

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.371/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000201352-10
Impugnação: 40.010135164-34
Impugnante: Planalto Agroindustrial Ltda
IE: 295994372.00-59
Coobrigados: Antônio Carlos Carolo
CPF: 204.272.718-00
Marcelo Carolo
CPF: 036.761.308-55
Proc. S. Passivo: Ralph Melles Sticca/Outro(s)
Origem: Diretoria Executiva de Fiscalização/SUFIS

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – EXCESSO DE PODERES E INFRAÇÃO À LEI – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição dos sócios para o polo passivo da autuação, de forma pessoal e solidária, tendo em vista a sua atuação com excesso de poderes e infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/BANCOS - RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa/Bancos”, ingresso de recursos creditados na conta “Caixa” e em contas correntes bancárias de titularidade do Sujeito Passivo, sem comprovação da origem e sem lastro em documentos fiscais, caracterizando a omissão de receitas que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma lei.

Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, nos períodos de junho de 2009 e de setembro de 2009 a dezembro de 2010, em decorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, o que foi apurado mediante levantamento da conta “Caixa” e análise das contas correntes bancárias, quando se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constatou o ingresso de recursos não comprovados, uma vez que a documentação apresentada, relativa aos supostos mútuos, não foi acatada pelo Fisco.

Mediante recomposição da conta “Caixa”, com a glosa dos suprimentos, apurou-se saldo credor na respectiva conta, enquanto os ingressos na conta “Bancos” foram considerados para cobrança em suas respectivas datas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 637/677, juntando os documentos de fls. 678/709.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 710/730, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 734/755, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de prova pericial e pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências dos itens 305, 310, 311 e 316 da planilha de fls. 16.

DECISÃO

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

Das Preliminares de Nulidades

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração em decorrência do cerceamento ao direito de defesa, uma vez que os documentos apreendidos pelo Fisco não foram devolvidos ao estabelecimento.

Entende que os seus recursos probatórios tornaram-se escassos por ter sido impedida de promover a conciliação e demonstração de todas as operações financeiras apontadas pelo Fisco.

Questiona a existência de suporte jurídico para que o Fisco realize cruzamentos entre os extratos bancários e o Razão analítico como forma de presumir a ocorrência do fato gerador.

Noutra linha, requer a nulidade do lançamento por violação às regras do lançamento de ofício, citando decisões do CC/MG. Nesse aspecto, afirma que o Fisco deixou de produzir as provas indispensáveis à autuação e que essa não é a primeira autuação lavrada com fundamento no Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.110000279.51, já existindo o Auto de Infração nº 01.000172379-96, referente aos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anos de 2006 e 2007, aguardando julgamento no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG.

Alega que os fatos geradores do ICMS foram presumidos pelo Fisco, sem qualquer indício ou comprovação da ocorrência de circulação de mercadoria, o que não estaria de acordo com a legislação.

Prossegue a Impugnante destacando a ausência de capitulação legal para a apuração do cálculo do imposto, impossibilitando a elaboração da defesa.

Contesta a utilização da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), destacando que o produto Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC não está relacionado na “Tabela F”, a que se refere o art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Porém, não lhe assiste razão. As questões que envolvem a presunção das saídas desacobertas e a falta de provas não são matérias cabíveis em sede de preliminar, pois se referem ao mérito do lançamento. Neste caso, serão apreciadas oportunamente.

Quanto ao cerceamento de defesa, cabe salientar que os fatos motivadores do lançamento encontram-se narrados de forma clara e objetiva na peça fiscal, propiciando à Autuada um perfeito entendimento da acusação fiscal.

Resta evidenciado que o Auto de Infração descreve com fidelidade os ilícitos fiscais ocorridos, preenchendo todos os requisitos exigidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN para sua validade e eficácia:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Conforme se atesta pelos expedientes de fls. 40/49 e 322/337, a Impugnante foi formalmente intimada por diversas vezes ao longo do ano de 2011 para apresentação de documentação hábil, idônea e comprobatória das operações financeiras contabilizadas no livro Razão.

Segundo o Fisco, a Autuada, em todas as intimações, solicitou dilação de prazo e esclarecimentos mediante uso de telefone e *e-mails*, alegando número excessivo de documentos a ser enviados, sendo que seus pedidos foram prontamente atendidos.

Note-se que as exigências fiscais referem-se apenas a ingressos na conta “Caixa” e em contas bancárias, operações que devem ser demonstradas com apresentação dos documentos bancários que comprovam tais operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, os documentos apreendidos não se relacionam com a matéria supracitada, sendo irrelevantes para a questão, ora em análise, conforme conteúdo da busca e apreensão apresentado pela própria Impugnante às fls. 645.

É evidente que a Autuada não necessita dos documentos apreendidos para comprovar a regularidade dessas operações, pois não foram apreendidos documentos contábeis, especialmente extratos bancários.

Ao citar o § 2º do art. 201 como óbice para que o Fisco permaneça com os documentos apreendidos por mais de 8 (oito) dias, deixou-se de observar o parágrafo seguinte, que lhe franquia a expedição de cópias, mediante requerimento, o que não foi feito. A legislação assim dispõe:

Art. 201. Serão apreendidos:

(...)

II - os documentos, os objetos, os papéis, os livros fiscais e os meios eletrônicos, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária.

(...)

§ 2º A apreensão prevista no inciso II do caput deste artigo não poderá perdurar por mais de 8 (oito) dias, ressalvadas as hipóteses seguintes:

I - a devolução for prejudicial à comprovação da infração;

II - a apreensão tratar-se de cópia de programas e arquivos eletrônicos.

§ 3º Na hipótese do inciso I do parágrafo anterior, será fornecida ao contribuinte que a requeira cópia dos documentos, papéis, livros e meios eletrônicos apreendidos.

(...)

Assim, a apreensão dos documentos foi apenas o ponto de partida para a ação fiscal, já tendo inclusive gerado os Autos de Infração nºs 01.000204603.40 e 01.000172379.96, esse último julgado procedente pelo CC/MG.

No tocante à capitulação legal, pode-se afirmar que os dispositivos legais tidos como infringidos encontram-se corretamente nomeados na peça fiscal e, os que cominam as respectivas penalidades, o que se nota da simples leitura das fls. 07/08 e 14/15.

Não se faz presente, também, qualquer erro na capitulação legal em relação às alíquotas aplicadas pelo Fisco. Com efeito, o art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 foi devidamente capitulado para aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para AEHC:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as mercadorias e nas prestações de serviços relacionados na Tabela "F", anexa a esta Lei;

A Autuada, com seu argumento, desconsidera disposição da legislação tributária, uma vez que o CTN, em seu art. 144, estabelece que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

Conforme legislação tributária vigente no período de 01/01/98 a 31/12/10, a alíquota interna aplicável ao álcool para fins carburantes era de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos do item 9 da "Tabela F", alterado art. 2º da Lei nº 12.729/97:

Art. 2º - O item 9 da Tabela F a que se refere a alínea "a" do inciso I do artigo 12 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"9 - combustíveis para aviação e gasolina e álcool para fins carburantes."

A partir de agosto de 2010, mas com vigência apenas em 1º/01/11, o item "T" do caput do art. 12 da Lei nº 6.763/75 foi acrescido das alíneas "h" e "i" e, conseqüentemente, alterou-se o item 9 da "Tabela F", nos termos da Lei nº 19.098/10, com a seguinte redação:

Art. 1º O inciso I do caput do art. 12 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, fica acrescido das seguintes alíneas "h" e "i":

Art. 12. (...)

(...)

h) 27% (vinte e sete por cento), nas operações com gasolina para fins carburantes;

i) 22% (vinte e dois por cento), nas operações com álcool para fins carburantes;

Art. 2º O item 9 da Tabela F da Lei nº 6.763, de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:

9 - Combustíveis para aviação.

(...)

No entanto, considerando que o Auto de Infração refere-se apenas aos exercícios de 2009 e 2010, correta a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) utilizada pelo Fisco nas operações internas de AEHC.

Por outro lado, para apurar a base de cálculo do imposto, o critério utilizado foi o de distribuir proporcionalmente o montante das saídas desacobertadas entre as alíquotas do ICMS de acordo com os percentuais apurados mensalmente para as saídas de AEHC e Álcool outros fins, separados em operações internas e interestaduais, conforme as declarações realizadas pela Autuada em seu arquivo Sintegra – Convênio ICMS nº 57/95.

O arquivo Sintegra em questão contém as saídas de álcool com emissão de documento fiscal realizadas nos anos de 2009 e 2010 e foi utilizado com base para elaboração o item 9 do Relatório Fiscal (fls. 15/26), que descreve os critérios utilizados e os valores calculados pelo Fisco na determinação das saídas desacobertas e do crédito tributário correspondente.

Verifica-se que em trabalhos fiscais anteriores essa metodologia foi aplicada e acolhida pelo CC/MG, como no Acórdão nº 20.508/12/3ª referente ao PTA nº 01.000172379.96 da própria Autuada, e concernente exatamente à mesma matéria.

Por fim, cabe destacar que o cruzamento de informações entre contas contábeis ou mesmo mediante análise de arquivos e documentos de terceiros (quando for o caso) é uma técnica legítima de auditoria fiscal, a teor do que dispõe o art. 194 da Parte Geral do RICMS/02.

Assim, rejeitam-se as prefaciais de nulidades arguidas.

Do Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 670/672.

Segundo a doutrina *“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e, essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, o exame pericial no presente caso, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e na legislação de regência do imposto.

E, os argumentos carreados aos autos pelo Fisco e, pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova

pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG).

(Grifou-se)

Assim, indefere-se a prova requerida com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...).

(Grifou-se).

Do Mérito

Da Sujeição Passiva

Faz parte do polo passivo da obrigação tributária, além da pessoa jurídica, os sócios-administradores da empresa, Marcelo Carolo e Antônio Carlos Carolo, na condição de Coobrigados.

Analisando-se a infração imputada à Autuada no lançamento em questão, conclui-se, sem muito esforço, que houve fraude contra a Fazenda Pública Estadual visando à supressão ou redução do ICMS devido. E os Coobrigados mantiveram-se à frente da empresa autuada por todo o período, objeto das exigências fiscais.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. E, o art. 124, inciso II do CTN, prescreve que "*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*". Essa norma possibilita que o ente tributante gradue a responsabilidade dos envolvidos.

O sócio-administrador responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º acima descrito:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Infere-se do art. 135 do CTN que são pessoalmente responsáveis pela obrigação tributária decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, o sócio-gerente, o gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado.

A melhor doutrina é no sentido de que os sócios-gerentes respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é **solidária**.

O TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, na medida em que operações de saída de mercadorias foram ocultadas do Fisco no intuito de suprimir tributo devido.

Assim, correta a responsabilização tributária dos sócios-administradores da Autuada.

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, nos períodos de junho de 2009 e de setembro de 2009 a dezembro de 2010, em decorrência de saída de mercadoria (AEHC) desacoberta de documento fiscal, o que foi apurado mediante levantamento da conta “Caixa” e análise das contas correntes bancárias, quando se constatou o ingresso de recursos não comprovados, uma vez que a documentação apresentada, relativa aos supostos mútuos, não foi acatada pelo Fisco.

Mediante recomposição da conta “Caixa”, com a glosa dos suprimentos, apurou-se saldo credor na respectiva conta, enquanto os ingressos na conta “Bancos” foram cobrados em suas respectivas datas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 11/30, após a análise dos documentos apreendidos em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão nº 70053462-14.2010, de 19/03/10, apurou-se uma significativa movimentação financeira, indicando ingressos de recursos por meio de instituições financeiras, transações com contribuinte inativo e contratos de mútuos celebrados entre as pessoas jurídicas vinculadas à sociedade ou ao grupo empresarial.

A Autuada foi intimada (fls. 41/49 e 322/337) a comprovar a efetividade do ingresso do numerário e a origem dos recursos supridores do caixa e contas correntes bancárias, que deveriam se materializar por meio de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, sob pena de presunção legal de omissão de receita.

Segundo o Fisco, a documentação enviada foi considerada insuficiente e precária para legitimar tais lançamentos tendo apresentado, também, divergência em seu confronto.

Os documentos recebidos foram analisados e considerados insuficientes para afastar a existência de ingressos não comprovados em contas bancárias e na conta “Caixa”, conforme descrito nas planilhas “Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – 2009/2010”, de fls. 371/372 e “Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – Contrapartida Ibiá Agroindustrial – 2009/2010”, de fls. 432/434.

Para apurar o tributo devido, o Fisco, distribuiu a base de cálculo apurada (Anexo 21 – fls. 620), com base nos percentuais médios de operações internas e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais sujeitas a cada uma das alíquotas envolvidas, de 12% (doze por cento), 18% (dezoito por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), Anexo 22 (fls. 622/623), chegando à distribuição por alíquota e ao crédito tributário devido, constantes dos Anexos 23 e 24 (fls. 625/626 e 628, respectivamente).

O demonstrativo do crédito tributário de fls. 628 contempla o cálculo da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e também o da Multa Isolada prevista na alínea "a" do inciso II do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

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

Lei nº 6.673/75:

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

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

§ 3º - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº. 13.515, de 7 de abril de 2000, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa:

I - do direito de examinar mercadoria, livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibi-los;

RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

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

(...)

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da , observado o seguinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - (...)

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - (...)

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

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

Gilberto de Ulhôa Canto in 'Presunções no Direito Tributário', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Moacyr Amaral Santos, em 'Primeiras Linhas de Direito Processual Civil', leciona:

... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.

Paulo Celso B. Bonilha in "Da prova no Processo Administrativo Tributário", Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas,

como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factumprobatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factumprobandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factumprobatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factumprobandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.’ Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral in ‘Processo Administrativo Fiscal’, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut in ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que

também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada 'presumem' juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas 'presumem.'

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso na conta "Caixa" e em contas bancárias, dos valores listados pelo Fisco, demonstrando a respectiva contrapartida credora. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

Para respaldar o entendimento esposado, cumpre trazer à baila ementas de decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias 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 REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

.....
APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE O SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA -

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

ACÓRDÃO Nº 103-22835 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2006 – 3ª TURMA

AGRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO CONCEDIDO – COMPROVAÇÃO - TENDO O FISCO EFETUADO A PROVA DA REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO NO MÊS DE JANEIRO/1998, PELO CONTRIBUINTE, CABE A ESTE, SE PRETENDE REFUTAR OU ALTERAR OS PRESSUPOSTOS EM QUE SE ASSENTOU O LANÇAMENTO, APRESENTAR PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. A COMPROVAÇÃO DE QUE O EMPRÉSTIMO NÃO OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com diversos julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão nº 18.969/10/2ª, com a seguinte ementa:

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NA CONTA "CAIXA" DA ORA IMPUGNANTE, FATO ESTE QUE AUTORIZA A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No caso dos autos, alega a Impugnante que a sociedade empresarial é formada por sócios-cotistas, pessoas físicas, que são acionistas de outras companhias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atuantes no setor sucroenergético e que, essas empresas praticam operações financeiras com o intuito de cooperar com a manutenção das atividades econômicas e equalizar a situação financeira das sociedades.

Entende que o contrato de mútuo é uma operação rotineira no meio empresarial como forma de suprimento temporário de caixa entre empresas do mesmo grupo e, entre essas e instituições financeiras, citando decisões favoráveis ao seu entendimento.

Reconhece que não realizou a assinatura dos contratos, mas entende que o aperfeiçoamento do mútuo acontece com a entrada dos recursos no caixa da empresa, salientando que, a teor do art. 107 do Código Civil, “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”.

Tece comentários sobre os lançamentos que compõem as planilhas de fls. 371/372 e 432/434, destacando que as operações podem até ser confusas ou complexas, mas que não cabe ao Fisco fazer juízo de valor sobre as razões que a levaram a obter os mencionados recursos financeiros.

Ressalta que a descon sideração das operações pelo Fisco, em grande parte, não decorre da ausência de comprovação da operação financeira, mas sim, de uma suposta divergência de origem de valores que vieram de empresas do mesmo grupo acionário.

Por sua vez, o mútuo é um contrato típico no direito brasileiro, sendo contrato formal, solene e oneroso, impondo-se, por isso, a forma materializada na palavra escrita, conforme entendimento do TJSP na Apelação nº 9182108-63.2008.8.26.0000.

Destaca que os contratos de mútuo não existem, uma vez que, para torná-los reais e válidos perante terceiros, necessário se faz o registro do contrato, conforme disposto no art. 221 da Parte Geral do Código Civil, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Prossegue o Fisco afirmando que a necessidade de se demonstrar a legalidade e materialidade do contrato de mútuo, para fazer prova perante terceiros, é exigida pelo Conselho de Contribuintes, destacando o Acórdão nº 17.953/08/2ª, com a seguinte ementa:

ACÓRDÃO: 17.953/08/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000154194-42

IMPUGNAÇÃO: 40.010119774-93

IMPUGNANTE: DAMAG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IE: 439874143.00-20

ORIGEM: DF/UBÁ

EMENTA

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – CONTRATO DE MÚTUO. CONSTATADO A EXISTÊNCIA DE CONTRATO DE MÚTUO SIMULADO, EM VIRTUDE DA NÃO COMPROVAÇÃO DA TRANSMISSÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS, DE NÃO SE REVESTIR DAS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS E DE APRESENTAR DIVERSAS OUTRAS IRREGULARIDADES.

PRELIMINAR ADMITIDA POR MAIORIA DE VOTOS, SUJEITANDO-SE A AUTUADA ÀS EXIGÊNCIAS DELA DECORRENTE.

MERCADORIA – SAÍDA DESAOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR – INGRESSO NÃO COMPROVADO. CONSTATAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CONTRATOS DE MÚTUO SIMULADOS E, PORTANTO, DO INGRESSO DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, DE CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ARTIGO 194, INCISO I, § 3º DO RICMS/02 E ARTIGO 136 DO RPTA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, LEGITIMANDO-SE AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, PREVISTA NO ARTIGO 55, INCISO II, ALÍNEA “A” DA LEI 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Em seguida, o Fisco refuta os argumentos da defesa quanto às informações e documentos juntados para comprovação das operações registradas nas planilhas de fls. 371/372 e 432/434, que se referem às operações desconsideradas pelo Fisco, entendendo que permanecem as irregularidades apontadas no lançamento.

Em síntese, afastadas as questões formais envolvendo a ausência dos contratos de mútuos, parte da desconsideração dos lançamentos pelo Fisco decorre da divergência entre a origem dos recursos e o registro contábil do titular do crédito.

A Impugnante apresenta os documentos de fls. 693/704, integrados por cópias do livro Razão Analítico da empresa “Usina Carolo S/A” e de alguns extratos bancários sem identificação, no intuito de demonstrar a origem dos recursos das operações neles destacadas, em relação a apenas 08 (oito) itens dos relacionados na planilha “Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – 2009/2010”, fls. 371/372.

Registre-se que nesta planilha de fls. 371/372, que contém os lançamentos contábeis desconsiderados pelo Fisco em razão da falta de comprovação ou por divergência da origem dos recursos, encontram-se relacionados 43 (quarenta e três) itens de registros, assim distribuídos:

Conta Credora	Conta Devedora	Motivo da desconsideração	Nº dos itens identificados na planilha	Qtde de itens	Valor total
Usina Carolo S/A	Caixa	Origem e ingresso de recurso não comprovados	120-122/123-196/198-201-291/295-297/298-303/304 e 306/309	20	11.530.900,93
	Bancos	Origem de recurso não comprovada	204-301-312-313-314 e	6	1.423.556,27

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

		315		
		Origem de recurso divergente (Ted Agrop. Sta Catarina)	203-305-310-311 e 316	5 1.760.293,33
Adiantamento a fornecedores	Caixa	Origem e ingresso de recurso não comprovados	117-118 e 119	3 322.251,59
Adiantamentos de Clientes	Caixa	Origem e ingresso de recurso não comprovados	258	1 102.790,62
	Bancos	Origem de recurso não comprovada	220-222-228 e 271	4 1.214.050,00
Agropecuária 2C Ltda	Bancos	Origem de recurso não comprovada	127 e 205	2 302.000,00
Agrocerrado Empr. e Particip. Ltda	Bancos	Origem de recurso não comprovada	217 e 218	2 311.600,00
Total de registros				43 16.967.442,74

Desses registros, a Autuada trouxe na fase de impugnação documentos no intuito de comprovar a origem dos recursos para os itens: 217, 218, 204, 301, 305, 310, 311 e 316.

Os dois primeiros dizem respeito aos lançamentos no seu livro contábil tendo como conta devedora “Bancos” e credora “Agrocerrado Empr. e Particip. Ltda”. Para esses o motivo da desconsideração pelo Fisco foi por “origem de recurso não comprovada”.

Nesse caso, foi trazida apenas a cópia do livro Razão Analítico da empresa autuada (fls. 704), indicando os dois lançamentos, os quais, segundo a Impugnante *tratam-se de pagamentos efetuados à Agropecuária 2C Ltda, pela Autuada, e que foram posteriormente devolvidos pela Agropecuária 2C Ltda., conforme se constata da mera análise dos razões contábeis da própria Impugnante*” (fls. 666).

Ora, a simples cópia do livro Razão da Autuada com os 02 (dois) lançamentos é inábil e não probante, pois não comprova as origens dos recursos financeiros.

Por outro, já à época do desenvolvimento do trabalho fiscal, atendendo intimação do Fisco, a Impugnante entregou as cópias dos extratos bancários, fls. 408/430, que não demonstram as origens dos valores monetários lançados nos livros contábeis da empresa, correspondentes aos itens 217 e 219.

De forma idêntica, para o item 204, a Defesa trouxe apenas a cópia do livro Razão (fls. 702). Esse item diz respeito a um lançamento a débito da conta “Bancos” e a crédito de “Usina Carolo S/A”, cujo motivo de desclassificação pelo Fisco foi por “origem de recurso não comprovada”.

Frise-se que o extrato bancário (fls. 417), apresentado em face de intimação do Fisco, não comprova a origem dos recursos, mas apenas que seu destino foi a Autuada, fato em relação ao qual não há dúvidas nos autos. Dessa forma, como não foi apresentado qualquer documento bancário que comprove a efetiva movimentação do valor envolvido (fls. 702), correta a acusação fiscal.

Por sua vez para o item 301, cujo lançamento no livro Razão da Autuada corresponde a um débito da conta “Bancos” e um crédito no passivo exigível a longo prazo em nome de “Usina Carolo S/A”, foi trazido a cópia de um extrato bancário sem qualquer identificação do banco, agência, nº da conta corrente, titular da conta, etc. (fls. 694), além de ter a operação registrada, no referido documento apresentado, data e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor divergentes em relação ao registro contábil (fls. 398). Origem do recurso não comprovada.

Os outros 04 itens (305, 310, 311 e 316) dizem respeito a lançamentos contábeis desconsiderados pelo Fisco em face de “Origem de recurso divergente – Ted Agrop. Santa Catarina”. No livro Razão da Autuada (fls. 400 e 404), os registros são a débito da conta “Bancos” e em contrapartida de “Usina Carolo S/A”.

Para esses quatro itens, a Impugnante apresentou junto com a peça de defesa, as cópias do livro Razão Analítico da empresa Usina Carolo S/A (fls. 695, 697 e 700), cópia de extratos bancários sem qualquer identificação do banco, agência, nº da conta corrente, titular da conta, etc, exceto para o de fls. 701.

Segundo a Impugnante, “os documentos comprovam as transferências dos valores à Autuada em nome de terceiro, qual seja, a Agropecuária Santa Catarina S/A empresa integrante do grupo econômico” (fls. 666).

Ora, sem razão. Independente de parte dos extratos não conter qualquer identificação, o fato é que uma simples análise no histórico dos lançamentos no livro Razão (fls. 400 e 404) verifica-se que os valores correspondem a depósitos em cheques efetuados pela Usina Carolo S/A sem a comprovação desses depósitos, quer nos extratos bancários da Autuada, fls. 408/430, quer nos trazidos na fase da impugnação (fls. 696, 698/699 e 701). Correta a glosa desses itens.

Quanto aos demais 35 (trinta e cinco) lançamentos contábeis desconsiderados pelo Fisco e sintetizados no quadro acima, a Impugnante não trouxe aos autos a documentação hábil e suficiente para ilidir o trabalho fiscal.

Noutro giro, o Fisco também considerou como “sem origem comprovada” os recursos advindos de operações financeiras provenientes da empresa Ibiá Agroindustrial Ltda, listadas na planilha de fls. 432/434 do Relatório Fiscal, sob o argumento de que a empresa remetente não operou no período autuado, não dispondo de capacidade financeira para tais operações.

A Impugnante se defende afirmando que não cabe ao Fisco perquirir os motivos que levaram à realização de tais operações financeiras e que teria havido apenas uma “conciliação” financeira entre os caixas das diversas empresas do grupo econômico por meio de mútuos no intuito de equalizar necessidades momentâneas de recursos de cada empresa.

No entanto, o que se observa é que a operação de mútuo entre a Autuada e a empresa Ibiá Agroindustrial Ltda parece ser uma “via de mão única”, pois, apesar de a Impugnante ter recebido desta empresa, ao longo do período autuado, um montante de R\$ 10.168.127,00 (dez milhões, cento e sessenta e oito mil, cento e vinte e sete reais), nenhum comprovante de pagamento do suposto mútuo de volta para a empresa Ibiá Agroindustrial Ltda foi incluído nos autos.

Não obstante a afirmação de se tratar de suprimentos financeiros decorrentes de mútuos, os recursos recebidos de Ibiá Agroindustrial Ltda não foram registrados em seu passivo como empréstimos a pagar, o que, de acordo com as normas contábeis vigentes, seria o lançamento correto a se proceder.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário, basta analisar as cópias do livro Razão de fls. 436/505 para se visualizar que tais recursos foram debitados na conta “Bancos” (1.1.1.03), tendo como contrapartida um crédito na conta “Duplicatas a Receber” (1.1.3.01), que notoriamente é utilizada para registrar as vendas de mercadorias realizadas e que serão quitadas em momento futuro.

Assim, a Impugnante contabiliza tais recursos como vendas a prazo, numa clara demonstração que tais recursos se referem mesmo a saídas desacobertadas de mercadorias em relação às quais se faz necessário um efetivo controle.

A conta de terceira empresa é utilizada apenas como meio de confundir o Fisco, seja estadual ou federal, e dar um “ar de legalidade” aos recursos envolvidos, “esquentando-os” antes que cheguem à conta da real vendedora das mercadorias, a Autuada.

O plano de contas da Autuada, nas partes em que interessa à autuação, está incluído em cópia às fls. 587/595.

Além do mais, há diversos indícios e eventos concretos constatados nos autos que indicam claramente que o contribuinte Ibiá Agroindustrial Ltda, de fato, nunca existiu, não tendo exercido qualquer atividade operacional que lhe conferisse capacidade financeira para realizar as operações integrantes da planilha de fls. 432/434. Veja-se:

- nos exercícios de 2008 a 2010, o contribuinte mineiro Ibiá Agroindustrial Ltda declarou não ter promovido movimentação de entrada ou saída de mercadorias, conforme informações contidas nas “Declarações de Apuração e Informações do ICMS - DAPI, transmitidas à SEF/MG, (Anexo 17, fls. 605/608);

- de acordo com a “Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Inativa” apresentada à Receita Federal, a Ibiá Agroindustrial Ltda não efetivou qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial para os períodos de 2008, 2009 e 2010, (Anexo 18, fls. 610/612);

- mediante diligência fiscal efetuada na empresa *Ibiá Agroindustrial Ltda*, IE: 001.064828.00-63, localizada no endereço denominado Fazenda Vale do Sol, na Zona Rural do município de Ibiá (MG), verificou-se não haver estabelecimento no endereço inscrito, conforme relatório da Delegacia Fiscal de Uberaba/MG, (Anexo 19, fls. 614/615);

- os lançamentos contábeis desconsiderados e constantes da planilha **“Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – Contrapartida Ibiá Agroindustrial Ltda – 2009/2010”**, normalmente representam “recebimento de vendas de mercadorias”. Porém, a Impugnante e a Ibiá Agroindustrial não realizaram entre si atividades comerciais de compra e venda de mercadorias no período de 2008 a 2010;

- os dois Autos de Início de Ação Fiscal – AIAF, nº: 10.000001642.64 em 28/02/12 e nº: 10.000005336.18 em 29/05/13 - elaborados para a *Ibiá Agroindustrial Ltda*, IE: 001.064828.00-63, ambos intimando o Contribuinte a apresentar livros e documentos, não foram sequer respondidos (Anexo 15, fls. 597/601). O silêncio decorre da inexistência dos documentos solicitados, conforme declaração enviada por *e-mail*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela funcionária da contabilidade da empresa Planalto Agroindustrial Ltda (Anexo 16, fl. 603);

- a empresa *Ibiá Agroindustrial Ltda*, por meio de seus administradores, ratifica a sua incapacidade financeira ao informar às Receitas Federal e Estadual que o seu capital social é de R\$100.000,00 (cem mil reais), portanto, incompatível com a condição de supridor financeiro da Impugnante no montante de R\$ 10.168.127,00 (Dez milhões, cento e sessenta e oito mil e cento e vinte e sete reais) no período de 04/09/09 a 20/12/10;

- a conta corrente de nº 8460, Banco/Agência nº 7484030, Unicred-Bancoob Credicomércio, titular Ibiá Agroindustrial Ltda faz parte do Plano de Contas da Planalto Agroindustrial Ltda e está classificada como conta contábil nº 1.1.1.03.0003700, inserida no Ativo Circulante Disponível – Banco Conta Movimento. Porém, essa conta não consta dos registros contábeis inseridos no livro Razão Analítico da Impugnante no período autuado, como deveria ocorrer (Anexo 14, fl. 587);

Diante dos diversos fatos e indícios acima descritos, caberia à Autuada demonstrar a origem lícita dos recursos originários da empresa Ibiá Agroindustrial Ltda, o que, mesmo diante das intimações promovidas pelo Fisco, não ocorreu.

Assim, correta a presunção de saída desacobertada de mercadorias com fulcro no art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02 em relação às operações listadas na planilha de fls. 432/434, denominada “Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – Contrapartida Ibiá Agroindustrial – 2009/2010”.

Ao fim e ao cabo, cumpre registrar que as penalidades foram aplicadas na forma prevista na legislação tributária mineira, afastando-se quaisquer teses de ilegalidade e confisco, por força do óbice contido no art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

O Auto de Infração foi lavrado com o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, não havendo qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório em multas aplicadas nos moldes e nos valores previstos, já que possuem elas caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco. Tratam-se apenas de penalidades pelo descumprimento da obrigação principal – pagamento do tributo (multa de revalidação) e pela inobservância da obrigação acessória – emissão de documento fiscal (Multa Isolada), de modo a coibir a inadimplência.

Assim, corretas as multas aplicadas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências dos itens 305, 310, 311 e 316 da planilha de fls.16, por restar demonstrada a origem dos recursos, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juízo, além do signatário e, da Conselheira vencida, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 30 de abril de 2014.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.371/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000201352-10
Impugnação: 40.010135164-34
Impugnante: Planalto Agroindustrial Ltda
IE: 295994372.00-59
Coobrigados: Antônio Carlos Carolo
CPF: 204.272.718-00
Marcelo Carolo
CPF: 036.761.308-55
Proc. S. Passivo: Ralph Melles Sticca/Outro(s)
Origem: Diretoria Executiva de Fiscalização/SUFIS

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e cinge-se a exclusão das exigências dos itens 305, 310, 311 e 316 da planilha de fl.16, por restar demonstrada a origem dos recursos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos períodos de junho de 2009 e de setembro de 2009 a dezembro de 2010, em decorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, o que foi apurado mediante levantamento da conta “Caixa” e análise das contas correntes bancárias, quando se constatou o ingresso de recursos não comprovados, uma vez que a documentação apresentada, relativa aos supostos mútuos, não foi acatada pelo Fisco.

Mediante recomposição da conta “Caixa”, com a glosa dos suprimentos, apurou-se saldo credor na respectiva conta, enquanto os ingressos na conta “Bancos” foram considerados para cobrança em suas respectivas datas.

Exigências do ICMS e da Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”.

Conforme narra o Fisco no Relatório Fiscal de fls. 11/30, após a análise dos documentos apreendidos em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão n.º 70053462-14.2010 de 19 de março de 2010, apurou-se uma significativa movimentação financeira, indicando ingressos de recursos por meio de instituições financeiras, transações com contribuinte inativo e contratos de mútuos celebrados entre as pessoas jurídicas vinculadas à sociedade ou ao grupo empresarial.

A Impugnante foi intimada (fls. 41/49 e 322/337) a comprovar a efetividade do ingresso do numerário e a origem dos recursos supridores do caixa e contas

correntes bancárias, que deveriam se materializar por meio de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, sob pena de presunção legal de omissão de receita.

Segundo o Fisco, a documentação enviada foi considerada insuficiente e precária para legitimar tais lançamentos tendo apresentado, também, divergência em seu confronto.

Os documentos recebidos foram analisados e considerados insuficientes para afastar a existência de ingressos não comprovados em contas bancárias e na conta “Caixa”, conforme descrito nas planilhas “Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – 2009/2010”, de fls. 371/372 e “Lançamentos Contábeis Desconsiderados pelo Fisco – Contrapartida Ibiá Agroindustrial – 2009/2010”, de fls. 432/434.

Para apurar o tributo devido, o Fisco, distribui a base de cálculo apurada (Anexo 21 – fl. 620), com base nos percentuais médios de operações internas e interestaduais sujeitas a cada uma das alíquotas envolvidas, de 12% (doze por cento), 18% (dezoito por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), conforme Anexo 22 – fls. 622/623, chegando à distribuição por alíquota e ao crédito tributário devido, constantes dos Anexos 23 e 24 de fls. 625/626 e 628.

A Impugnante apresenta os documentos de fls. 693/704, integrados por cópias do livro Razão Analítico e de alguns extratos bancários no intuito de demonstrar a origem dos recursos das operações neles destacadas.

Nota-se que há incongruências formais na contabilização de tais operações, pois há recursos originados do caixa das empresas Agropecuária Santa Catarina S/A e Agrocerrado Empreendimentos e Participações Ltda. (integrantes do grupo econômico da Impugnante) e que constam do livro Razão da empresa Usina Carolo S/A Açúcar e Alcool, principal empresa do grupo econômico.

Em relação a tais divergências, a Impugnante afirma que, por se tratar de empresas do Grupo Econômico, via de regra os valores foram repassados pelas pessoas jurídicas noticiadas na contabilidade à Usina Carolo, que em seguida remeteu os valores para o estabelecimento, ora autuado.

Importante salientar que, por si só, as falhas de contabilização não afastam de plano o conteúdo probatório de tais documentos, como entendeu o Fisco. Os documentos contábeis e bancários devem ser analisados pelo seu conteúdo e não só pela sua forma.

Da comparação dos documentos apresentados em sede de impugnação (fls. 693/704) com a planilha de fls. 371/372 e com os registros contábeis do Anexo 9 de fls. 373/406, chega-se às seguintes conclusões em relação à comprovação da origem dos recursos:

- itens 217 e 218 – não foi apresentado o documento bancário que comprove a efetiva movimentação financeira do valor envolvido (fl. 704). Portanto, não é possível aceitar que a origem dos recursos tenha sido comprovada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- item 301 – a operação registrada no extrato bancário apresentado (fls. 694) apresenta data e valor divergentes em relação ao registro contábil (fls. 398). Portanto, não é possível aceitar que a origem dos recursos tenha sido comprovada.

- item 308 – não foi apresentado o documento bancário que comprove a efetiva movimentação do valor envolvido (fls. 700). Portanto, não é possível aceitar que a origem dos recursos tenha sido comprovada.

- item 204 – não foi apresentado o documento bancário que comprove a efetiva movimentação do valor envolvido (fls. 702). O extrato bancário da Impugnante (fl. 417), apresentado em face de intimação do Fisco, não comprova a origem dos recursos, mas apenas seu destino, fato em relação ao qual não há dúvidas nos autos. Portanto, não é possível aceitar que a origem dos recursos tenha sido comprovada.

- itens 305, 311, 316 e 310 – tendo em vista a apresentação de extrato bancário que demonstra a origem dos recursos (respectivamente às fls. 696, 698, 699 e 701), acompanhado de razão analítico com registro das operações (respectivamente às fls. 695, 697 e 700), entende-se comprovada a origem dos recursos.

A falta dos contratos de mútuo, por si só, não autoriza a aplicação da regra de presunção, até mesmo porque a presença deles, de igual modo, não seria suficiente para afastar as exigências, caso não se comprovasse a origem dos recursos.

Assim, em que pese eventuais divergências nos registros contábeis as verbas transferidas à Usina Carolo e posteriormente à Impugnante, relativas às operações dos itens 305, 311, 316 e 310, estão suficientemente demonstradas nos autos, uma vez que existe a prova (TED) de transferência de numerários entre as partes.

Independentemente do cumprimento ou não das formalidades de natureza contábil, a origem dos recursos restou demonstrada pelos documentos apresentados.

Portanto, inexistente o requisito para se presumir a saída desacobertada prevista no art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02, qual seja, a existência de “recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente” em relação a essas quatro operações.

Neste diapasão, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas às operações constantes dos seguintes itens da planilha de fls. 371/372:

- 305;
- 310;
- 311;
- 316.

Importa destacar que poderia a Impugnante elidir toda a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso na conta “Caixa” e em contas bancárias, dos valores listados pelo Fisco, demonstrando a respectiva contrapartida credora. Contudo, isto não ocorreu.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências dos itens 305, 310, 311 e 316 da planilha de fl.16, por restar demonstrada a origem dos recursos.

Sala das Sessões, 30 de abril de 2014.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG