

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

Acórdão: 21.538/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000205465-71  
Impugnação: 40.010135220-35  
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, majorada pela reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, 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 01/01/09 a 31/12/11, em face da 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 da Lei nº 6.763/75 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. 491/501, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 512/518.

Em parecer de fls. 526/535 a Assessoria do CC/MG opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Trata a autuação da saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/09 a 31/12/11, em face da 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.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada pela reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

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 data e de valor equivalente.

A Contribuinte foi notificada por meio da Intimação Fiscal nº 001/13 (fls. 04/07) a comprovar os recursos supracitados, não tendo apresentado nenhum documento que pudesse elidir a presunção de saída desacobertada de documento fiscal.

Como a Autuada nada apresentou não se pode constatar que houve lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Banco” e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos esses em data e valor equivalentes.

Assim, os recursos sem comprovação de origem foram considerados suprimentos ilegítimos de Caixa, autorizando a presunção de omissão de receitas, conforme disposições contidas no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02, transcritos a seguir:

### Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º do RICMS/02 não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

Importante 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, 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 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Saliente-se que se trata de uma presunção legal '*juris tantum*', que 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.

Portanto, poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do 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.

Registre-se que a Fiscalização, na apuração do crédito tributário, aplicou a alíquota média de saída mensal, conforme Demonstrativo do crédito tributário de fls. 21/22 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 Impugnante em sua defesa limitou-se a argumentar sobre a inoccorrência da reincidência e a desproporcionalidade das multas aplicadas e não se defendeu da acusação da existência de recursos não comprovados na conta "Caixa".

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, 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;

(...)

§ 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.

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.

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 transcreve-se:

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

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre trazer a baila o conceito legal de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Conforme se depreende do texto legal, caracteriza a reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do dispositivo legal supracitado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não cabe razão à Impugnante quando alega que a multa isolada não pode prosperar pois, a infração vinculada ao PTA nº 01.000156100-96 não possui o mesmo embasamento legal do Auto de Infração ora impugnado, inclusive no tocante à penalidade, que seria diversa à do citado PTA.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização, às fls. 484/489, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 01.000156100-96: parcelado em 29 de fevereiro de 2008,
- PTA nº 01.000159575-92: parcelado em 25 de novembro de 2009.

A penalidade aplicada em ambos os Autos de Infração estão previstas no art. 55, inciso II alínea “a” da Lei nº 6.763/75, a mesma aplicada na presente autuação.

Não há qualquer dúvida que está caracterizada a reincidência, visto que ocorreu prática de nova infração cuja penalidade é idêntica àquela da infração anterior.

Corretamente a Fiscalização aplicou a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) pela primeira reincidência, a partir de janeiro de 2009, em vista do reconhecimento da infração pelo Sujeito Passivo em fevereiro de 2008, e a majoração em 100% (cem por cento) a partir de dezembro de 2009, visto que a segunda reincidência foi reconhecida pela Autuada em novembro de 2009.

Constata-se que a majoração da penalidade estabelecida pela Fiscalização encontra-se em consonância com a legislação e consta do demonstrativo do crédito tributário às fls. 21/22.

A Impugnante argui que a multa isolada aplicada pela Fiscalização ultrapassa o limite estabelecido no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, perfazendo um valor superior a 2,5 vezes o valor do imposto, visto que tal limitador deveria ser calculado levando-se em consideração a majoração aplicada, ou seja, o montante total da multa isolada, nele incluída a parcela referente à majoração por reincidência.

No entanto, não cabe razão à Impugnante.

A limitação imposta para o valor da multa isolada, nas hipóteses do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, alcança exclusivamente o valor original da multa para a respectiva infração, não atingindo a reincidência que é prevista pelo § 7º do art. 53 da referida lei. Dessa forma, a majoração de 50% (cinquenta por cento) ou 100% (cem por cento) da penalidade prevista será aplicada, sem restrição, sobre o valor da multa isolada reduzida pelo limitador, previsto pelo § 2º do art. 55 da mesma lei.

Esse entendimento já foi evidenciado pelos julgados neste Conselho de Contribuinte, conforme exposto no Acórdão nº 19.576/10/1ª:

ACÓRDÃO: 19.576/10/1ª

DECISÃO:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALEGA A IMPUGNANTE QUE A FISCALIZAÇÃO APLICOU INCORRETAMENTE A LEGISLAÇÃO, EIS QUE NÃO OBSERVOU OS LIMITADORES MÍNIMOS PREVISTOS NOS §§ 2º E 3º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75, PUGNANDO PELA APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN.

HÁ QUE SE DESTACAR QUE, NOS TERMOS DA ALÍNEA “E” DO INCISO I DO ART. 42 DO RICMS/02, A ALÍQUOTA A SER APLICADA AO PRODUTO GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO É DE 18 % (DEZOITO POR CENTO).

A BASE DE CÁLCULO DAS MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS OCORRERAM DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS PELO LQFD, NÃO É QUESTIONADA PELA IMPUGNANTE.

IMPORTANTE RESSALTAR QUE OS LIMITADORES PREVISTOS NOS §§ 2º E 3º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75 SÃO CALCULADOS EM FUNÇÃO DO VALOR ORIGINAL DA PENALIDADE APLICADA, DESCONSIDERANDO-SE A REINCIDÊNCIA.

A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL – SUTRI/SER JÁ SE MANIFESTOU SOBRE A MATÉRIA, NOS MOLDES DAS CONSULTAS INTERNAS NºS 011/06 E 020/06.

A PROPÓSITO, EXAMINE-SE O ACÓRDÃO Nº 17694/2ª/07 DESTE CONSELHO, QUE SE TRANSCREVE, EM PARTE:

ACÓRDÃO 17694/07/2ª

“NO TOCANTE À APLICAÇÃO DOS LIMITES DA PENALIDADE ISOLADA APLICADA, NA FORMA PREVISTA NO § 2º DO ART. 55 DA LEI 6.763/75, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 15.956/05, QUANDO CABÍVEL, DEVE SER EFETIVADA ANTES DA APLICAÇÃO DA MAJORAÇÃO DECORRENTE DA REINCIDÊNCIA. É QUE A REINCIDÊNCIA NÃO ESTÁ ADSTRITA AOS LIMITES ESTABELECIDOS NO CITADO DISPOSITIVO LEGAL. PORTANTO, A MAJORAÇÃO REFERIDA DEVE OCORRER POSTERIORMENTE À APURAÇÃO DO VALOR DA PENALIDADE ISOLADA, VALE DIZER, A MAJORAÇÃO DE 50% OU 100% DA PENALIDADE PREVISTA SERÁ APLICADA, SEM RESTRIÇÃO, SOBRE O VALOR DA MULTA ISOLADA REDUZIDA PELO LIMITADOR. ESTE TAMBÉM É O ENTENDIMENTO DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL - SUTRI/SRE, EXPRESSADO NAS CONSULTAS INTERNAS NºS 011/2006 E 020/2006.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em face do óbice contido no § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, 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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, legítimo torna-se o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 15 de abril de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Revisora**

**Sauro Henrique de Almeida  
Relator**

IS/D