

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

Acórdão: 21.348/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000179948-43  
Impugnação: 40.010133096-92  
Impugnante: ABV Slate Comércio e Indústria de Produtos Minerais Ltda  
IE: 469348910.00-59  
Proc. S. Passivo: Flávio Couto Bernardes/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS".** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa” e “Bancos”, 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”, adequada ao disposto no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/10/11, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 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 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, adequada ao disposto no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 98/120, anexando os documentos de fls. 138/638. Requer o cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, exclusão das multas, ou ainda, a aplicação do art. 112 do CTN.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 647/656 e de fls. 1.251/1.265, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina realização do despacho Interlocutório de fls. 659/663.

Em atendimento ao Despacho Interlocutório exarado, a Autuada manifesta-se às fls. 669/670 e acosta aos autos os documentos de fls. 671/904, que resulta na rerratificação do lançamento de fls. 909/918 dos autos.

Devidamente intimada da reformulação do lançamento, a Autuada apresenta aditamento à Impugnação às fls. 930/954, oportunidade em que anexa novos documentos (fls. 956/1.201).

O Fisco manifesta-se às fls. 1.204, promovendo nova reformulação do crédito tributário, conforme planilhas de fls. 1.207/1.215.

Novamente intimada, a Autuada apresenta aditamento à Impugnação às fls. 1.227/1.247.

O Fisco manifesta-se às fls. 1.251/1.265.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.267/1.284, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.204/1.215.

---

### **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**

A Autuada alega nulidade do Auto de Infração em razão da falta de descrição clara, precisa e resumida do fato que motivou a autuação fiscal e das circunstâncias em que foi praticado, nos termos do art. 89, inciso IV Decreto nº 44.747/08 (RPTA).

Aduz que o relatório fiscal, especificamente no item 3 (irregularidades apuradas) é extremamente resumido, afirmando que houve ingresso de recursos sem comprovação de origem, sem dizer em qual documento está amparada a afirmação.

Contudo, não tem razão a Impugnante.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 85 e 89.

Trata o art. 89 do RPTA dos elementos necessários à constituição do Auto de Infração:

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;

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.

(...) (Grifou-se).

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

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 12/14), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, presumida a partir da existência de recursos sem a comprovação de origem no “Caixa” ou “Bancos”, presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

A presunção se fundamenta na falta de comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos constantes das planilhas “Relação de valores lançados a título de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito na conta 2.1.01.11.01.00 – Murilo Ribeiro Reis” (fls. 25/28), “Relação de valores lançados a título de crédito na conta 2.1.01.11.02.00 – Ardósia Universal Ltda” (fls. 29) e “Relação de valores lançados a título de crédito na conta 2.1.01.11.03.00 – Alto da Boa Vista Mineração Ltda” (fls. 30/31), conforme está descrito no citado Relatório fiscal contábil complementar.

Vale mencionar, por oportuno, que consta tanto no relatório como no campo de ocorrências do Auto de Infração, a acusação fiscal imputada e o detalhamento do crédito tributário.

Infundada a alegação de que o relatório fiscal, especificamente no item 3 (irregularidades apuradas) é extremamente resumido, visto que foi complementado pelo supracitado relatório.

Verifica-se que não restam dúvidas quanto à descrição do fato que motivou a emissão do Auto de Infração e das circunstâncias em que foi praticado, conforme determina o inciso IV do art. 89 supracitado.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis, conforme planilhas fls. 32/33.

Deste modo, devem ser afastadas as hipóteses de nulidade do lançamento por falta de justa causa e da identificação da infringência à legislação, visto que restaram perfeitamente demonstrados nos autos.

De forma idêntica, não merece guarida a alegação de que o Fisco não observou as disposições contidas nos arts. 83 e 84 do RPTA, relativas à desconsideração do negócio jurídico, uma vez que não considerou os contratos de mútuo realizado pela Impugnante, sob a alegação de falta de comprovação da origem dos recursos, o que configuraria violação à ampla defesa, não tendo sido oportunizado-lhe apresentar outros documentos hábeis a comprovar a origem dos recursos e manifestar-se sobre a possível desconsideração do negócio jurídico.

Ressalte-se que a Impugnante não apresentou qualquer documento com o fito de comprovar a origem, tampouco os contratos de mútuo, que alega terem sido desconsiderados pelo Fisco.

Os citados arts. 83 e 84 do RPTA elencam as situações em que se deve proceder a desconsideração do ato ou negócio jurídico, bem como os procedimentos a serem adotados pelo Fisco. Veja-se:

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

(...)

§7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifou-se)

Preceitua o art. 205 da Lei nº 6.763/75:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Depreende da leitura do § 7º do art. 83 do RPTA, consoante o parágrafo único da Lei nº 6.763/75, que os procedimentos previstos no § 4º do mesmo art. 83, não se aplicam aos atos e negócios jurídicos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, não há que se confundir a desconsideração dos atos dolosos, fraudulentos ou simulados, visto que já são atos ilícitos, ensejando o lançamento de ofício nos termos do art. 149, inciso VII do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

No caso dos autos, houve desconsideração de lançamentos escriturados nos livros contábeis da Autuada, por se tratar de simulação de operações de empréstimo entre ela, seu sócio e, duas empresas interdependentes.

Frise-se que a Contribuinte não apresentou documentos capazes de provar a existência de tais mútuos, especificamente no que se refere à efetividade de sua ocorrência e origem dos recursos, seja por meio de contratos de mútuo registrados em Cartório, Declarações de Imposto de Renda em que tais empréstimos tenham sido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declarados e extratos bancários em que os débitos e créditos de numerário constem em datas coincidentes.

A Impugnante argumenta que o uso de presunções como prova em direito tributário, especialmente as fundamentadas em decreto (art. 194, § 3º do RICMS/02), afrontam o princípio da legalidade previsto no art. 150 da Constituição Federal (CF/88).

Afirma que mesmo decorrente de lei, a presunção seria relativa, podendo ser utilizada apenas nos casos em que o contribuinte não apresentasse documento fiscal obrigatório ou em caso de inidoneidade dos documentos apresentados, sendo somente aplicável na impossibilidade de se produzir a prova direta ou se existirem fortes indícios, amparados por outros meios de prova, da ocorrência do fato gerador tributável, e ainda, que o Fiscal comprovasse efetivamente a existência de recursos não comprovados, o que não restou provado.

Cabe, por primeiro, esclarecer que o procedimento fiscal está amparado no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

### Lei 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 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.

(Grifou-se)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou “Bancos”.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a esse comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstra decisões adiante:

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSÉ, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

(...)

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE “CAIXA” FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS, AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

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” ou equivalente.

Saliente-se que foi oportunizado à Autuada apresentar os comprovantes das efetivas entradas de recursos no caixa da empresa, por meio de intimação e de despacho interlocutório, não tendo, contudo, apresentado comprovação da origem da parte dos recursos contabilizados, mormente, os empréstimos de valores mais elevados em nome do sócio “Murilo Ribeiro Reis”, *ex vi*, os do exercício de 2008.

Assim sendo e, considerando-se que a Impugnante não trouxe aos autos comprovação do efetivo ingresso na conta “Caixa” da totalidade dos recursos objeto da presente autuação, agiu corretamente o Fisco em lançar mão da presunção legal acima

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e, em considerar esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertadas de documentação fiscal.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/08 a 31/10/11, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 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 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, adequada ao disposto no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

A irregularidade foi constatada em decorrência de lançamentos contábeis efetuados a débito na conta “Caixa” e da conta “Bancos”, sob a rubrica de “Vr. de empréstimo” e “Vr. de empréstimo de mútuo”.

Inobstante ter sido intimada pelo Fisco, a Autuada não apresentou qualquer documento que comprovasse a origem dos recursos, sendo esses considerados suprimentos ilegítimos, autorizando a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

A Impugnante alega que seria absurda a exigência de comprovação da capacidade financeira dos mutuantes. No entanto, o art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, subsidiário à legislação estadual, estabelece que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociavelmente com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores.

Veja-se os arts. 281 e 282 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99), tratando a omissão de receitas:

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 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II.

(Grifou-se)

Aduz, ainda, que todos os documentos relacionados à autuação foram apresentados, os quais demonstram a origem de todos os recursos; que não é razoável que o contribuinte comprove a regularidade de suas operações preste informações relacionadas a terceiros, visto que não tem acesso a documentos particulares desses, ainda que com eles tenha realizado operações, pois se tratam de documentos que envolvem o seu sigilo fiscal.

Não cabe razão à Impugnante visto que as empresas a que se refere são interdependentes, nos termos do art. 222, inciso IX do RICMS/02, conforme se constata pelos dados contidos na Consulta ao SICAF – Quadro societário ABV Slate, Alto Boa Vista Mineração Ltda e Ardósia Universal Ltda - EPP, acostado pelo Fisco às fls.19/22, onde se observa que a composição societária nas 03 (três) empresas é a mesma, inclusive com o sócio “Murilo Ribeiro Reis” participando com o mesmo percentual (99%) e sendo o sócio-administrador.

Dispõe o art. 222, inciso IX do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;

b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação; Grifou-se.

Afirma a Autuada que os valores considerados como recursos não comprovados referem-se a empréstimos com o sócio “Murilo Ribeiro Reis” e as empresas Alto da Boa Vista Mineração Ltda e Ardósia Universal Ltda, e que os contratos de mútuo firmados são plenamente válidos e dentro da estrita legalidade, bastando que possuíssem recursos válidos para disponibilizar, não cabendo a ela perquirir a origem de tais recursos, nem o Fisco questioná-los.

Cumpra esclarecer que a Impugnante limitou-se a apresentar cópias de cheques do sócio Murilo Ribeiro Reis e da empresa interdependente Alto da Boa Vista Mineração Ltda, além de comprovantes de depósitos bancários, inclusive em contas de terceiros (fls. 139/638).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argui que, no caso específico das operações de mútuo com a empresa Alto da Boa Vista Mineração Ltda, os valores se destinavam em grande parte a pagamentos de suas despesas e também da empresa Alto da Boa Vista Mineração Ltda. Portanto, justificando os casos em que os cheques foram emitidos em valores superiores, sendo esses descontados nos bancos e realizados os pagamentos de ambas as despesas.

No entanto, tais documentos não têm valor probante, uma vez que várias das cópias de cheques, supostamente emitidos pelo sócio Murilo Ribeiro Reis e pela empresa interdependente Alto da Boa Vista Mineração Ltda, não foram nem mesmo assinadas (como exemplo as cópias de fls. 241, 246, 247). Além disso, não apresentam carimbos de compensação bancária, o que não permite concluir que foram devidamente compensados.

Também não se prestam como prova as cópias de depósitos efetuados pela empresa Alto da Boa Vista Mineração Ltda em contas de terceiros, os quais a Impugnante justifica que seriam quitações de suas despesas de mutuária, sem que o numerário tenha passado por conta bancária da Autuada, sendo que, em alguns casos, sequer os valores são os mesmos contabilizados na sua escrita contábil.

A Assessoria do CC/MG determinou a realização do despacho interlocutório de fls. 659/663, oportunizando à Autuada a comprovação das alegações supra, mediante apresentação dos seguintes documentos:

- extratos bancários das contas que destinaram os recursos para a Autuada a título de empréstimos (sócios e empresas interdependentes);
- microfilmagens dos cheques compensados, apresentados no documento 3 (valores lançados na conta 2.1.01.11.01.00 – Murilo Ribeiro Reis,) relacionando-os com os depósitos/extratos bancários;
- cópia do livro Razão, devidamente registrado no registro público, contendo a contabilização dos valores destinados a pagamentos de despesas (contabilizados como empréstimos conta 2.1.11.03.00 – Alto Boa Vista Mineração Ltda), conforme documento 4, incluído pela Impugnante às fls. 355/638 dos autos, contemplando o lançamento a crédito da conta “Caixa” e a débito da respectiva conta de “despesa”, nas mesmas datas e valores equivalentes;
- contratos de mútuo relativos aos lançamentos contábeis descritos como “empréstimos de mútuo” e outros documentos que comprovem, inequivocamente, a entrada efetiva dos recursos na conta “Caixa” e “Bancos”.

A Autuada, em atendimento ao despacho interlocutório, acostou os documentos de fls. 671/904, que resultaram na rerratificação do lançamento de fls. 909/918 dos autos.

A reformulação promovida pelo Fisco contemplou a exclusão dos seguintes lançamentos contábeis:

- valores relativos à transferência eletrônica (TED) de recursos da conta do sócio Murilo Reis Ribeiro para a Autuada, documentos acostados às fls. 633, 769, 772, 773, 774 e 824;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- valores relativos aos cheques depositados na conta bancária da Autuada, originados de contas do sócio supra identificado e da empresa Alto da Boa Vista Mineração Ltda, conforme microfílmagens apresentadas, relacionados na planilha de fls. 912/916.

Intimada da reformulação do crédito tributário, a Autuada apresenta novos documentos para a comprovação dos recursos contabilizados a saber; microfílmagens de cheques relativos aos valores lançados na conta 2.1.01.11.01.00 – Murilo Ribeiro Reis (doc. 1 – fls. 957/1.146), contratos de mútuo (fls. 1.148/1.164), e cópia dos cheques e extratos bancários (fls. 1.166/1.201) para os quais as instituições financeiras ainda não enviaram as microfílmagens.

Reclama que consta da relação elaborada pelo Fisco o lançamento em duplicidade do valor de R\$ 17.000,00 (dezesete mil reais) em 22/12/09, devendo ser excluído os dois valores, visto que apresentou microfílmagem de um único cheque.

O Fisco, em análise dos documentos acostados promove nova rerratificação do lançamento, excluindo os valores relativos aos cheques depositados na conta bancária da Autuada, originados de contas do sócio Murilo Ribeiro Reis. Acosta planilha às fls. 1.207/1.211, relacionando os lançamentos excluídos, às fls. 1.212/1.214 os recursos não comprovados e o demonstrativo do crédito tributário retificado às fls. 1.215 dos autos.

Ressalta o Fisco que não considerou as informações contidas nos extratos bancários requeridos por meio do despacho interlocutório, em razão de serem cópias adulteradas dos extratos bancários.

De fato, em cumprimento do despacho interlocutório, a Impugnante se restringiu a apresentar cópias de páginas avulsas dos extratos bancários onde supostamente estariam lançados os valores contabilizados no livro Razão, contendo espaços em branco, valores destacados, demonstrando nitidamente alterações.

Verifica-se que tais documentos não se prestam a fazer prova da efetividade das operações, por não merecer fé em razão de não se encontrar revestidos das formalidades previstas na legislação contábil.

Ressalte-se que os extratos bancários são documentos contábeis, visto que imprescindíveis às conciliações bancárias na apuração do saldo real da conta Bancos. De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras, é clara a importância dos extratos bancários para as conciliações bancárias e, conseqüentemente, para as análises contábeis, como segue:

#### d) Conciliações bancárias

Para todas as contas bancárias, um aspecto de controle muito importante (que muitas vezes afeta o saldo respectivo no balanço) é que devem ser feitas conciliações bancárias periodicamente, particularmente na data do Balanço. Essas conciliações entre os saldos de contabilidade com os extratos bancários permitem a identificação das pendências existentes para sua

contabilização ainda dentro do período. Isso ocorre normalmente com avisos bancários de despesas debitadas pelo banco, mas ainda não registradas pela empresa, com avisos de cobranças efetuadas pelo banco e ainda não contabilizadas, e com outros itens. (2010, p. 51).

A documentação contábil para ser acolhida como documento hábil também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/11. Veja-se:

Resolução CFC N.º 1.330/11

Aprova a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil.

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

Formalidades da escrituração contábil

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

(...)

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

(Destacou-se).

O que se verifica nos autos é que a documentação trazida pela Impugnante para comprovar os fatos que originaram a escrituração contábil não são provas hábeis, pois não se revestem das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos usos e costumes.

Ademais os extratos bancários apenas poderiam comprovar que houve a efetiva entrada dos recursos no caixa/Bancos, mas não a sua origem.

Assim, merece análise os demais documentos apresentados como recursos contabilizados a débito da conta “Caixa” (conta contábil 10012-1) e da conta “Bancos” (*Banco Ardcredi – Agência 4362 c/c 11223 e Banco Bradesco - Agência 3484 c/c/ 30171*) contas contábeis 10023-0 e 10021-0, em cumprimento ao despacho interlocutório.

### Contratos de mútuo de fls. 1.148/1.164

Faz referência aos valores contabilizados como empréstimos contraídos com o sócio Sr. Murilo Ribeiro Reis relativo ao exercício de 2008 no total de R\$ 4.100.000,00 e (quatro milhões e cem mil reais), em 03/08/09 no valor de R\$ 400.000 (quatrocentos mil reais), em 15/12/09 no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e em 31/12/10 no valor de R\$ 1.051.761,19 (um milhão cinquenta e um mil setecentos e sessenta e um reais e dezenove centavos).

Também apresentou contratos para os valores lançados como empréstimos de mútuo com as empresas interdependentes “Ardósia Universal”, no valor de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) em 19/12/08 e Alto da Boa Vista Mineração Ltda, no valor de R\$ 353.000,00 (trezentos e cinquenta e três mil reais).

Destaca o Fisco que a Impugnante apresentou os contratos de mútuo referentes apenas àqueles lançamentos para os quais outros meios de prova não foram apresentados, tais como transferências bancárias e cópias de cheque.

Analisando os contratos anexados verifica-se que não foram registrados no registro público, portanto, não podem produzir efeitos perante terceiros, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Ademais, é consenso que os contratos de mútuo, por si só, não comprovam a efetividade das transações. É esse o entendimento esposado em decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

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

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

(...)

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA - EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A AÇIONISTA CONTROLADOR.

SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO AÇIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO, APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

(GRIFOU-SE)

Além dos contratos apresentados não se revestirem das formalidades constantes do art. 221 do Código Civil, mais importante ainda é a falta de comprovação da efetividade da entrega dos recursos do mutuário ao mutuante, por meio de prova hábil e idônea, qual seja transferências bancárias (TED, DOC), cópias de cheques, comprovantes de depósitos bancários, etc.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cópias de cheques (fls. 671/691) e extratos bancários da empresa Alto da Boa Vista Mineração Ltda contabilizadas como “empréstimo de mútuo entre ABV e Alto da Boa Vista Mineração Ltda”

Os documentos relacionados são cópias de cheques emitidos pela empresa Alto da Boa Vista para pagamentos de despesas, ora nominal à própria emitente, ora nominal a terceiros, com os quais a Impugnante pretende provar que foram utilizados para pagamentos de despesas da Autuada, sendo contabilizados como empréstimos.

Tais documentos não podem ser considerados como prova, visto que não foram trazidas as cópias do verso dos referidos cheques, onde se possibilitaria verificar se houve compensação ou depósito, bem como a destinação dos recursos.

Para tanto, necessário seria a apresentação dos documentos contábeis de despesas e cópias do livro Razão consignando os lançamentos contábeis nas respectivas contas de despesas, conforme solicitado no despacho interlocutório:

(...)

Considerando que a Impugnante alega que em alguns casos, os empréstimos foram usados diretamente para pagar despesas da Impugnante;

**Decide** a Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, e com fulcro na Deliberação nº. 04/08, observando-se a Deliberação 02/11, ambos do Conselho Pleno do CC/MG, exarar *Despacho Interlocutório* para que o Sujeito Passivo, no **prazo de 30 (trinta) dias**, cumpra o abaixo solicitado:

(...)

- apresentar cópia do livro Razão, devidamente registrado no registro público, contendo a contabilização dos valores destinados a pagamentos de despesas da Autuada (contabilizados como empréstimos conta 2.1.11.03.00 – Alto Boa Vista Mineração), conforme documento 4, incluído pela Impugnante às fls. 355/638 dos autos, contemplando o lançamento a crédito da conta “Caixa” e a débito da respectiva conta de “Despesa”, nas mesmas datas e valores equivalentes.

No entanto, a Impugnante limitou-se a apresentar cópias da frente dos cheques com valores superiores aos registrados como entradas de caixa e cópias editadas dos extratos bancários.

Registre-se que o Fisco acatou o documento de fls. 633 por se tratar de transferência eletrônica de recursos (TED) da empresa Alto da Boa Vista Mineração Ltda para a Autuada.

Extratos bancários da conta do sócio Murilo Reis Ribeiro – fls. 714/763 e respectivas microfílmagens (fls. 765/832) e de fls. 960/1.146.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As cópias apresentadas não se prestam a fazer prova a favor da Contribuinte, por se tratar de cópias editadas dos extratos bancários.

No entanto, conforme microfilmagens dos cheques, comprovou-se que os valores foram depositados nas contas correntes da Autuada, sendo acatados e excluídos da autuação pelo Fisco.

Extratos bancários da ABV Slate – Banco Bradesco - Agência 3484 c/c. 3017-1e Banco Ardocredi – Agência 4362 c/c 1122-3 (fls. 834/892).

As cópias dos extratos bancários apresentadas não se prestam a fazer prova a favor da Autuada, por se tratar de cópias editadas dos extratos bancários e por não estarem acompanhadas das microfilmagens dos cheques.

Cópias de cheques e extratos bancários da conta do sócio Murilo Reis Ribeiro de fls. 1.166/1.201.

A Impugnante argui que em relação a alguns cheques, as instituições financeiras não enviaram microfilmagens. E, acosta cópias dos referidos cheques e extratos bancários que identificariam a saída e a entrada dos recursos.

Primeiro cabe esclarecer que as cópias dos extratos bancários referem-se à conta corrente do sócio Murilo Ribeiro Reis, estando editadas de modo a apresentar apenas o lançamento que interessa à Impugnante. Tais cópias não se prestam a fazer prova dos argumentos, uma vez que não foram acompanhadas das microfilmagens dos cheques.

No entanto, foram excluídos os lançamentos para os quais foi apresentado comprovante de depósito na conta da Autuada (fls. 1.171 e 1.181).

Quanto à alegação de que o Fisco lançou em duplicidade o valor de R\$ 17.000,00 (dezessete mil reais) em 22/12/09, não condiz com a realidade.

Na verdade, a Impugnante é que efetivou dois lançamentos em sua escrita fiscal no valor de R\$ 17.000,00 (dezessete mil reais), na data supra como empréstimo de mútuo, conforme se verifica da cópia do livro Razão de fls. 58. Visto que apresentou apenas a microfilmagem do cheque nº 13446 (fls.1.046/1.049), esse foi excluído, permanecendo a exigência sobre o outro lançamento.

Assim, correto o estorno dos valores lançados como suprimento de caixa e Bancos, oriundos dos empréstimos de mútuo, para os quais a Autuada não comprovou a efetiva entrada de recursos, aplicando-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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, a Impugnante argui que se dedica exclusivamente ao beneficiamento e exportação de pedras, não tendo emitido sequer uma nota de venda no mercado brasileiro.

Aduz que ainda que comercializasse no mercado interno, não se haveria que falar em benefícios advindos da omissão de receitas, visto que embora haja previsão da alíquota de 7% (sete por cento) para operações internas, com pedras em geral, o imposto estaria diferido, nos termos do art. 8º do RICMS/02, combinado com o item 63 da parte 1 do Anexo II do RICMS/02.

Esclarece o Fisco que as operações que se pretende tributar não foram consideradas operações internas.

Na verdade, a legislação estabelece, por meio do art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, que, havendo impossibilidade de se caracterizar a natureza da operação (se interna, interestadual ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações internas sobre a base de cálculo respectiva.

No caso dos autos, apurada a saída desacobertada, foi aplicada a alíquota de 7% (sete por cento), nos termos do art. 42, inciso I, subalínea “d.2”, Parte Geral do RICMS/02.

O instituto do diferimento prevê que o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria sejam transferidos para operação posterior.

Na hipótese de a operação posterior se efetivar sem a emissão de documento fiscal para documentar a transferência do momento de lançamento e recolhimento do imposto, encerra-se o diferimento e o imposto deve ser exigido. É o que dispõe o art. 12 do RICMS/02:

Art. 12 - Encerra-se o diferimento quando:

(...)

II - a operação for realizada ou o serviço prestado sem documento fiscal;

Portanto corretas as exigências remanescentes do ICMS, Multa de Revalidação nos termos do art.56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Correta também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, adequada ao disposto no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Registra-se, por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.204/1.215, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Flávio de Souza Valentim e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

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

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**