

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.290/13/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000189402-08
Impugnação: 40.010134182-62, 40.010134181-81 (Coob.)
Impugnante: ICL Industrial Cachoeira Ltda
IE: 067562658.00-50
José Mamede dos Santos Filho (Coob.)
CPF: 007.113.656-87
Proc. S. Passivo: Wesley Ricardo Bento da Silva/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - SOLIDARIEDADE. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, inciso XII e § 3º da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OMISSÃO DE RECEITA – BAIXA DE TÍTULOS – CONTA INEXISTENTE - Constatada saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante análise da escrita contábil, quando, em decorrência de regular de apreensão de documentos no estabelecimento do Autuado, apurou-se a existência de títulos liquidados e baixados em conta contábil inexistente e sem a emissão das notas fiscais equivalentes. Procedimento fiscal considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no mês março de 2008, em decorrência de baixa de títulos sem a apresentação das respectivas notas fiscais.

Foram exigidas as parcelas de 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, adequada ao § 2º do mesmo dispositivo da mencionada lei.

Da Impugnação

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 786/798 e 804/837, e requerem, ao final, a procedência das peças de defesa.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAEs de fls. 799 e 850 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 2.018/2.073, refuta as alegações dos Impugnantes e requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Repartição Fazendária de Betim concede vistas aos Sujeitos Passivos em decorrência da juntada de documentos (fls. 2.075/2.078), que resultam no aditamento à impugnação do Autuado (ICL Industrial Cachoeira Ltda às fls. 2.081/2.098) e na manifestação do Fisco às fls. 2.101/2.116.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Quebra de Sigilo Bancário

Argui o Impugnante (ICL Industrial Cachoeira Ltda) a nulidade do Auto de Infração ao argumento de violação ao sigilo bancário, uma vez que, o Fisco não dispunha de autorização judicial para requisitar informações sobre a sua movimentação financeira junto às instituições bancárias.

Como bem reconhece o Autuado, a possível violação praticada pelo Fisco não comporta discussão na esfera administrativa, uma vez que não se encontra elencada no rol de competência do Conselho de Contribuintes.

Além do mais, a Lei Complementar nº 105/01, em seu art. 6º, autoriza as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a examinarem livros e registros das instituições financeiras, inclusive os aqueles referentes a depósitos e aplicações financeiras, quando houver procedimento fiscal em curso, quando indispensável para a ação fiscal.

Cumpra destacar o art. 203, inciso V da Lei nº 6.763/75, que dispõe:

Art. 203- Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

V- os bancos, as instituições financeiras e os estabelecimentos de crédito em geral, observadas rigorosamente as normas legais pertinentes à matéria;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prosseguindo, a regulamentação da obtenção de informações junto aos estabelecimentos bancários, o art. 204 da mencionada lei assim trata a questão;

Art. 204 - Os livros, meios eletrônicos e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição obrigatória ao Fisco.

§ 1º - Na forma da Lei Complementar Federal nº 105, de 10 de janeiro de 2001, a Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio do Superintendente Regional competente, poderá solicitar informações relativas a terceiros, constantes em documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósito e de aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

(...)

Na mesma linha, o art. 77 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 77. A autoridade fiscal poderá examinar livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósito e aplicações financeiras de pessoa física ou jurídica, desde que iniciada a ação fiscal e o exame da referida documentação seja considerado indispensável para a confirmação ou comprovação de ilícitos fiscais e tributários.

Não obstante os pedidos formulados pela Superintendência Regional da Fazenda tenham sido realizados antes do início da ação fiscal, no caso dos autos as informações prestadas pelas instituições bancárias são acessórias e serviram apenas de indícios para o Fisco, uma vez que o lançamento está calcado em elementos da contabilidade do Autuado.

As informações contidas nos documentos de fls. 188/196 não foram utilizadas para a apuração do crédito tributário.

Registre-se a existência de provimentos judiciais que autorizam a obtenção de informações pelo Fisco junto às instituições financeiras, independentemente de autorização judicial. Conforme explica a desembargadora Marli Ferreira, da 4ª Turma do TRF-3, “não há inconstitucionalidade ou ilegalidade na quebra de sigilo bancário e de movimentação financeira sem autorização judicial”.

Prossegue a desembargadora destacando que a “prerrogativa conferida ao Fisco pela Lei Complementar 105/2001 não lhe permite, a seu talante, devassar a vida de quem quer que seja por conta de perseguições, antipatias ou quejandos. A quebra do sigilo bancário, como restrição do direito à privacidade do cidadão, somente há de ser permitida ante a necessidade do procedimento, a bem de interesses igualmente insculpidos na nossa Constituição e seguindo o devido processo legal”.

Do Prazo para Encerramento da Ação Fiscal

O Autuado (ICL Industrial Cachoeira Ltda) vislumbra, ainda, a nulidade do Auto de Infração em decorrência do lapso de tempo entre a emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) e a lavratura do Auto de Infração (AI).

Sem razão. O próprio Autuado transcreve em sua peça o disposto no § 4º do art. 70 do RPTA:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

(...)

Note-se que o AIAF foi lavrado em 24/08/11 e prorrogado em 05/02/13, enquanto o AI foi lavrado em 26/03/13 e intimado em 28/03/13. Assim, no período entre 23/11/11 a 04/02/13 poderia o Impugnante ter-se valido do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

Não o fazendo, permitiu ao Fisco lavrar o Auto de Infração, nos termos do § 4º do art. 70 do RPTA.

Portanto, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Pedido de Perícia

Requer o Impugnante (ICL Industrial Cachoeira Ltda) a realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 834, quando indaga se houve ingresso de numerário na empresa, correspondentes aos valores das duplicatas e se houve baixas de estoque de acordo com os lançamentos contábeis.

Nos termos do art. 142 do RPTA, a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando essa determinar.

No caso dos quesitos apresentados, não resta a menor dúvida que ocorreram ingressos nas contas bancárias, independentemente de quem promoveu a liquidação dos títulos.

No tocante à baixa dos estoques, a resposta é negativa, pois não há de se esperar que sejam contabilizadas as operações sem emissão de documentos fiscais, como ocorre no caso ora em análise.

Assim, indefere-se o pedido de realização de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

Do Mérito

De início, pleiteia o Autuado (ICL Industrial Cachoeira Ltda) que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de março de 2008, com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSEGUINTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expiraria em 31/12/13, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que os Autuados foram regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração em 08/05/13.

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no mês de março de 2008, em decorrência da baixa de títulos sem a apresentação das respectivas notas fiscais.

A documentação foi apreendida com a lavratura do Auto de Apreensão e Depósito (AAD) nº 005181 de fls. 197 e, corresponde a títulos quitados e baixados com o histórico de 'BAIXA DE TITS. REF. NFS. CANC. CF. REL. ANEXA', tendo como contrapartida a conta inexistente nº 9.9.9.99.999999.

O Impugnante (ICL Industrial Cachoeira Ltda) foi intimado a demonstrar a vinculação entre os títulos baixados e os documentos emitidos, mas não logrou comprovar o que registrara na contabilidade.

Conforme narra o Fisco no Relatório Fiscal, os títulos vinculados à emissão de nota fiscal guardam relação com a numeração das referidas notas. Cite-se como exemplo a Nota Fiscal nº 044058, emitida em nome do cliente "José Antônio dos Santos", cujos títulos foram numerados como 044058 A, B e C.

Ao contrário, quando não ocorre a emissão das notas fiscais, os títulos são numerados indistintamente, como, por exemplo, o título 12322C8338, emitido contra o mesmo cliente (José Antônio dos Santos).

Neste caso, o número 8338 representa o código do cliente, classificado na subconta do Razão.

Os títulos sem a correspondente emissão de nota fiscal foram descontados nos Bancos do Brasil, Bradesco, Sudameris e Santander e lançados na conta 11203000000 (Duplicatas Descontadas), subcontas 11203000002; 11203000012, 11203000013 e 11203000016 do Razão.

Em todos os casos de liquidação dos títulos, a contrapartida utilizada é a conta inexistente nº 9.9.9.99.999999.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para apuração do imposto devido, o Fisco adotou a carga tributária média do período, conforme planilha de fls. 217.

Os valores apurados foram levados à recomposição da conta gráfica (fls. 215) e o demonstrativo do crédito tributário encontra-se ao final do relatório fiscal (fls. 213).

Registre-se que, não obstante a indicação invertida dos percentuais de multas lançados, a apuração das exigências fiscais encontra-se corretamente lançada.

O Impugnante (ICL Industrial Cachoeira Ltda) alerta que a presunção admitida no Direito Tributário deve ser utilizada com cautela, não podendo o Fisco exigir imposto com base em informações prestadas por terceiros, sem a efetiva ocorrência do fato gerador.

Destaca que, se os títulos foram quitados pelo contabilista da empresa, como informa o Fisco, não se pode falar que os títulos de crédito se refiram a venda de mercadorias, conforme várias decisões do então Conselho de Contribuintes Federal, bem como decisão do próprio CC/MG.

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

Lei nº 6.673/75:

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. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

I - (...)

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;

(...)

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/1999:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 2º).

(...)

Art. 285. É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento (Lei nº 8.846, de 1994, art. 8º).

(...)

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 nexos 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 n° 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), descriptor 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 esse comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

"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 - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003."

(...)

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Portanto, poderia o Impugnante (ICL Industrial Cachoeira Ltda) elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, capaz de vincular os pagamentos recebidos mediante liquidação dos títulos aos documentos fiscais efetivamente emitidos nas vendas realizadas. 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.

Para respaldar o entendimento esposado, cumpre trazer à baila ementas de decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias similares à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.

No caso em análise, a única arguição material trazida aos autos diz respeito à liquidação dos títulos ter sido realizada pelo contabilista da empresa, Sr. José Mamede dos Santos Filho, o que segundo o Impugnante demonstra que os títulos de crédito não se referem a vendas de mercadorias.

Duas assertivas podem ser observadas de imediato. A primeira delas, não há oposição quanto ao ingresso de recursos pela liquidação dos títulos de crédito uma vez que, a apuração está lastreada em extratos bancários regularmente apreendidos no estabelecimento autuado e em registros contábeis. Em segundo lugar, resta configurado que o histórico lançado na contabilidade como baixa dos títulos, não está correto ao vincular os títulos “a notas fiscais canceladas, conforme relação anexa”.

Registre-se que em nenhum momento o Impugnante (ICL Industrial Cachoeira Ltda) apresentou as supostas notas fiscais canceladas para exame do Fisco. Ademais, caso tratassem-se de documentos fiscais cancelados, não haveria de se registrar recebimento algum, exceto se o cancelamento decorresse do objetivo de fraudar a Fazenda Pública.

O “Anexo 4” (fls. 445/448) demonstra que os títulos liquidados pelo Contabilista José Mamede dos Santos Filho atinge o montante de R\$ 43.223,56.

Por sua vez, o “Anexo 5” (fls. 587/588) diz respeito aos títulos liquidados pelo sócio Ermínio da Silva Vidal, no valor total de R\$ 13.570,79.

Elaborou, ainda, o Fisco o “Anexo 6” (fls. 656/659) relativo ao denominado “Caixa Cenira Amaral”, contendo liquidações de títulos no total de R\$ 121.635,95.

Destaca-se que se o Contabilista decide por quitar títulos em nome do Autuado deve, evidentemente, possuir suas razões para fazê-lo, que não interferem no presente lançamento tributário.

De modo a conferir a verdade real, o Fisco buscou junto aos clientes do Autuado diversas informações sobre os negócios realizados e os preços praticados nas respectivas operações, concluindo que o preço praticado pelos clientes, na revenda da mercadoria, indica margem de agregação extremamente alta, quando comparados com os valores das notas fiscais emitidas, o que justifica a existência dos títulos desvinculados das notas fiscais, que representam, na verdade, o subfaturamento praticado.

Assim, corretas as exigências de 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, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo da mencionada lei.

Cumpra esclarecer que, não obstante o quadro de fls. 213 indicar o valor da multa isolada sem a adequação do § 2º do art. 55 mencionado, ao transferir os valores para o Auto de Infração, o Fisco agiu corretamente, indicando a penalidade no valor ajustado (fls. 208).

Da Responsabilidade Tributária

Alçado à condição de responsável tributário, o Contabilista José Mamede dos Santos Filho contrapõe-se ao Fisco, argumentando que a responsabilidade prevista na Lei nº 6.763/75 diz respeito a atos praticados com dolo ou má-fé, e que as condutas específicas desses atos não foram levantadas pelo Fisco.

Segundo Carlos Alberto Hohmann Choinski (www.buscalegis.ufsc.br), ‘A palavra “dolo” ganhou significado negativo, alçada a esta condição, exatamente pelo conceito jurídico-normativo que ganhou do direito civil e, especialmente, do direito penal. Foi a partir do direito penal que o termo “dolo” adquiriu notável carga semântica e, deixando de ser palavra substantiva, passou a adjetivar tudo aquilo que é “querido por má-fé”, e o que era sinônimo de “artifício de má-fé”, passou a significar a própria “má-fé”.’

Assim, para gerar efeitos jurídicos, o dolo, além de ser realizado como manifestação de vontade está ligado ao resultado produzido, porque o que interessa é a lesividade causada e a proporção desta lesividade em si (lesão ao patrimônio, lesão aos interesses e valores protegidos).

E outro não é caso dos autos. Ao contabilizar a baixa de títulos em conta contábil inexistente, demonstra o Coobrigado a clara intenção de ludibriar as regras contábeis e, conseqüentemente, o Fisco.

Registre-se, ao final, que as intimações realizadas pelo CC/MG são efetivadas mediante publicação no órgão Oficial do Estado – Minas Gerais, razão pela qual o pedido formulado no item “d” de fls. 837 não encontra amparo na legislação processual do contencioso mineiro.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Muniz Machado Cavalcanti e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2013.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

Fernando Luiz Saldanha
Relator

CI