

Acórdão: 22.350/20/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001165607-01  
Impugnação: 40.010147673-92  
Impugnante: Lumen Comércio e Indústria Alimentícia Ltda.  
IE: 558291483.00-22  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no inciso II do art. 56, c/c § 2º e Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/14 a 31/12/14, apuradas mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição do Caixa, com base na presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 118/127.

Alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração tendo em vista a cobrança de tributo em duplicidade, conforme matéria do Auto de Infração nº 01.000742597-74, que compreende o período de 05/02/13 a 31/12/14, referente à irregularidade de saídas desacobertas de documentação fiscal, constatada em razão da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que o presente Auto de Infração, que abrange o período de 01/01/14 a 31/12/14, e o Auto de Infração nº 01.000742597-74 são oriundos do mesmo fato gerador, sendo descabida a nova exigência.

Esclarece que o Auto de Infração nº 01.000742597-74 encontra-se em discussão na esfera judicial, em fase de Recurso, inclusive com depósito judicial do total do crédito requerido.

Sustenta que a auditoria, ora discutida, está fundamentada em dados incorretos, uma vez que o Fisco não considerou as entradas de recursos em sua conta bancária, oriundas de contratos de empréstimos, quais sejam:

- empréstimos de mútuo: um no dia 05/02/13, no valor de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) e outro no mesmo valor, no dia 01/05/13;

- liberação de financiamento no montante de R\$ 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais), cujo depósito foi realizado em 24/06/13, no valor de 118.020,97 (cento e dezoito mil e vinte reais e noventa e sete centavos), o qual a Impugnante utilizou para liquidação dos contratos de mútuo.

Sustenta que também obteve empréstimos junto à Caixa Econômica Federal, intitulados “Giro Fácil”, em 24/04/14 no montante de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), em 25/07/14 no valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e, ainda, mediante contratos de mútuo nos seguintes valores: R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) em fevereiro de 2014, R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) em novembro de 2014 e R\$ 7.000,00 (sete mil reais) em dezembro de 2014.

Alega que o Fisco se baseou apenas em falhas contábeis, sendo que o certo é que os valores tidos como saídas dizem respeito a contratos de mútuos que foram posteriormente objeto de pagamento via empréstimos firmados com a Caixa Econômica Federal e tudo com coerência, tendo ainda que se considerar, os juros e demais encargos incidentes nos empréstimos.

Aduz que a conta bancária não era utilizada para movimentos regulares e que somente seria utilizada para o recebimento de valores das vendas e que, conforme ordens bancárias eletrônicas perfeitamente identificáveis, promoveu saques dos valores, levando-os diretamente para o caixa da empresa.

Alega que, em razão de tratar-se de questão transitória, não registrou tais operações na forma fática, mas sim contabilizou os recebimentos diretamente na conta “Caixa”.

A Impugnante reconhece a falha contábil, porém, diz que a regularização poderia ter sido realizada mediante procedimentos basicamente simples.

Observa que a Instrução Normativa citada pelo Fisco (IN DNRC nº 107), em seu art. 5º, permite a retificação de lançamento feito com erro e, assim, o feito fiscal poderia fazer a junção dos débitos e créditos das contas Caixa e Caixa Econômica Federal (conta não contabilizada), onde ocorreram os recebimentos das notas fiscais.

Entende que deveriam ser realizadas diligências, para que o livro Razão e a conta “Caixa” sejam recompostos, adotando-se o princípio da verdade material, onde

os valores e lançamentos constantes da sua conta bancária passariam a integrar a contabilidade, considerando-se os créditos efetuados e os saques levados para suprimento de caixa.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à Impugnação**

Em razão do argumento da Impugnante de que obteve empréstimos da Caixa Econômica Federal, a Fiscalização intima a Contribuinte a apresentar os extratos bancários da CEF, referentes ao ano de 2014 (fls. 166/169).

Diante disso, o Fisco reformula o lançamento, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 173/188 e demonstrativos constantes da mídia de fls. 189, para considerar as movimentações de entradas e saídas de recursos na conta bancária da Caixa Econômica Federal, passando a compor o “Caixa Equivalente”.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 211/220, aduzindo que, em que pese as suas alegações de defesa, foram mantidas as mesmas exigências no Auto de Infração, recebido em 05/06/19.

Reitera os argumentos apresentados e acrescenta as seguintes alegações.

Alega que a multa de revalidação, prevista no inciso II do art. 56, em detrimento da multa de mora, prevista no inciso I do mesmo artigo, está em desacordo com a Lei nº 6.763/75.

Entende que o contribuinte inadimplente do ICMS pode ser penalizado, na visão do estado de Minas Gerais, tanto pelo inciso I, quanto pelo inciso II, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, e analisando tal fato à luz do art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, deverá o Contribuinte se submeter à penalidade prevista no inciso I, por ser mais favorável ao mesmo.

Alega que a multa de revalidação aplicada é desproporcional, irrazoável e abusiva.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 261/288, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos:

- não procede a alegação de duplicidade, uma vez que os dois empréstimos de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais), em 2013, objeto do Auto de Infração anterior, em nada interferem no lançamento do presente AI, relativo ao exercício de 2014 e para o qual foi considerado exatamente o saldo inicial de caixa escriturado pela Impugnante;

- os empréstimos de 2014 nos valores de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e R\$ 7.000,00 (sete mil reais), também objeto do AI anterior, foram considerados no presente AI como ingressos adicionais nos respectivos meses em que foram obtidos, conforme consta na planilha “Dados Entrada Cx.”, quadro 1.4 - Ingressos Adicionais Não Informados no PGDAS, linha 2;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os valores de autodenúncia apresentada anteriormente também já foram considerados, conforme consta na mesma planilha, quadro 1.1 – Receita Bruta, 2ª linha;

- o financiamento de R\$ 125.000,00 (cento e vinte cinco mil reais) em 2013 não foi considerado, por não interferir no período objeto deste AI, pelos mesmos motivos dos dois empréstimos de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) no mesmo ano;

- na reformulação do crédito tributário, os empréstimos sob a modalidade Girofácil junto à Caixa Econômica Federal, em 2014, foram considerados como entradas de caixa equivalente;

- na mesma reformulação, também foram consideradas as demais movimentações da conta corrente da Impugnante junto à Caixa Econômica Federal;

- na reconstituição do Caixa Equivalente, considerou-se não somente o Livro Caixa, mas também os extratos bancários;

- os erros de escrituração não influenciaram na apuração e todas as entradas possíveis foram consideradas;

- o pedido da Impugnante para se fazer a junção da conta “Caixa” e da sua conta bancária junto à CEF está contemplado pela metodologia do trabalho, que também considerou a conta bancária da empresa junto ao Banco do Brasil;

- o Fisco constatou que as saídas da conta Caixa não se confundem com as saídas dos extratos bancários, ou seja, não há saídas em duplicidade na reconstituição processada;

- no Livro Caixa não constam ingressos provenientes de bancos, nem saídas do caixa para bancos;

- a aplicação de multas e juros está de pleno acordo com a legislação.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Nos termos do disposto nos arts. 146 e 147 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c a alínea “c” do inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335/11, a Assessoria do CCMG emite Parecer às fls. 292/304, no qual opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 173/189.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

A Impugnante alega a nulidade do Auto de Infração por entender que a presente exigência fiscal estaria em duplicidade, uma vez que o Auto de Infração nº 01.000742597-74, que compreende o período de 05/02/13 a 31/12/14, trataria da mesma matéria do presente Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que o presente Auto de Infração, que abrange o período de 01/01/14 a 31/12/14, e o Auto de Infração nº 01.000742597-74 são oriundos do mesmo fato gerador, sendo descabida a nova exigência.

Entretanto não lhe cabe razão.

Conforme exposto pelo Fisco, às fls. 158 deste PTA encontra-se anexada a tabela que demonstra a base de cálculo do AI 01.000742597-74, constando dois empréstimos de mútuo que foram ingressados no Caixa da Autuada nos montantes de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) (05/02/13) e R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) (01/05/13).

As entradas decorrentes de tais empréstimos (mútuos) de 2013 e as saídas ou não desses valores do Caixa Equivalente, como quitação dos mesmos também em 2013, não alteram o resultado da reconstituição de Caixa de 2014, mediante a comparação entre os saldos escriturados no livro Caixa mais os saldos constantes dos extratos bancários e o saldo final reconstituído pelo Fisco, objeto deste AI 01.001165607-01, ora em discussão.

Como esses empréstimos são de 2013, eles refletem no saldo inicial do Caixa Equivalente de 01/01/14. O saldo inicial do Caixa Equivalente considerado pelo Fisco foi exatamente o saldo escriturado pela empresa no Livro Caixa, adicionado dos saldos constantes dos extratos bancários.

Quanto aos três empréstimos obtidos em 2014, nos valores de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e R\$ 7.000,00 (sete mil reais), observa-se que já foram considerados no levantamento fiscal como suprimentos regulares de caixa, conforme consta na planilha constante da mídia de fls. 116, denominada Dados Entrada CX, em seu item 1.4 – Ingressos Adicionais não Informados no PGDAS-D.

Deste modo, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

No tocante ao pedido de realização de diligências para que o livro Razão e a conta Caixa da Impugnante sejam recompostos, estas se revelam desnecessárias, uma vez que o Fisco já realizou a recomposição considerando todos os valores lançados a débito e a crédito da conta bancária da CEF, a qual não havia sido considerada no lançamento inicial, visto que a Autuada, intimada a apresentar toda a movimentação bancária da empresa, mediante Autos de Início de Ação Fiscal (AIAFs) e intimações anteriores à lavratura do Auto de Infração, não o fez em relação à conta bancária da Caixa Econômica Federal.

Rejeitam-se, portanto, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/14 a 31/12/14, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição do Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Foi constatado, mediante o confronto entre os dados declarados no PGDAS, no livro Caixa, no Livro Registro de Entradas e constantes dos extratos bancários, que a Autuada deixou de escriturar vários lançamentos a débito da conta “Bancos” (saídas de recursos), e após recomposição do Caixa/Bancos, verificou-se a existência de saldo credor na conta Caixa e ou foram reduzidos os saldos devedores.

Instruem os autos, dentre outros, o AIAF nº 10.000028252.33 e o de nº 10.000022468.11 (fls. 02/06), Auto de Infração (fls. 09/11), Relatório Fiscal (fls. 12/21), cópia dos extratos bancários (fls. 29/66), PGDAS (fls. 68/72), livro Caixa (fls. 74/87), livro Registro de Entradas (fls. 89/115) e mídia eletrônica de fls. 116, contendo as planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário.

Cabe esclarecer que a metodologia adotada pelo Fisco para recomposição do Caixa Equivalente, conforme demonstrado na guia “Fluxo de Caixa” da planilha Excel “AI RR Fluxo de Caixa Lumen 2014 Simples Nacional” (CD de fls. 189), consiste na seguinte apuração:

1 – Entradas de Recursos no Caixa: saldo inicial do Caixa Equivalente (Caixa + Bancos) + Receita Bruta Mensal (declarada no PGDAS) + Denúncia espontânea de receita de vendas + ingressos adicionais não informados no PGDAS (incluindo os empréstimos obtidos, registrados no Caixa).

2 – Saídas de Caixa Equivalente (Caixa e Bancos): saídas escrituradas no livro Caixa + saídas escrituradas de Bancos - saídas escrituradas de Caixa para Bancos ou de Bancos para Caixa (estorno).

3 – Apuração do Fluxo de Caixa: Total das Entradas de Caixa Equivalente – Total das Saídas de Caixa Equivalente = Saldo final de Caixa, o qual é comparado com o saldo final escriturado, apurando-se a diferença entre o saldo reconstituído e o saldo declarado.

Em caso de o saldo declarado ser reduzido ou anulado ou, ainda, constatando-se saldo credor na conta Caixa, aplica-se a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

O saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto nº 3.000/99, alterado pelo Decreto nº 9580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 293, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9580/18

Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

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

(Grifou-se)

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

### **Lei nº 6.763/75**

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

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

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

### **RICMS/02**

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

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

(...)

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

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da 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.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e às quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

A Impugnante alega que o trabalho fiscal está fundamentado em dados incorretos, uma vez que não foram consideradas na apuração do saldo de Caixa Equivalente as seguintes rubricas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- empréstimos de mútuo: um no dia 05/02/13, no valor de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) e outro no valor de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais), em data de 01/05/13; e liberação de financiamento no montante de R\$ 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais), cujo depósito foi realizado em 24/06/13, no valor de 118.020,97 (cento e dezoito mil e vinte reais e noventa e sete centavos), o qual a Impugnante utilizou para liquidação dos contratos de mútuo;

- empréstimos obtidos junto à Caixa Econômica Federal, intitulado “Giro Fácil”, em 24/04/14 no montante de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), em 25/07/14 no valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e ainda, mediante contratos de mútuo nos seguintes valores: R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) em fevereiro de 2014, R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) em novembro de 2014 e R\$ 7.000,00 (sete mil reais) em dezembro de 2014.

Entende a Impugnante que somente ocorreram falhas contábeis e, como a conta bancária da CEF não era utilizada para movimentos regulares, sendo somente utilizada para o recebimento de valores das vendas, promoveu saques dos valores, levando-os diretamente para a “Conta Caixa” da empresa.

Entende que, em razão de se tratar de operação transitória, a mesma não registrou tais operações na forma fática, mas sim contabilizou os recebimentos diretamente na conta “Caixa”. E que à época dos fatos, não regularizou sua escrituração, que poderia ter sido realizada mediante procedimentos basicamente simples.

Destaca o art. 5º da Instrução Normativa IN DNRC nº 107, que permite a retificação de lançamento feito com erro. Assim, o feito fiscal poderia fazer a “junção” dos débitos e créditos das contas “Caixa” e Caixa Econômica Federal (conta não contabilizada) onde ocorreram os recebimentos das notas fiscais.

Em relação aos empréstimos de mútuo ocorridos no exercício de 2013, estes não têm relação com o presente Auto de Infração, uma vez que o Fisco considerou na recomposição da conta Caixa Equivalente os saldos iniciais das contas Caixa, declarados pela Contribuinte e o saldo constante dos extratos bancários das contas apresentados pela Impugnante.

Já os empréstimos de mútuo ocorridos em fevereiro, novembro e dezembro de 2014, estes já foram considerados pelo Fisco, conforme se verifica na aba “Dados entradas CX” da planilha “31.01.19 Lumen 2014 Simples\_Nacional” (mídia de fls. 116).

Esclareça-se que a Impugnante, quando intimada a apresentar toda a sua movimentação bancária, não apresentou os extratos bancários da conta corrente da qual é titular na Caixa Econômica Federal, não havendo como o Fisco ter considerado as entradas de recursos ou saídas relativas a tal conta, em sua apuração.

Diante dessa informação, o Fisco intimou a Autuada a apresentar o extrato da conta bancária da Caixa Econômica Federal, bem como os comprovantes dos empréstimos denominados “Giro Fácil”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir dos documentos apresentados, o Fisco reformulou o lançamento, considerando como entradas de recursos os valores de empréstimo “Giro Fácil”, devidamente comprovados pela Impugnante.

Na oportunidade, incluiu as demais entradas de recursos da conta bancária CEF (resgates de aplicação), bem como as saídas não registradas (saques, pagamentos) e as transferências interbancárias registradas pela Impugnante da conta corrente do Banco do Brasil para a conta corrente da CEF.

Portanto, não procede o argumento de que não foi acatado nenhum argumento da Defesa e que foram mantidas as mesmas exigências no Auto de Infração original.

A reformulação inclusive resultou em acréscimo no valor do crédito tributário, em razão do aumento no valor das saídas desacobertas apuradas devido à inclusão das movimentações contidas na conta bancária da CEF. Essa revisão do crédito tributário tem respaldo no art. 149, inciso VIII, do CTN. Dela, foi reaberto à Impugnante o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento ou aditamento à Impugnação.

Todas as alterações estão demonstradas nas planilhas elaboradas pelo Fisco, constantes da mídia de fls. 189, detalhando todas as entradas consideradas, bem como todas as saídas por banco.

Também não procede o argumento de que o lançamento estaria baseado em meras falhas contábeis, visto que a metodologia adotada pelo Fisco foi o “Fluxo de Caixa”, tendo sido reconstituído o Caixa Equivalente, considerando-se não só o Livro Caixa como também os extratos bancários. As entradas foram reconstituídas a partir das informações fiscais e de todos os ingressos possíveis regulares informados pela Autuada, independentemente de acerto ou erro da escrituração contábil da empresa. Os eventuais erros de escrituração não influenciaram a apuração da base de cálculo.

Constata-se que a Fiscalização considerou todas as possíveis entradas de recursos na empresa, cujas informações foram retiradas das declarações de receita de vendas no PGDAS-D, adicionadas dos ingressos informados pela Impugnante que não se relacionam às receitas informadas no PGDAS-D.

Também foram consideradas as receitas de venda sob Termo de Autodenúncia (denúncia espontânea do contribuinte) datadas de 01/01/14, 02/03/14, 01/04/2014 e 02/06/14, como elementos de ingressos no Caixa.

Considerando que a Autuada tem como atividade principal a fabricação de laticínios (CNAE-F 1052-0/00), sendo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, nos termos do disposto no art. 12 do da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, os valores apurados como saídas desacobertas foram segregados em operações com tributação normal e operações sujeitas ao ICMS/ST, com base no histórico de apuração do Contribuinte.

Todo o procedimento de apuração das exigências fiscais está descrito detalhadamente no Relatório Fiscal elaborado pela Fiscalização, referenciando todas as planilhas utilizadas para apuração dos dados.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e ICMS/ST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também correta a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, inclusive com a majoração prevista no § 2º do mesmo artigo, relativamente à parcela do ICMS/ST.

Não procede a alegação de que seria possível adotar qualquer uma das multas previstas nos incisos I e II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, devendo-se aplicar a mais favorável ao Contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do mencionado art. 56, decorre do descumprimento da obrigação principal apurado mediante ação fiscal, caso dos autos; já a Multa de Mora, prevista no inciso I, aplicar-se-ia apenas se houvesse espontaneidade no recolhimento:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(Grifou-se)

Correta, ainda, a capitulação da multa isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada Lei, pelo descumprimento da obrigação acessória – ocorrência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

No entanto, deve-se ressaltar a base de cálculo adotada para sua aplicação. Considerou-se como tal a soma entre o valor total das operações desacobertadas e a base de cálculo da substituição tributária.

Por outro lado, o referido inciso II prevê que a multa seja calculada sobre o valor da operação:

Art. 55. (...)

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:

(...)

(Grifou-se)

Vê-se que as operações objeto de aplicação da penalidade são as operações de saída praticadas pela Impugnante, ou seja, as chamadas operações próprias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda que em decorrência do desacobertamento das operações da Impugnante esteja sendo exigido também o ICMS/ST, este se refere às operações subsequentes presumidamente ocorridas e praticadas por terceiros. Não há no dispositivo acima transcrito autorização para que na base de cálculo da penalidade seja integrada também a base de cálculo da ST.

Destaque-se que em outros momentos em que a lei pretendeu incluir na base de cálculo da multa isolada a base de cálculo da ST, ela o fez expressamente, distinguindo valor da operação e base de cálculo da ST. Por exemplo, nos incisos VII e XXXVII do mesmo art. 55 da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de oposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Grifou-se)

Portanto, a parcela relativa à base de cálculo do ICMS/ST deve ser excluída da base de cálculo da multa isolada.

Por fim, saliente-se, também, que não há que se falar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional, pois estão previstas na legislação estadual, tendo sido efetivadas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador: I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 173/189, e ainda, para excluir da base de cálculo da multa isolada a parcela relativa à base de cálculo do ICMS/ST. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Geraldo da Silva Datas.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2020.**

**Heldo Luiz Costa**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**