

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

Acórdão: 20.046/13/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000178853-78  
Impugnação: 40.010132912-89  
Impugnante: Total Maxparts Comercial Ltda  
IE: 372058501.00-80  
Proc. S. Passivo: Saulo Resende/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA “CAIXA”/RECURSOS NÃO COMPROVADOS - Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na 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. 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”, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. No entanto, deve-se adequar a Multa Isolada ao limite contido no § 2º do art. 55 da Lei 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/09 a 28/02/10, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” do citado diploma legal.

Instrui o Auto de Infração além do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) (fls. 02) e do Relatório de Irregularidades apuradas (fls. 31/32), os seguintes anexos: Anexo I – Relação dos lançamentos contábeis utilizados como suprimento de Caixa (fls. 34/38), Anexo II – Demonstrativo das saídas desacobertas de documentação fiscal e do ICMS a recolher (fls. 39), Anexo III – cópia dos extratos bancários contas Banco do Brasil referentes ao período de janeiro a dezembro de 2009 (fls. 40/623), Anexo IV – cópia dos extratos bancários contas Banco Itaú e Banco Mercantil do Brasil referentes a dezembro de 2009 (fls. 624/631), Anexo V – cópia dos extratos bancários conta Banco do Brasil referentes ao período de janeiro e fevereiro de 2010 (fls. 633/733), Anexo VI – cópias das páginas do livro Razão gerado pelo Sistema Público

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Escrituração Digital – SPED, referentes ao período de janeiro de 2009 a fevereiro de 2010 (fls. 734/880), Anexo VII – cópias das DAPIs referentes ao período de janeiro de 2009 a fevereiro de 2010 (fls. 882/966), e Anexo VIII – cópias das correspondências e protocolos enviados ao Fisco pelo contribuinte (fls. 967/972).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 973/996.

O Fisco manifesta-se às fls. 1005/1010 pedindo que seja o lançamento julgado procedente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1016/1025, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

Em sessão realizada em 26/03/13, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, nos termos da Portaria nº 04/01, em deferir o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 03/04/13.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator), André Barros de Moura (Revisor) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que julgavam parcialmente procedente o lançamento para adequar a Multa Isolada nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

---

### **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.

### **Das Preliminares**

#### **Da arguição de nulidade do lançamento**

Em sede de preliminar, a Impugnante alega que a autuação foi calcada em meras suposições e ilações hipotéticas, tendo se amparado em diplomas legais de cunho genérico, e que o Auto de Infração padece de toda nulidade, pois sua lavratura fere vários princípios legais e constitucionais, entre eles o da capacidade contributiva.

Aduz que a conduta fiscal adotada contra a Autuada não contempla fatos, atos, tampouco valores, não discrimina as mercadorias, a data de sua saída do estabelecimento, o valor individualizado de cada uma das supostas mercadorias, seu destinatário e enfim qualquer dado concreto que sirva para a manutenção da acusação formalizada no Auto de Infração.

Algumas questões levantadas pela Impugnante como preliminares se confundem com o mérito das exigências fiscais, e serão apreciadas no transcorrer da discussão sobre o lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que para a constituição do crédito tributário deve-se observar o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Determina o citado artigo:

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

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

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

No relatório do Auto de Infração está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador, qual seja a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, presumida a partir da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, presunção esta autorizada na Lei nº 6.763/75, art. 49, § 2º c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02. Os recursos contabilizados sem a comprovação de origem, conforme detalha o Relatório de Irregularidades apuradas (fls. 31/32), são oriundos de valores lançados a débito da conta “Caixa”, que não constam nos extratos bancários nas datas e valores dos registros contábeis.

O Anexo I (fls. 34/38) apresenta planilha com todos os valores apurados, respectivas datas de ocorrência dos lançamentos dos recursos não comprovados, e o Anexo II (fls. 39) apresenta o cálculo do ICMS a recolher por período de apuração, bem como as penalidades aplicadas.

Depreende-se da análise dos autos que o Auto de Infração, por meio de seu Relatório Fiscal e anexos, deixa claro a conduta infracional da Impugnante, o adequado embasamento legal da peça lavrada, bem como das penalidades aplicáveis à ocorrência.

Dessa forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afasta-se a preliminar arguida.

### Do pedido de perícia

A Impugnante requer provar o alegado em sua defesa por todos os meios de prova admitidos em direito. Dessa forma, considera-se, neste contexto, estar implícito o pedido de produção de prova pericial.

Entretanto, o deferimento do pedido encontra óbice na legislação, precisamente no disposto no inciso I do § 1º do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos-RPTA, uma vez que a Impugnante não indicou, para tanto, os quesitos necessários à avaliação. Além do mais, as provas

inquestionáveis, na hipótese de existirem, poderiam ter sido trazidas aos autos juntamente com a peça impugnatória, tornando o caráter do pleito meramente protelatório e ferindo, assim, também o disposto na alínea “c” do inciso II do citado dispositivo, confira-se:

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:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

(...)

c) considerado meramente protelatório.

Indefere-se, dessa forma, a prova pericial requerida implicitamente pela Impugnante.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado trata a autuação de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/09 a 28/02/10, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, provenientes de lançamentos a débito da mencionada conta de valores referentes a saques para pagamentos diversos que não constam nos extratos bancários da empresa nos valores e datas indicadas nos registros contábeis.

Inobstante ter sido intimada, a Autuada não apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos recursos registrados, sendo estes considerados suprimentos ilegítimos, autorizando a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal, conforme disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante em sua defesa alega que o Fisco se fundamentou em simples presunção, baseada na realização de movimentações na conta “Caixa”, para concluir que houve saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, e por consequência não foi pago o ICMS devido.

Argumenta, ainda, que as movimentações da conta “Caixa” não configuram fato gerador do ICMS ora exigido, sendo que este incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e o seu fato gerador está estabelecido no art. 6º da Lei Estadual nº 6.763/75.

Cabe primeiro esclarecer que a matéria em questão encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Decreto Federal nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

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, § 2ª, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

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.

§ 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

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.

Importante 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(grifou-se)

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:

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.

(grifou-se)

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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Registre-se que a Autuada foi intimada por diversas vezes a apresentar documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados mediante débito em conta corrente, como se verifica pelos Termos de Intimação 003/12, 004/12, 005/12 e 006/12 de fls. 06/26 dos autos.

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

idônea, da efetividade e origem dos ingressos na conta “Caixa”. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *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.

A fim de desconstituir o lançamento, a Autuada afirma que emitiu todas as notas fiscais de saída das mercadorias, efetuando o pagamento do ICMS da forma correta, e que a cobrança de ICMS, que pretende o Fisco por meio do presente Auto de Infração, se constituiria em cobrança em duplicidade, uma vez que grande parte das mercadorias comercializadas no período autuado está sujeita ao regime de substituição tributária e que, ao adquirir as mercadorias, já efetuou o pagamento do ICMS, não havendo que se falar em falta de recolhimento do mesmo.

Entretanto, conforme bem demonstrado pelo Fisco no Anexo II (fls. 39), para fins de cálculo da alíquota média mensal a incidir sobre as saídas desacobertadas, foi adotado o mesmo padrão de comportamento fiscal do contribuinte apurado nas saídas acobertadas.

Tendo em vista que grande parte das saídas de mercadorias promovidas pela Impugnante seria referente a operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, com o imposto retido de forma antecipada, a “alíquota média mensal” foi calculada mediante a divisão do ICMS recolhido sobre o total das operações de venda, ou seja:

“Alíquota Média = ICMS Debitado ÷ Valor Contábil das Operações de Venda”.

Assim, ao se considerar, no cálculo da alíquota média, os valores totais das vendas, inclusive daquelas referentes a mercadorias adquiridas com o ICMS retido por substituição tributária, não há que se falar em cobrança do ICMS em duplicidade, tendo sido cobrado apenas o imposto referente às saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à tributação normal.

A Impugnante argumenta que efetua saques e pagamentos diversos de acordo com a sua conveniência, e que as contas bancárias se destinam ao recebimento e pagamentos de débitos de seus clientes, sendo que muitos destes efetuaram pagamentos em atraso, o que geraria juros de mora, depositados juntamente com o principal, sendo descabida a cobrança de imposto sobre estes.

Tal alegação só vem comprovar que os valores lançados nos extratos bancários, acostados aos autos (fls. 40/733) e contabilizados a débito da conta “Caixa”, conforme se verifica no livro Razão gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (fls. 734/880), são receitas advindas de clientes por meio de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Em relação aos juros sobre valores pagos em atraso, se de fato ocorreram, caberia à Defendente apresentar os documentos comprobatórios, o que possibilitaria a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

revisão do crédito, conforme sua própria afirmação de que, verificadas irregularidades no Auto de Infração, o próprio Agente Fiscal poderia refazê-lo levando em conta as informações prestadas pela Autuada. Tais informações, contudo, não foram prestadas.

A Autuada se limitou a argumentos protelatórios, sem trazer qualquer prova aos autos que pudesse descaracterizar as infrações apontadas, ou provar a improcedência do Auto de Infração.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS incidente sobre as operações, acrescido da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ao questionar a aplicação das penalidades, a Impugnante confundiu-se ao arguir que o Fisco aplicou a multa, tomando por base o art. 56, inciso II, que possui um percentual maior em relação ao art. 55, inciso II, todos da Lei Estadual nº 6.763/75, o que não se admite, por não ter elegido a forma menos gravosa ao contribuinte.

Cabe esclarecer que as multas exigidas estão previstas em lei e aplicadas a infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido. Veja-se:

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.

Quanto à Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi corretamente aplicada pelo Fisco, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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;

No entanto, deve-se adequá-la ao § 2º do mesmo dispositivo legal, que prevê:

Art. 55 - (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

Por oportuno, ressalta-se, quanto às questões de cunho constitucional arguidas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.), que não compete a este egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, “*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*”.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 26/03/13. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento, e no mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar a Multa Isolada nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

R