

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.744/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000200939-67
Impugnação: 40.010136106-35
Impugnante: EMMIG Estruturas Metálicas Minas Gerais Ltda
IE: 702035646.00-03
Coobrigado: Aladair Vicente Ferreira
CPF: 108.231.406-44
Proc. S. Passivo: Sérgio Adriano Ferreira Alves/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA" SALDO CREDOR/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e diferenças de saldos finais de exercícios, assim como existência de recursos não comprovados na Conta “Clientes/Duplicatas a Receber”, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. No entanto, deve-se excluir, da apuração das receitas omitidas, os valores relativos ao saldo credor da conta “Duplicatas a Receber” em 01/01/08, em razão da decadência, nos termos do art. 173 do Código tributário Nacional.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/01/09, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição, face à existência de recursos não comprovados, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 203/266, e acosta os documentos de fls. 278/412.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, considerando a alegação de cerceamento de defesa, reabre o prazo de 15 (quinze) dias para a Autuada instruir e complementar a peça impugnatória com novas alegações e apresentação de documentos que julgar necessários.

E ainda, acatando parcialmente as alegações da Impugnante, promove a reformulação do crédito tributário, por meio do Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 418/420 dos autos.

Em relação ao item constatação de saldo credor na conta “Recebimento antecipado de vendas contr.”, não baixadas no exercício de 2008 (planilha 2) excluiu os seguintes lançamentos em razão das baixas realizadas nas contas de “Duplicatas a receber”:

- Têxtil Abril Ltda: no valor de R\$ 1.483,20 (um mil quatrocentos e oitenta e três reais e vinte centavos);
- Nacional Expresso Ltda: no valor de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais);
- Lázaro Batista da Silvano: no valor de R\$ 6.240,00 (seis mil, duzentos e quarenta reais);
- Coppa Com. Imp. e Exp. Ltda, no valor de R\$ 31.350,00 (trinta e um mil, trezentos e cinquenta reais);
- Usina de Frutal Açúcar e Álcool S.A.: no valor de R\$ 142.000,00 (cento e quarenta e dois mil reais).

Excluiu, ainda, o cliente “Complexo Bioenergético Itarumã Ltda”, no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), em razão do desfazimento do negócio, conforme documentos apresentados pela Impugnante às fls. 279/282 dos autos.

A Fiscalização promove, ainda, reformulação do item 7 da Planilha “Demonstrativo mensal do saldo disponível total da empresa” (fls. 32/38), tendo excluído do valor total do Disponível o valor referente às “Aplicações Financeiras”, em razão de entendimento de que tal rubrica não fez parte do “Disponível”.

Para demonstrar as modificações promovidas no crédito tributário, a Fiscalização acosta aos autos as planilhas de fls. 421/442.

Em razão da alteração do crédito tributário, foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a Autuada, de acordo com o art. 120, inciso II, § 1º do RPTA.

Na oportunidade, a Fiscalização intima a Contribuinte (fls. 444/445) a apresentar demonstrativo contendo a vinculação do saldo devedor da conta “Adiantamento de Fornecedores”, existente em 31/12/07 e os lançamentos a débito ocorridos no decorrer do exercício, com os lançamentos a crédito realizados posteriormente, ou seja, que se demonstre que o adiantamento foi feito ao mesmo fornecedor, o qual em data posterior se efetivou a venda/entrega da mercadoria ou serviço. E, ressalta que o demonstrativo deverá ser acompanhado de documentos comprobatórios hábeis e cópias do livro Razão e Diário com registro das respectivas operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à intimação supracitada, a Autuada retorna aos autos às 453/456 e acosta documentos de fls. 457/462.

Esclarece que foram feitos lançamentos a crédito da conta “Adiantamentos a Fornecedores”, por singela inobservância contábil.

Informa que em razão de ter adiantado valores a fornecedores, quando da entrada da mercadoria adquirida, ao invés de contabilizar as aquisições a crédito da conta “Fornecedores” (Passivo) e transferir o saldo adiantado a débito para esta conta, a empresa contabilizou as aquisições na própria conta “Adiantamentos a Fornecedores”, confrontando assim os valores adiantados com as compras efetuadas.

Apresenta planilha “Recomposição de adiantamentos a Fornecedores em confronto com a conta Fornecedores”, onde se verifica as seguintes situações:

- fornecedor Metasa: os adiantamentos estão lastreados com a entrada a crédito na conta “adiantamentos a fornecedor”, resultando em saldo zero na operação;

- fornecedor TAM Aeronave: foi lançado no Razão contábil o total de débitos R\$ 390.306,70 (trezentos e noventa mil, trezentos e seis reais e setenta centavos) e a créditos R\$ 989.498,40 (novecentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e noventa e oito reais e quarenta centavos), resultando em saldo credor de R\$ 599.498,40. (quinhentos e noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e oito reais e quarenta centavos) A empresa por meio de depósito bancário (Banco Bradesco) em 14/08/08 no montante de R\$ 484.764,40 (quatrocentos e oitenta e quatro mil, setecentos e sessenta e quatro reais e quarenta centavos) e por erro contábil não fora devidamente registrada na escrita da Impugnante. Considerando o depósito efetuado, a diferença entre as operações seria de R\$ 114.427,30 (cento e quatorze mil quatrocentos e vinte e sete reais e trinta centavos) (credor).

- fornecedor Metform: relata que os adiantamentos efetuados ocorreram em sua totalidade durante o ano de 2007. As compras registradas em 2007, foram maiores que os adiantamentos, sendo que a diferença encontrada se justifica com o confronto com os saldos da conta Fornecedores Metform registrada no Passivo, resultando em saldo zero.

Conclui que, após o levantamento feito, fica o saldo credor não justificado em R\$ 115.027,30 (cento e quinze mil, vinte e sete reais e trinta centavos).

Requer o prazo de 15 (quinze) dias para a juntada das notas fiscais das operações arroladas.

A Autuada retorna aos autos, no prazo legal, apresentando outro aditamento à impugnação (fls. 463/465). Reitera os termos da inicial e acresce outros argumentos.

Argui que a reformulação, embora tenha acatado parte das alegações, efetivou-se alteração que resultou em aumento do suposto crédito tributário devido.

Alega que, de acordo com a Fiscalização, a alteração se deu “em função de entendimento da área técnico-contábil da SEF/MG de que as aplicações financeiras não fazem parte da composição do Disponível, estas foram excluídas do cálculo para obtenção Disponível Total (somatório), item 7 da planilha intitulada

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“CONTRIBUINTE: EMMIG ESTRUTURAS METÁLICAS MINAS GERAIS LTDA auxiliar, pag. 23 da planilha de fls. 38 do PTA”.

Sustenta que, em momento algum, a Fiscalização demonstrou, por critérios técnicos ou por fundamentação legal dos procedimentos contábeis, o porquê da retirada dos valores relativos às “aplicações financeiras”, até porque não demonstrou o período do investimento ou o prazo de suposta indisponibilidade de tais recursos no caixa da empresa.

Afirma que todos os investimentos apontados pela Fiscalização estavam com disponibilidade diária à Contribuinte para movimentar, como bem entendesse. A única ressalva seria, em virtude da movimentação, não receber os valores eventualmente utilizados em tal aplicação.

Requer, em atendimento aos princípios da verdade material e da legalidade, que a Fiscalização demonstre qual o parâmetro legal utilizado, a legislação vinculada e ainda a comprovação de que a Contribuinte não possuía efetivamente, à sua disposição, a condição de movimentar os valores que foram afastados da conta Disponível da Empresa.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 467/478, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 483/484 e do Despacho Interlocutório de fls. 485/487.

Em atendimento ao Despacho Interlocutório exarado, a Autuada manifesta-se às fls. 491/492 e acosta aos autos os documentos de fls. 493/537.

A Fiscalização, em atendimento a diligência e acatando os documentos apresentados pela Impugnante no cumprimento do despacho interlocutório, promove nova reformulação do crédito tributário (fls. 539), contemplando as seguintes alterações:

- os “valores de vendas recebidos antecipados de clientes” (item 3 da planilha auxiliar) foram transferidos do mês de jan./08 para dez./08;

- o valor relativo à omissão de receitas no período de dez/08 foi alterado, em função do saldo credor obtido no quadro demonstrativo do “cálculo da omissão de receitas”;

- o valor relativo à diferença do saldo devedor no final do exercício de 2008, no valor de R\$ 1.266.258,42 (um milhão, duzentos e sessenta e seis mil, duzentos e cinquenta e oito reais e quarenta e dois centavos), foi considerado como omissão de receitas e levado ao item 9 da planilha auxiliar para a obtenção dos valores de saídas/prestações de serviços desacobertadas”;

- foram acatados os documentos apresentados pela Impugnante às fls. 493/537 e excluídos os valores das omissões de receitas relativos aos adiantamentos contabilizados na conta “Adiantamento a Fornecedores” dos fornecedores Metasa S.A. Indústria Metalúrgica e Metaform S.A. e parte dos valores referente ao fornecedor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TAM Táxi Aéreo no total de R\$ 390.306,70 (trezentos e noventa mil, trezentos e seis reais e setenta centavos).

O novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM está acostado às fls. 544 dos autos e os quadros demonstrativos da reformulação estão às fls. 545/566.

Diante da reformulação do crédito tributário, o Sujeito Passivo foi devidamente intimado nos termos do art. 120, inciso II, § 1º do RPTA, tendo sido aberto o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis, nos termos do art. 53, § 9º da Lei nº 6.763/75 (fls. 568/569).

A Impugnante retorna aos autos, aditando a impugnação às fls. 574/579.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 581/585, requerendo a procedência do lançamento nos termos da reformulação de fls. 539/544 dos autos.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 588/614, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetivada pela Fiscalização às fls. 539/544 dos autos e ainda para excluir da recomposição do Caixa o valor do saldo credor da conta “Duplicatas a Receber” em 01/01/08 (fls. 545/546).

DECISÃO

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

Das Preliminares

Em relação ao alegado cerceamento ao direito de defesa em razão da entrega dos documentos fiscais nos quais estaria embasada a acusação fiscal ter se efetivado em 25/09/13, após a intimação do Auto de Infração (em 13/09/13), caracterizada pelo fato da Contribuinte não ter gozado do prazo de 30(trinta) dias para apresentação da impugnação, ficou sem efeito após a reabertura de prazo efetivada pela Fiscalização por meio da intimação nº 054/13 de fls. 417.

A Impugnante alega, também, a nulidade do Auto de Infração em razão de ter sido lavrado fora do estabelecimento autuado, uma vez que o Regulamento do ICMS mineiro é omissivo a respeito da questão, aplicando-se assim, as normas supletivas art. 10, inciso I do Decreto Federal nº 70.235/72.

O citado Decreto Federal nº 70.235/72, rege “o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”. Trata o seu art. 10 da lavratura do Auto de Infração relativo aos tributos federais, similarmente ao que determina o art. 85 e 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), consoante determinação do art. 154 da Lei Estadual nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75, tratando a formalização do crédito tributário de competência do Estado de Minas Gerais.

Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA) que “o PTA será autuado na repartição fazendária competente com páginas numeradas sequencialmente e rubricadas”, nos termos do seu art. 4º, *verbis*:

Art. 4º - O PTA será autuado na repartição fazendária competente com páginas numeradas sequencialmente e rubricadas.

A sua formalização encontra-se determinada nos arts. 85 e 89 do mesmo RPTA, *in verbis*:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

Portanto, não há que se falar que se aplica a legislação federal no tocante à formalização do crédito tributário ora discutido, em razão de tal assunto se encontrar omissa na legislação estadual.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que o lançamento atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Consta do relatório do Auto Infração a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação, as circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa dos dispositivos infringidos. E ainda, o relatório que detalha a metodologia de análise e auditoria, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade (fls. 09/15) e as planilhas (fls.16/41) relacionando todas as irregularidades constatadas, e a composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas.

Dessa forma, foram atendidos todos os requisitos e pressupostos necessários à formalização do Auto de Infração estabelecidos na legislação tributária, notadamente à Lei Estadual nº 6.763/75 e ao Decreto nº 44.747/08 que regulam a formalização do crédito tributário no âmbito do Estado de Minas Gerais.

Assim, rejeita-se as preliminares arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/01/09, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição, face à existência de recursos não comprovados, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º 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” do citado diploma legal.

Foi incluído o contabilista no polo passivo do Auto de Infração com fundamento no dispositivo legal contido no art. 124, inciso II do CTN e no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 124, inciso II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Nesse sentido, o art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, dispõe:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

(Grifou-se).

A simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal*), é um típico ato ilícito, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, afasta-se a hipótese de erro, e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

Alega a Impugnante, com fundamento no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, a decadência do crédito tributário.

Transcreve os arts. 113, § 1º e 114 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Argumenta que a apuração do ICMS é mensal. Portanto, o seu exercício também seria mensal. Assim, “o primeiro dia do exercício posterior que o tributo poderia ter sido lançado”, não se refere ao primeiro dia do ano posterior, mas sim, ao primeiro dia do mês posterior à própria apuração do imposto.

Conclui que o lançamento do tributo ocorreu com a lavratura do Auto de Infração que se deu em 13/09/13. Assim os períodos autuados (janeiro, julho, agosto, setembro e outubro de 2008 e janeiro de 2009) teriam a sua decadência já operada. A título de exemplo o mês de janeiro de 2009 teria iniciado o seu prazo de contagem da decadência em fevereiro de 2009 e findado em fevereiro de 2013.

No entanto, não lhe cabe razão.

Este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Infração foi lavrado em 02/09/13 e que os Sujeitos Passivos foram intimados em 13/12/13 (fls. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

Várias são as decisões neste sentido. 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 CONSEQUENTE, 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.

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

PROCESSO: AGRG NO ARES 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. , , DO . 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*, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (, ART.), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. , , DO)." (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.

Registre-se que não se aplica o art. 150, § 4º do CTN no presente caso, em razão da caracterização de dolo e fraude, conforme se verifica pela ressalva contida em sua redação abaixo transcrita:

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).

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.

Assim, por qualquer prisma que se analise, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional para apuração do prazo decadencial.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário arguida com base na contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte à ocorrência do fato gerador.

Quanto ao mérito propriamente dito, inicialmente, cabe registrar que a Autuada atua no ramo de fabricação e serviços de montagem de estruturas metálicas – CNAE-F 2511-0/00, conforme contrato social de fls. 196/201.

Por meio da análise dos apontamentos contábeis constantes da escrita fiscal da Autuada, constatou-se os seguintes indícios:

- existência de saldo credor na conta contábil "Duplicatas a receber", em 01/01/08;

- saldo credor na conta "Recebimento antecipado de vendas contr.", não baixado no exercício de 2008;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alteração dos saldos contábeis no momento da transposição dos saldos contábeis de 2008 para 2009;

- pagamentos de obrigações correntes em contas que não representam disponibilidades.

Diante de tais constatações, a Autuada foi intimada a apresentar esclarecimentos e documentos fiscais e financeiros pertinentes aos registros contábeis acima expostos tais como notas fiscais de vendas, Registro de Saídas, contratos firmados com clientes em relação aos recebimentos antecipados.

No entanto, a Impugnante não apresentou qualquer documento e, nem se manifestou.

Assim a Fiscalização elaborou planilha recompondo o Caixa Equivalente da Contribuinte da seguinte forma:

- uniu todas as contas que compõe o Disponível (Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras), lançando o saldo inicial adicionado das entradas e subtraído das saídas de recursos contabilizadas, totalizando o Disponível (fls. 38);

- em seguida, recompôs o valor do Caixa Equivalente excluindo os valores considerados como recursos de origem não comprovada (saldo credor de duplicatas a receber e saldo credor de receitas antecipadas) e as saídas adicionais de Caixa, caracterizadas pela baixa de despesas em contas que não representam recursos de caixa (adiantamentos a fornecedores).

Assim, nos períodos em que resultou em saldo credor de Caixa Equivalente, presumiu-se a saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

Em relação à acusação de diferença na transposição dos saldos finais do período de 2008 para o saldo inicial de 2009, a diferença lançada na conta “Duplicatas a Receber” foi exigida pela Fiscalização como entrada de recursos no Caixa Equivalente, em razão de o aumento no saldo da referida conta, sem lastro documental, decorrente de venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, visto se tratar de direito a receber de clientes.

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

O Decreto nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, nos arts. 281 e 282 tratam 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, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

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 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

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 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 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.

A Impugnante argui que o erro material apontado na sua escrituração contábil seria apenas um indício e não presunção absoluta, meramente relativa, com base na qual não pode ser o contribuinte obrigado ao recolhimento de tributo referente à operação não efetivamente confirmada pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 refuta-la.

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. (Destacou-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. A Fiscalização cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor e ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a Autuada foi intimada, por diversas vezes para comprovar a origem dos recursos, como se verifica pelas intimações de fls. 181/183, além do Despacho Interlocutório de fls. 485/487 dos autos.

Os documentos apresentados foram analisados e acatados pela Fiscalização quando pertinentes. No entanto, em relação a várias operações, a Autuada limitou-se arguir que se tratava de “erros contábeis”. Assim, em relação aos fatos não comprovados mediante documentação idônea quanto à efetividade e origem dos ingressos na conta “Caixa”, de modo a afastar a acusação fiscal, aplica-se 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 apuração dos valores tributáveis foi realizada mediante apuração das proporções das vendas sobre o faturamento total da empresa (vendas e serviços), obtidos na DAPI – Declaração de Apuração e Informação do ICMS e no livro Registro de Serviços Prestados, aplicando-se o percentual de vendas sobre o valor das saídas desacobertadas.

A Impugnante alega que o procedimento adotado pela Fiscalização para apuração da base de cálculo das operações em que haveria incidência do ICMS, seria um arbitramento extremamente prejudicial a ela.

Afirma que realiza tanto a produção de estruturas metálicas quanto a sua montagem, fato esse em que não há incidência do ICMS, mas sim, do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISSQN). Dessa forma, não se sabe o valor relativo às supostas omissões de receitas, restando maculado o procedimento e metodologia aplicada pela Fiscalização.

Transcreve a Instrução Normativa DLT/SRE nº 02/91 que não deixa dúvidas quanto a não incidência do ICMS sobre os serviços prestados para a colocação e montagem de estruturas metálicas produzidas.

Afirma que há insegurança no lançamento tributário, face à metodologia utilizada para encontrar a base de cálculo do imposto por mera aplicabilidade da composição nos meses fiscalizados da proporção de operação de saídas e de prestação de serviços. E que tal dúvida se evidencia pelos próprios relatórios do Auto de Infração, que demonstram que em cada mês de atividade, a Autuada tinha proporções distintas entre as operações de vendas de produtos e prestações de serviços.

No entanto não lhe cabe razão.

A Fiscalização apurou mensalmente os valores das omissões de receitas, com base no saldo credor do caixa de janeiro de 2008 a dezembro de 2008 e dos recursos não comprovados (duplicatas a receber) em janeiro de 2009 e, considerando que a Autuada realiza operações de vendas e prestação de serviços, apurou o valor da base de cálculo das operações tributáveis por ICMS, com base nas informações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declaradas na DAPI, calculando a proporção das operações de vendas em relação ao total das receitas.

Também não se sustenta a alegação de que o procedimento não tem amparo no RICMS/02. O art. 194 do RICMS estabelece que para a apuração das operações ou das prestações realizadas pelo contribuinte, a Fiscalização poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos. Veja-se:

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;

(...)

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

Observa-se que o § 4º do art. 194, estabelece que, constatada a saída desacobertada, por indícios na escrituração ou por qualquer outro elemento de prova, a Autoridade Fiscal arbitrará o valor da operação/prestação, para fins de exigência do imposto, tomando por base as prestações mais recentes verificadas no período.

Assim, correta a apuração realizada pela Fiscalização e, não há que se falar que foi desfavorável à Contribuinte, uma vez que não foi sequer utilizada média em relação a todo o período, e sim, frise-se, apuração mês a mês, guardando estreita relação entre o saldo credor mensal com as vendas realizadas nesse mesmo período.

1 - Saldo credor na conta “Duplicatas a Receber”

A acusação fiscal trata de existência do saldo credor na conta “Duplicatas a Receber” em 01/01/08. Tais valores são relacionados pela Fiscalização no item 1 do relatório de fls. 16/17, levando o total para a recomposição do Disponível às fls. 39 no mês de Janeiro de 2008, na coluna “recursos de origem não comprovada”.

Em seguida, em relação aos saldos credores ocorridos durante o exercício de 2008, efetuou a recomposição da conta “Duplicatas a Receber” lançando a débito os valores de vendas e a crédito os valores recebidos de acordo com a contabilização lançada no livro Razão Analítico, cópias de fls. 62/67, apurando saldo credor em conta tipicamente devedora durante o exercício.

A recomposição da conta para efeitos de apuração do período em que ocorreu o saldo credor está evidenciada no “Demonstrativo da recomposição das contas Duplicatas a Receber/clientes para apuração das entradas de recursos irregulares” por

cliente e por período de apuração, item 2 de fls. 18/24 dos autos. Tal apuração também foi levada para a recomposição do Disponível às fls. 39, na coluna “recursos de origem não comprovada”, que resultou em saldo credor na conta Caixa e Equivalente.

Sabe-se que a conta contábil “Duplicatas a Receber” é destinada ao lançamento de vendas a prazo da empresa, sendo de natureza devedora.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – (aplicável a todas as sociedades) buscando uniformizar o entendimento das disposições da Lei nº 6.404/76 e suas alterações, apresenta em seu Capítulo 4 (Contas a Receber) define a conta contábil Duplicatas a Receber:

As duplicatas a receber originam-se no curso normal das operações da empresa pela venda a prazo de mercadorias e serviços, representando um direito a cobrar de seus clientes.

Normalmente, tais contas a receber de clientes são representadas por faturas ou duplicatas em aberto na data do Balanço.

(...)

As duplicatas e contas a receber de clientes estão diretamente relacionadas com as receitas da empresa, devendo ser contabilmente reconhecidas somente por mercadorias vendidas ou por serviços executados até a data do balanço.

A Impugnante alega que se aplica ainda a decadência à espécie “saldos credores das contas indicadas pela Fiscalização no Anexo I advinda da transposição de saldos anteriores ao ano de 2007”, por se tratar de fatos geradores anteriores ao prazo legal decadencial constante do inciso I do art. 173 do CTN.

Argui que a Fiscalização considerou para as operações listadas na Planilha auxiliar 1 do Anexo I como omissão de receitas, por estas terem ocorrido no decorrer de 2008, no entanto, estariam extintas pela decadência, pois resta comprovado que as operações ali elencadas são originárias de períodos muito anteriores ao ano de 2008.

Explica que a empresa iniciou o ano de 2008 com saldo credor nas contas de “Duplicatas a Receber” e que, conforme se demonstra pelos livros Razão contábil dos anos de 2003 a 2008, constata-se que as contas lançadas pela Fiscalização correspondem a saldos de balanço que vem sendo transportados desde os anos de 2003 e 2004, conforme se verifica do Anexo VI, acostado à impugnação (fls. 292/412).

Argui que durante todos esses anos não houve a devida conciliação na contabilidade, uma vez que tal conta é de natureza devedora, o que identifica erro contábil. Apresenta tabela às fls. 233, onde relaciona cada cliente, respectivo valor e página do livro Razão (cópia autenticada) em que teve início a transposição do saldo credor.

Argumenta que, ainda que tivesse ocorrido omissão de receitas, conforme aduzido pela Fiscalização, tem-se claro que o fato gerador teria ocorrido em período já decaído com base no prazo legal constante do inciso I do art. 173 do CTN.

Porém, cabe ressaltar que de acordo com o Manual FIPECAFI, excerto acima transcrito, “as duplicatas a receber originam-se no curso normal das operações da empresa pela venda a prazo de mercadorias e serviços, representando um direito a cobrar de seus clientes”.

O fato da conta de natureza devedora encontrar-se credora revela que foram recebidos valores relativos a vendas não registradas realizadas pela Autuada.

No entanto, os valores constantes do item 1 referem-se a saldo inicial de 2008, advindo da transposição do saldo final de 2007, o que atesta tratar-se de vendas realizadas anteriormente ao exercício de 2008. Portanto, atingidas pela decadência.

Dessa forma, excluem as exigências relativas ao item 1 da planilha auxiliar (fls. 16/17) valores relativos ao saldo credor da conta “Duplicatas a Receber” em 01/01/08, mantendo-se as exigências relativas aos saldos credores ocorridos durante o exercício de 2008 (fls. 18/24), uma vez que a Fiscalização efetuou a recomposição da conta “Duplicatas a Receber” lançando a débito os valores de vendas e a crédito os valores recebidos conforme recebimento de duplicatas, restando saldo credor em conta tipicamente devedora durante o exercício de 2008.

2 - Saldo credor na conta “Recebimento antecipado de vendas contr.”, não baixadas no exercício de 2008

A irregularidade decorre da constatação de que a conta contábil “Recebimento Antecipado de Vendas Contr.”, constante do Passivo, inicia o exercício com saldo credor e permanece durante todo o período com saldo inalterado.

Intimada, a Contribuinte não apresentou qualquer justificativa ou documento que comprovasse a entrega dos bens/serviços contratados, bem como, os contratos efetivados que lastreiam a entrada de recursos.

A existência de saldo credor na conta “Recebimento Antecipado de Vendas” indica que houve uma entrada no Caixa/Bancos da empresa, e que essa passa a ter a obrigação de entregar um bem ou serviço aos clientes ali relacionados.

O lançamento contábil que retrata tal operação é:

D – Caixa/Bancos Conta. Movimento (Ativo Circulante)

C – Adiantamentos de Clientes (Passivo Circulante).

No momento da entrega das mercadorias/serviços o lançamento contábil seria:

D – Adiantamentos de Clientes (Passivo Circulante)

C – Receita de Vendas/Serviços.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, classifica-se no Passivo Circulante as obrigações da Companhia cuja liquidação se espera que ocorra dentro do exercício social seguinte ou de acordo com o ciclo operacional da empresa, se esse for superior a aquele prazo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Fiscalização considerou tais saldos como recursos fictícios ou de origem não comprovada, tendo composto o saldo do Disponível da Autuada em janeiro de 2008, conforme demonstrativo de fls. 25/26 dos autos.

A Impugnante argumenta que, ainda que tivesse ocorrido omissão de receitas, conforme aduzido pela Fiscalização, tem-se claro que o fato gerador de tais receitas teria ocorrido em período já decaído com base no prazo legal constante do inciso I do art. 173 do CTN.

Sustenta que, similarmente ao ocorrido com as “Duplicatas a receber”, não houve a devida conciliação na contabilidade, mantendo o saldo inalterado, o que comprova que eventual fato gerador de omissão de receitas são anteriores a 2007. Apresenta planilha de fls. 237, elencando os clientes, valores e respectiva página do livro Razão contábil, onde estaria demonstrado o saldo transportado para os períodos seguintes e documentos acostados ao “Anexo VI” da impugnação.

No entanto, não cabe razão à Impugnante, visto que tal conta contábil retrata o recebimento antecipado de recursos, tendo a Empresa a obrigação de entregar as mercadorias/serviços no exercício seguinte. Assim, de acordo com a técnica contábil, tais saídas ocorrerão, no caso dos autos, no exercício de 2008.

A irregularidade está demonstrada nas planilhas de fls. 25/26 dos autos (Demonstrativo de valores de vendas recebidos antecipados de clientes não baixados no exercício de 2008).

A Impugnante afirma que a única operação originária de 2008 é o adiantamento efetivado pelo cliente Complexo Bioenergética Itarumã Ltda. Porém, tal contrato foi rescindido em 12/07/12, conforme “Termo de Distrato”, acostado aos autos às fls. 279/281 e o valor devolvido, conforme comprovante de depósito bancário de 20/07/12 (fls. 282).

A Fiscalização acatou parcialmente as alegações da Autuada e reformulou o crédito tributário, por meio do Termo de Rerratificação excluiu os seguintes lançamentos, em razão das baixas realizadas nas contas de “Duplicatas a receber”, ocorridas no exercício de 2008, conforme demonstrado pela Impugnante:

- Têxtil Abril Ltda.: no valor de R\$ 1.483,20 (um mil, quatrocentos e oitenta e três reais e vinte centavos);
- Nacional Expresso Ltda: no valor de R\$ 1.800,00 (um mil e oitocentos reais);
- Lázaro Batista da Silvano valor de R\$ 6.240,00 (seis mil, duzentos e quarenta reais);
- Coppa Com. Imp. e Exp. Ltda, no valor de R\$ 31.350,00 (trinta e um mil, trezentos e cinquenta reais), e
- Usina de Frutal Açúcar e Álcool S.A.: no valor de R\$ 142.000,00 (cento e quarenta e dois mil reais).

Excluiu, ainda, o cliente “Complexo Bioenergética Itarumã Ltda”, em razão do desfazimento do negócio, conforme documentos apresentados às fls. 279/282 dos autos.

Os valores remanescentes foram levados à recomposição do Disponível, na coluna “recursos de origem não comprovada”, sendo estornados das entradas de caixa, uma vez que não foi comprovada a origem dos recursos, mediante contratos firmados e posterior entrega dos bens/serviços contratados.

Registre-se, ainda, que em atendimento à diligência de fls. 483/484, a Fiscalização promoveu reformulação do crédito tributário transferindo “valores de vendas recebidos antecipados de clientes” (item 3 da planilha auxiliar”) do mês de janeiro de 2008 para dezembro de 2008, visto que a Autuada teria até o final do exercício de 2008 para quitar as suas obrigações com os clientes que efetivaram os adiantamentos registrados no saldo final de 2007.

O argumento de que não houve a devida conciliação na contabilidade, mantendo o saldo inalterado, o que comprovaria que eventual fato gerador de omissão de receitas são anteriores a 2007, não se sustenta visto que não comprovou a entrega das mercadorias/serviços, estando os valores a compor indevidamente o Disponível (Caixa equivalente) durante o ano de 2008.

Tal fato se comprova pela recomposição do Caixa que passa a ser credor, quando na reformulação são excluídos os recursos sem origem comprovada, no caso os valores recebidos antecipadamente de clientes.

3 – Diferença na transposição dos saldos finais do período de 2008 para o saldo inicial de 2009

Trata-se da constatação de diferença entre o saldo final de 2008 e o saldo inicial de 2009 na conta “Duplicatas a receber”, referente ao cliente Ituiutaba Bioenergia Ltda e na conta “Adiantamento de Clientes”, referente ao cliente Usina de Frutal Açúcar e Álcool S/A, conforme demonstrado pela cópia do livro Razão de fls. 75/76 referente ao exercício de 2008 e Sped Razão contábil de fls. 77/78 referente a 2009.

A diferença lançada como Duplicatas a Receber em janeiro de 2009 (fls. 27) foi exigida pela Fiscalização como entrada de recursos no Caixa Equivalente, em razão do aumento no saldo da referida conta, sem lastro documental, o que decorreria da venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, por tratar-se de direito a receber de clientes.

A Autuada mais uma vez alega erro material contábil, visto ser sabido que de acordo com a regra contábil, o saldo final do período anterior deve ser o saldo inicial do período posterior.

Aduz que a Fiscalização deveria avaliar a situação de boa-fé do contribuinte, posto que só pode estar caracterizado por erro material contábil de lançamento, autorizando inclusive, a retificação das informações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta que não é razoável lançar uso do conceito de omissão de receitas para tal erro, visto que se quisesse omitir receitas não iria efetivar o registro de tais operações em sua escrita contábil.

Ora, a Autuada reconhece que lançou indevidamente valores a título de transposição de saldos na conta “Duplicatas a receber” que, conforme já exposto, trata-se de conta que registra os valores originados das operações da empresa pela venda a prazo de mercadorias e serviços, representando um direito a cobrar de seus clientes.

Uma vez não demonstrada a origem dos recursos, correto o procedimento fiscal de estornar tais valores, que estariam compondo indevidamente o Disponível.

Ressalte-se que a Impugnante não cometeu apenas um simples erro na transposição de saldos, mas lançou mão de um artifício contábil, uma vez que, para acobertar o aumento do valor de valores a receber, por óbvio, oriundos de receitas de vendas/serviços, a Impugnante registrou em contrapartida no Passivo Circulante, na conta “Adiantamento de clientes” o mesmo valor a crédito da Usina de Frutal Açúcar e Álcool.

Tais contas contábeis não guardam qualquer relação econômica, visto que as “Duplicatas a receber” estão diretamente relacionadas com as receitas da empresa, devendo ser contabilmente reconhecidas somente por mercadorias vendidas ou por serviços executados até a data do balanço, enquanto a conta “Adiantamento de Clientes” trata das antecipações de valores recebidos de clientes que “está, usualmente representado pela obrigação contratual de produzir tais bens ou prestar serviços e, caso isso não se concretize, pela devolução do dinheiro recebido” (FIPECAFI).

Não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, pois não resta nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

4 – Pagamentos de obrigações correntes em contas que não representam disponibilidades.

A Fiscalização relata que identificou valores lançados a crédito das contas “Adiantamento a Fornecedores”, “adiantamento a diretores CDS Construtora Ltda” e “Adiantamentos a Diretores da Tradimac Construtora Ltda”, quitando obrigações oriundas de aquisições diversas, contas contábeis essas, que no seu entendimento, não representam disponibilidades de recursos.

Conforme se verifica das planilhas de fls. 28/30 dos autos, a Contribuinte lançou operações de compras na conta de “Adiantamento de Fornecedores”, em contrapartida da conta “Compra de Matérias-Primas” (grupo Custo de Produtos Vendidos), de acordo com cópia do Razão de fls. 80 e Plano de contas de fls. 169 e operação de compra de aeronave a contrapartida da conta “Veículos aéreos” (fls. 80/84).

A Autuada lançou, ainda, “compras cfe. NE” a crédito da conta “Adiantamento a diretores CDS Construtora Ltda” em contrapartida da conta “Serv.Técnicos Pessoa Jurídica” (grupo Custos diversos), e “Adiantamentos a Diretores

da Tradimac Construtora Ltda” em contrapartida da conta “Máquinas e Equipamentos” (do grupo Imobilizado), conforme cópia do Razão de fls. 81/83 e fls. 170 e 155 (Plano de contas) dos autos.

Analisando os documentos supra relacionados, verifica-se que das contas de “adiantamentos a fornecedores” constam lançamentos tanto de valores pagos antecipadamente aos fornecedores mediante emissão de cheques contabilizados na conta “Bancos”, quanto a baixa de tais adiantamentos, quando a Impugnante credita a conta adiantamentos a fornecedores e debita as contas de despesas, quais sejam custo dos produtos vendidos, o que conduz à conclusão de se tratar de matéria prima e de custo diversos, no caso de serviços prestados.

Quando da aquisição da aeronave creditou a conta de adiantamento e debitou o ativo imobilizado “Veículos”, o mesmo fazendo com a aquisição de máquinas e equipamentos.

Tais lançamentos revelam-se corretos. A questão é qual é a origem dos recursos para tais pagamentos.

Nota-se que quando lançado o valor da aeronave a conta “Adiantamento a Fornecedores” tornou-se credora, o que em tese, não seria possível, já que houve adiantamento de valores para pagamento de tal bem.

A Impugnante afirma que a contabilização não estaria incorreta, visto que foi feito um adiantamento ao fornecedor, e quando da entrega da mercadoria/serviço pelo fornecedor, apenas o pagamento da parcela da nota fiscal que corresponda ao adiantamento deveria ter sido baixado na própria conta de “Adiantamentos”, ou seja, na conta de não representa disponibilidade de recursos.

Ressalta que, ainda que apesar do lançamento demonstrar erro contábil em conta que deveria ser devedora e não credora, houve interpretação equivocada da Fiscalização no que concerne a conta “Adiantamento de Fornecedores” (subconta 1181000-52), conforme demonstra no quadro de fls. 251/253 dos autos.

Argui que, contrário ao que foi aventado pela Fiscalização, a conta possuía todos os lançamentos a débito, passando a ficar com saldo credor apenas no mês de setembro/08, quando foi lançado a aquisição da aeronave “Cessna Stationair 206-TN”, de modo que o saldo credor apontado pela Fiscalização na planilha auxiliar 5 do Anexo I do Auto de Infração estaria incorreto. O correto seria o valor de R\$ 720.267,62 (setecentos e vinte mil duzentos e sessenta e sete reais e sessenta e dois centavos), que tornou a conta credora e, portanto, com estouro de caixa.

A Fiscalização intima a Autuada a apresentar demonstrativo contendo a vinculação do saldo devedor da conta “Adiantamento de Fornecedores” existente em 31/12/07 e, os lançamentos a débito ocorridos no decorrer do exercício com os lançamentos a crédito realizados posteriormente, ou seja, que demonstrasse que o adiantamento foi feito ao mesmo fornecedor, o qual, em data posterior se efetivou a venda/entrega da mercadoria ou serviço. E, ressalta que o demonstrativo deverá ser acompanhado de documentos comprobatórios hábeis e cópias do livro Razão e Diário com registro das respectivas operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante retorna aos autos às 453/456 e acosta documentos de fls. 457/462 dos autos. Esclarece que foram feitos lançamentos a crédito da conta “Adiantamentos a Fornecedores”, por singela inobservância contábil.

Informa que, em razão de ter adiantado valores a fornecedores quando da entrada da mercadoria adquirida, ao invés de contabilizar as aquisições a crédito da conta “Fornecedores” (Passivo) e transferir o saldo adiantado a débito para esta conta, a empresa contabilizou as aquisições na própria conta “Adiantamentos a Fornecedores”, confrontando assim os valores adiantados com as compras efetuadas.

Apresenta planilha “Recomposição de adiantamentos a Fornecedores em confronto com a conta Fornecedores” e faz os seguintes esclarecimentos:

- fornecedor Metasa: os adiantamentos estão lastreados com a entrada a crédito na conta “adiantamentos a fornecedor”, resultando em saldo zero na operação;

- fornecedor TAM Aeronave: foi lançado no Razão contábil o total de débitos R\$ 390.306,70 (trezentos e noventa mil, trezentos e seis reais e setenta centavos) e a créditos R\$ 989.498,40 (novecentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e noventa e oito mil e quarenta centavos), resultando em saldo credor de R\$ 599.498,40 (quinhentos e noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e oito reais e quarenta centavos). A empresa efetivou um adiantamento por meio de depósito bancário (Banco Bradesco) em 14/08/08 no montante de R\$ 484.764,40 (quatrocentos e oitenta e quatro mil, setecentos e sessenta e quatro reais e quarenta centavos) e por erro contábil não foi devidamente registrado. Considerando o depósito efetuado, a diferença entre as operações seria de R\$ 114.427,30 (cento e quatorze mil, quatrocentos e vinte e sete reais e trinta centavos) (credor);

- fornecedor Metform: relata que os adiantamentos efetuados ocorreram em sua totalidade durante o ano de 2007. As compras registradas em 2007, foram maiores que os adiantamentos, sendo que a diferença encontrada se justifica com o confronto com os saldos da conta Fornecedores Metform registrada no Passivo, resultando em saldo zero.

Visando esclarecer os argumentos apresentados de fls. 457/460, exarou-se despacho interlocutório para que a autuada apresentasse o livro Razão de 2007 da conta “Adiantamento a Fornecedores”, com a contabilização dos adiantamentos que compõem o saldo inicial de 2008, conforme demonstrativo acostado às fls. 460 dos autos, e os documentos comprobatórios que demonstrem que o adiantamento efetuado foi feito ao mesmo fornecedor para o qual, em data posterior, foi efetivada a venda/entrega da mercadoria, conforme solicitado na intimação de fls. 444/445 referente às operações relacionadas no demonstrativo de fls. 457. E, do livro Razão da conta “Fornecedores”, onde consta a movimentação do fornecedor Metform S/A, conforme demonstrativo de fls. 458 apresentado pela Impugnante.

Em atendimento ao despacho interlocutório exarado, a Autuada manifestou-se às fls. 491/492 e acosta os documentos de fls. 493/537.

A Fiscalização acata os documentos apresentados e exclui os valores das omissões de receitas relativos aos adiantamentos contabilizados na conta “Adiantamento a Fornecedores” relativos aos fornecedores Metasa S/A Indústria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Metalúrgica e Metaform S/A e parte dos valores referente ao fornecedor TAM Táxi Aéreo, no total de R\$ 390.306,70 (trezentos e noventa mil, trezentos e seis reais e setenta centavos).

Cabe registrar que o valor do depósito bancário (Banco Bradesco) em 14/08/08 no montante de R\$ 484.764,40 (quatrocentos e oitenta e quatro mil setecentos e sessenta e quatro reais e quarenta centavos) não foi devidamente registrado na escrita da Impugnante. Portanto, não pode compor a recomposição do “Caixa Equivalente”.

Assim, correto o procedimento fiscal de levar à recomposição do Caixa o valor de “saídas adicionais do Caixa” que foram contabilizadas equivocadamente em contas de adiantamentos, uma vez que tais contas não possuíam recursos para pagamento de tais despesas.

Portanto, os valores que excederam os valores adiantados aos fornecedores foram efetivamente baixados do “Caixa Equivalente”, resultando em saldo credor dessa conta, conforme demonstrativo reformulado acostado às fls. 556/558.

Da exclusão dos valores de aplicações financeiras do Disponível

Na oportunidade da reformulação do crédito tributário, efetivada por meio do Termo de Rerratificação de fls. 418 dos autos, a Fiscalização alterou o item 7 da Planilha “Demonstrativo mensal do saldo disponível total da empresa”, excluindo do valor total do Disponível as “Aplicações Financeiras” (fls. 436/ 439), em razão de entendimento de que tal rubrica não faz parte do “Disponível” que, por um equívoco, quando do desenvolvimento do trabalho fiscal na obtenção do disponível, fls.32/38, as aplicações financeiras foram incluídas no levantamento.

A Impugnante discorda da alteração, uma vez que resultou em aumento do suposto crédito tributário devido. Alega que tais alterações não foram demonstradas por critérios técnicos ou por fundamentação legal dos procedimentos contábeis, e que tampouco, demonstrou o período do investimento ou o prazo da suposta indisponibilidade dos recursos no caixa.

A Fiscalização afirma que o procedimento baseou em critérios técnicos, lógicos e simples de que o saldo aplicado está declarado como não utilizado para pagamento no livro Razão. Assim, efetivamente ele não foi utilizado.

Destaca que tal situação assemelha-se a uma conta de “Duplicatas a Receber” que representa um direito, mas não foi efetivada como disponibilidade. Que, embora disponível para utilização, não foram contabilizados resgates de valores aplicados, conforme demonstra as cópias do livro Razão de fls. 113/114, o que faz concluir que não se utilizou tais recursos para pagamentos de despesas/fornecedores. Portanto, correto não ser levado à recomposição da conta “Caixa/Bancos”.

Posto isso, ressalta-se o conceito estabelecido no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, em seu Capítulo 3 sobre “Disponibilidades” e “Equivalente de caixa”:

A intitulação Disponibilidades, dada pela Lei nº 6.404, é usada para designar dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes, como cheques em

mãos e em trânsito que representam recursos de livre movimentação para aplicação nas operações da empresa e para os quais não haja restrições para uso imediato.

Mas as normas internacionais trabalham muito mais com o conceito de Caixa e Equivalentes de Caixa, o que engloba, além das disponibilidades propriamente ditas, valores que possam ser convertidos, a curto prazo, em dinheiro, sem riscos.

(...)

Dentro desse conceito, as aplicações em títulos de liquidez imediata e aplicações financeiras resgatáveis aproximadamente no prazo de 90 dias da data do balanço são também classificáveis como Equivalentes de Caixa, devendo, todavia, ser mostradas em conta à parte. (2010, p.49)

Da análise das planilhas elaboradas pela Fiscalização, consignando os valores que compõem o Disponível (item 7 de fls. 32/38), verifica-se às fls. 35/37 que a única operação de resgate contabilizada na conta “Aplicações Financeiras -Banco do Brasil” (conta 17), conforme livro Razão, fls. 113, no valor de R\$ 7.733,29 (sete mil, setecentos e trinta e três reais e vinte e nove centavos) foi lançada em contrapartida da conta Bancos c/movimento – Banco do Brasil, fls. 100, tendo sido considerado no Disponível.

Portanto, correto o entendimento da Fiscalização em não considerar tais valores no “Equivalente de Caixa”, visto que não foram disponibilizados no período autuado, conforme se demonstra o livro Razão acostado aos autos.

Cabe ainda relatar que, ao promover a reformulação do crédito tributário, a Fiscalização lançou o valor relativo à diferença do saldo devedor no final do exercício de 2008, no valor de R\$ 1.266.258,42 um milhão, duzentos e sessenta e seis mil, duzentos e cinquenta e oito reais e quarenta e dois centavos), levado ao item 9 da planilha auxiliar para a obtenção dos valores de saídas/prestações de serviços desacobertas”, em conformidade com a acusação fiscal de saldo credor da conta “Caixa” e diferença no saldo final do exercício.

A Impugnante contesta a revisão do lançamento arguindo que a Autoridade Fiscal não considerou a decadência trazida à baila na declaração primária, tendo promovido a redução do saldo do disponível total referente às contas de aplicação financeira, o que ocasionou um aumento das saídas desacobertas de forma contrária a ela, no que concerne a base de cálculo da autuação.

Afirma que tal procedimento afronta o princípio da legalidade, visto que amplia os valores do crédito tributário com base em indícios, já combatidos e demonstrados pela sua documentação fiscal, que ocorreu por severos equívocos na transcrição e manutenção dos livros fiscais, e não por sonegação fiscal, ou por dolo.

No entanto, cabe destacar que os valores excluídos do Disponível relativos à aplicações financeiras ocorreram na primeira reformulação do crédito tributário, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fls. 436/439, tendo sido a Autuada intimada em 22/11/13 (fls. 447/452), nos termos do art. 120, inciso II, § 1º do RPTA, reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias para a Autuada impugnar, aditar a impugnação ou pagar o crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis, nos termos do art. 53, § 9º da Lei nº 6.763/75.

Em sua defesa, a Contribuinte afirma que ocorreram inconsistências no cálculo no item 9 dos Anexo I reformulado, na coluna “omissão de receitas item 8”, que deveria trazer a transposição idêntica dos valores encontrados como saídas desacobertadas de cada mês.

Aduz que houve equivocada transcrição das saídas desacobertadas apuradas pela Fiscalização relativas ao mês de dezembro na folha 20/22 (fls. 564) no valor de R\$ 1.623.242,38 (um milhão, seiscentos e vinte e três mil, duzentos e quarenta e dois reais e trinta e oito centavos) e transcrito para a folha 21/22 (fls. 565) o valor de R\$ 2.889.500,80 (dois milhões, oitocentos e oitenta e nove mil, quinhentos reais e oitenta centavos), restando claro que foi adicionado o valor de R\$ 1.266.258,42 (um milhão, duzentos e sessenta e seis mil, duzentos e cinquenta e oito reais e quarenta e dois centavos), que é o saldo final do disponível na situação anterior da empresa.

Entende que visto que houve recomposição do disponível com as supostas saídas adicionais de caixa efetuada pela Fiscalização, não há justificativa legal para somar o saldo identificado pela Contribuinte, o que caracterizaria o uso de suas informações contraditórias em seu prejuízo.

No entanto, verifica-se que não houve erro na transposição de valores de uma planilha para outra.

Destaque-se que ao se efetivar a cobrança da omissão de receita pelo método da recomposição da conta “Caixa”, com o estorno do suprimento cuja origem não foi comprovada, o valor monetário das receitas omitidas será a soma dos saldos credores apurados, acrescida, no final do exercício da diferença entre o saldo recomposto e o saldo declarado pela Contribuinte.

É cediço que a apuração do saldo credor na conta “Caixa Equivalente” bem como, a redução do saldo devedor no final do exercício, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal, conforme legislação supramencionada.

O que de fato houve é que a Fiscalização efetivou a recomposição do disponível (Caixa Equivalente), tendo apurado saldo credor no mês de dezembro de 2008, levando esse para a coluna “omissão de receitas item 8” da planilha 9 (fls.565) adicionado do saldo final registrado pelo Sujeito Passivo em seu balanço.

Assim, merece destacar que a base de cálculo do ICMS apurada na recomposição da conta “Caixa” coincidirá com o montante dos recursos não comprovados, objeto de estorno (conforme trecho da planilha 8 abaixo transcrito), os quais poderiam ser tributados de forma direta, pelos valores mensais apurados, sem recomposição da conta “Caixa”, pois a presunção legal prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02 não se restringe à constatação de saldos credores, ao contrário do que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

defende a Autuada, atingindo qualquer recurso não comprovado existente na referida conta ou equivalente:

PERÍODO	DISPONÍVEL	DISPONÍVEL APÓS SAÍDAS ADICIONAIS DE CAIXA			SAÍDA E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DESACOBERTADA	
	SALDO FINAL	RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA	SAÍDA ADICIONAL DE CAIXA	TOTAL ESTORNO		SALDO CAIXA APURADO APÓS RECOMPOSIÇÃO
jan-08	1.426.119,28	2.998.045,27	17.005,00	3.015.050,27	-1.588.930,99	-1.588.930,99
fev-08	1.710.279,63	60.813,86	14.000,00	74.813,86	209.346,49	
mar-08	1.911.365,04	0,00	23.550,00	23.550,00	386.881,90	
abr-08	2.235.539,04	2.159,47	18.000,00	20.159,47	690.896,43	
mai-08	1.972.505,76	0,00	21.300,00	21.300,00	406.563,15	
jun-08	1.954.434,54	0,00	17.500,00	17.500,00	370.991,93	
jul-08	1.502.678,40	0,00	20.000,00	20.000,00	-100.764,21	
ago-08	2.418.439,51	904.058,09	244.461,20	1.148.519,29	-333.522,39	-333.522,39
set-08	2.461.365,79	327.328,70	617.691,70	945.020,40	-902.094,12	-902.094,12
out-08	2.049.977,36	53.427,64	19.000,00	72.427,64	-483.816,07	-483.816,07
nov-08	2.622.911,81	36.809,43	18.800,00	55.609,43	517.325,02	
dez-08	1.266.258,42	764.414,01	19.500,00	783.914,01	-1.623.242,38	-2.889.500,80
		5.147.056,47	1.050.807,90	6.197.864,37	-4.931.605,95	-6.197.864,37
jan-09		2.373.292,85		2.373.292,85	0,00	2.373.292,85
		7.520.349,32	1.050.807,90	8.571.157,22	-4.931.605,95	-8.571.157,22

Registre-se que depois da segunda reformulação do crédito tributário, a Autuada foi devidamente intimada nos termos do art. 120, inciso II, § 1º do RPTA, tendo sido aberto o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis, nos termos do art. 53, § 9º da Lei nº 6.763/75 (fls. 568/569).

Por fim, o que se constata é que a Impugnante tenta se apoiar em “erros contábeis” e na falta de conciliação das contas contábeis para justificar a manutenção no Disponível de valores sem origem comprovada, não tendo trazido a comprovação da existência de tais valores e tampouco do acobertamento fiscal das operações que lhe deram origem.

Correta a exigência do imposto e da Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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, *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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 539/544 dos autos e, ainda, para excluir da recomposição do Caixa o valor do saldo credor da conta “Duplicatas a Receber” em 01/01/08 (fls. 545/546), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dr.ª Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 16 de dezembro de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

ml