (um milhão cento e trinta e cinco mil quinhentos e dezenove reais e setenta e seis centavos). Em que pese ser esse valor significativo para uma pequena empresa, não custa lembrar que os fatos geradores compreendem o período de março de 2008 a setembro de 2012, equivalente, portanto, a 55 (cinquenta e cinco) meses.

Dessa forma, a média mensal das exigências equivale a pouco mais de R\$20.000,00 (vinte mil reais), valor esse nem tão representativo frente aos valores mensais de faturamento demonstrados nos documentos de fls. 230 e seguintes.

No que se refere à discussão sobre os saldos credores apurados nos meses de junho a setembro de 2012, período em que a Autuada esteve com sua inscrição estadual bloqueada, cumpre trazer à baila a informação do Fisco de que o bloqueio ocorreu em 26/06/12 e a reativação em 11/09/12, ou seja, a inscrição esteve bloqueada em apenas dois meses fechados (julho e agosto), fato esse que não impediu a movimentação de mercadorias nesse período, conforme se constata pelos registros nos livros Registro de Entrada e Registro de Apuração do ICMS, respectivamente às fls.194/195 e 338/340 dos autos.

Registre-se, finalmente, que não se vislumbra nos autos a aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, porquanto inexistem dúvidas quanto à certeza das exigências imputadas pelo Fisco.

Ressalte-se, ainda, que a inserção da pessoa física da Autuada no polo passivo da obrigação tributária, muito embora desnecessária, haja vista a confusão

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

existente entre as pessoas, no caso de empresa individual, também não ofende o ordenamento jurídico, pois, de qualquer forma, o titular de empresa individual responde com seus próprios bens frente às obrigações da pessoa jurídica.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 11 de julho de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Relator**

T