

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

Acórdão: 21.521/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000204737-01  
Impugnação: 40.010135196-54  
Impugnante: LM Comercial e Distribuidora Ltda  
IE: 372872468.00-43  
Proc. S. Passivo: Daniel Gontijo de Melo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS". 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”, com a adequação prevista no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/12/08, face à existência de recursos não comprovados na conta caixa ou equivalente, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Exigências de 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 239/252, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 262/270.

A Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 274/283 opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de existência de recursos sem comprovação de origem e sem lastro em documentos fiscais e contábeis na conta “Caixa”, fato que levou à autuação em face da presunção de saída de mercadoria tributável desacoberta de documento 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante seja considerado decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual lançar o crédito tributário, com fundamento no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Determina o citado artigo:

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

(...)

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

É claro o dispositivo legal quando estabelece que “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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

No caso dos autos, a irregularidade tratada é a falta de comprovação da origem dos recursos contabilizados na conta “Caixa”, conduta essa que tem como elemento subjetivo o dolo caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Tal ilícito é tratado na Lei nº 8.137/90 como crime contra ordem tributária, em seu art. 1º, que diz “constitui crime contra a ordem tributária, suprimir ou reduzir tributo, mediante omissão de informação”.

Assim, afasta-se no presente caso a hipótese de decadência conforme art. 150, § 4º do CTN, uma vez que restou caracterizada a existência do dolo, visto que a Autuada não apresenta qualquer alegação ou documento que esclareça a imputação feita pela Fiscalização, o que leva a conclusão de que os lançamentos contábeis ocorridos visavam tão somente prejudicar o Erário.

Dessa feita, impõe-se a aplicação da regra de decadência típica do lançamento de ofício contida no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Considerando-se que o Auto de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração foi lavrada em 08/10/13 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 28/10/13 (fls. 238), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência da decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

Quanto ao mérito propriamente dito, para averiguar as operações realizadas pela Autuada, a Fiscalização utilizou-se de procedimento tecnicamente idôneo legalmente previsto.

A Fiscalização, por meio da análise do livro Razão, identificou o suprimento da conta com valores lançados a débito, consignando o histórico contábil “Débito C/C conforme extrato ref. saque p/ pagtos diversos”, em contrapartida da conta Banco do Brasil e Banco Itaú, sem o lançamento correspondente às despesas efetuadas na mesma a data e de valor equivalente.

A Contribuinte foi notificada por meio da Intimação Fiscal nº 001/13 (fls. 04/10) a comprovar os recursos supracitados, não tendo apresentado nenhum documento que pudesse elidir a presunção de saída desacobertada de documento fiscal. Não apresentou qualquer documento que lastreasse a origem dos depósitos e créditos lançados naquelas contas, limitando-se a argumentar que a Fiscalização equivocou-se ao considerar que aqueles valores fossem originários de operações de saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Como não houve a comprovação da origem de recursos, a Fiscalização lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 1º e 2º da Lei Estadual nº 6.763/75:

Lei Estadual 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.

Não comprovados os recursos lançados a débito na conta “Caixa” de valores referentes a saques para pagamentos diversos, que não constavam nos extratos bancários da empresa nos valores e nas datas indicadas nos registros contábeis, como ocorreu no caso em análise, presumem-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo. E está fundamentada no art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, *in verbis*:

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

(...)

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

Observe-se que a presunção legal em apreço, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", pois o citado dispositivo regulamentar autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalentes.

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

É exatamente essa a hipótese dos autos.

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

Importante também destacar que a utilização de presunção pela Fiscalização 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 da Fiscalização.

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

"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."

Assim, poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos, a prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, de que os valores depositados nas contas correntes bancárias referiam-se às vendas de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias regularmente realizadas e declaradas à Fiscalização ou oriundos de outras receitas da empresa não tributáveis pelo ICMS, mas tal prova não foi produzida pela empresa.

O ônus da prova é, portanto, da Impugnante.

Importante destacar a regra contida no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim estabelece:

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

Registre-se que a Fiscalização, na apuração do crédito tributário, aplicou a alíquota média de saída mensal, conforme Demonstrativo do crédito tributário de fls. 19 dos autos.

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.

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, também foi aplicada corretamente pela Fiscalização, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, adequado ao disposto no § 2º do mesmo artigo, *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;

Quanto às penalidades aplicadas a Impugnante alega ser desproporcional, evidenciando o caráter confiscatório da exigência e o desrespeito ao livre exercício da atividade econômica e ao patrimônio da Contribuinte, afrontando dispositivos constitucionais, em franca violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao excesso.

No entanto, não cabe razão à Impugnante, visto que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual e tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

Em relação ao pedido de redução a 20% (vinte por cento), sobre o valor supostamente não recolhido, não pode ser acolhido com base na vedação prevista no art. 53, § 5º, item 3 da Lei nº 6.763/75.

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

(...)

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

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

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se).

Finalmente, para as questões de cunho constitucional levantadas pela Autuada registre-se que não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

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

II- a aplicação de equidade.

Assim, plenamente caracterizado o ilícito tributário, mostram-se corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 18 de março de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Rodrigo da Silva Ferreira**  
**Relator**

IS/D

21.521/14/1ª