

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.154/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001888787-67
Impugnação: 40.010151947-01
Impugnante: Pastificio Guiricema Ltda
IE: 290151448.00-75
Coobrigado: Renan Di Mingo
CPF: 066.713.116-76
Proc. S. Passivo: GUSTAVO REDO MONTEIRO/Outro(s)
Origem: DF/Ubá

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa e equivalente, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, além da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, incisos I e II, do mesmo dispositivo legal. Infração caracterizada. Lançamento reformulado pela Fiscalização para adequação da capitulação legal inserida no Auto de Infração.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/07/16 a 31/12/18, mediante conferência de lançamentos contábeis, documentos fiscais e extratos bancários, da existência de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente ("Bancos"), situação que autoriza a presunção legal de que houve saídas de mercadorias tributáveis desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação do art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso III (100%) e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, incisos I e II, do mesmo dispositivo legal.

O sócio-gerente da Autuada, Sr. Renan de Mingo, foi incluído como Coobrigado no lançamento em razão da prática de atos com infração à lei (omitir da escrituração receitas relativas a saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal), conforme art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, os seguintes documentos: Auto de Infração – AI (fls. 01/04); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 05/07); Relatório Fiscal Complementar (fls. 08/35); Anexo 1 – Balanço Patrimonial DRE Razão 2016 a 2018 (fls. 36/393); Anexo 2 – Extratos Banco do Brasil – 2016 a 2018 (fls. 394/547); Anexo 3 – Extratos CEF e SICOOB – 2016 a 2018 (fls. 548/720); Anexo 4 – Registro de Entradas e Amostra de DANFEs (fls. 721/748); Anexo 5 – Plano de Contas Consolidado 2018 (fls. 749/752); Anexo 6 – Planilha Excel “Desconsiderações de Extratos Bancários” (fls. 753); Anexo 7 – Planilha Excel “Alíquota Média de Saída” (fls. 754); Anexo 8 – Planilha Excel “Resumo do Fluxo de Caixa” (fls. 755); Anexo 9 – Planilha Excel “Totalização Exclusão Caixa Mercadorias” (fls. 756); Anexo 10 – Planilha Excel “Roteiro Auditoria Fluxo Caixa” (fls. 757); Anexo 11 – Planilha Excel “Consolidado 2016 Extratos Trabalhados” (fls. 758); Anexo 12 – Planilha Excel “Consolidado 2017 Extratos Trabalhados” (fls. 759); Anexo 13 – Planilha Excel “Total Saídas Todos os Bancos” (fls. 760); Documentos de Intimação do Lançamento (fls. 761/770).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 773/808, acompanhada dos documentos de fls. 809/987 e 994/1.061.

Afirma, em apertada síntese, o que segue.

Preliminarmente:

- nulidade do lançamento por inobservância ao art. 74, inciso I, do RPTA, visto que o Auto de Infração deu início à ação fiscal sem que tenha sido constatada flagrante infração à legislação tributária;

- necessidade de realização de perícia técnica contábil para análise dos cálculos e dos documentos utilizados pelo Fisco na autuação. Apresenta 25 (vinte e cinco) quesitos às fls. 963/965;

- nulidade do lançamento por falta de identificação clara da acusação fiscal, com objetiva narração dos fatos e indicação dos fundamentos jurídicos da autuação, inclusive base de cálculo, alíquotas e forma de apuração do ICMS, do ICMS/ST e das respectivas multas;

- nulidade do lançamento por estar fundamentado no art. 194, § 3º, do RICMS/02, dispositivo que foi revogado pelos arts. 2º e 3º do Decreto Estadual nº 47.807/19, situação que ofende a CF/88 e o art. 142 do CTN;

- nulidade do lançamento por violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, visto que a autuação não considerou os créditos de ICMS decorrentes de operações anteriores.

Meritoriamente:

- ilegitimidade passiva do sócio-administrador por equivocada interpretação do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, na medida em que não há comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;

- diante da proximidade do fim do prazo decadencial, a Fiscalização desprezou os esclarecimentos contábeis elaborados pela Impugnante e considerou todas as despesas dos extratos bancários como presunção de saída desacobertada, ignorando que todas essas despesas eram lançadas inicialmente no Caixa e, no último dia do mês, transferidas para a conta Bancos;

- como cerca de 75% (setenta e cinco por cento) de suas operações referem-se à venda de macarrão, deve ser concedido o benefício fiscal do crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXVII, do RICMS/02 para zerar a incidência de ICMS nessas operações, aplicando-se a substituição tributária apenas aos demais itens comercializados (fubá, canjiquinha e milho);

- as vendas para as quais não foram localizadas notas fiscais estão expressamente indicadas nas planilhas anexas à impugnação, referindo-se a situações em que as notas fiscais foram perdidas em razão de enchentes. Pede que nesses casos seja aplicado apenas o ônus do descumprimento da obrigação acessória do art. 16, inciso XVI, da Lei nº 6.763/75, inclusive com o limitador da alínea “a” do inciso II do art. 55 da mesma lei;

- não é caso de se aplicar a presunção de saída desacobertada do art. 136 do RPTA, pois não há comprovação nos autos de procedimento que induza à conclusão de que houve saída desacobertada, razão pela qual deve o Fisco comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, em respeito aos arts. 113 e 142 do CTN;

- os valores de ICMS/ST não foram calculados conforme a previsão legal, estando muito além do que seria efetivamente devido. Aduz que *“após a incidência da alíquota interna prevista para o produto no Estado de destino, resultaria o valor correspondente ao ICMS/ST total da Impugnante, o qual deve ser deduzido do ICMS da sua operação própria”* (fls. 797);

- as multas também não estão corretas e devem ser integralmente afastadas, visto que a presunção legal de omissão de receitas do art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o revogado art. 194, § 3º, do RICMS/02 não autoriza a presunção de valores de entrada e saída desacobertadas, sujeitas ou não à substituição tributária, para fins de apuração das multas de revalidação e isolada. Conclui que, pelo menos, as multas devem ser recalculadas, para reduzir os absurdos valores exigidos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as multas aplicadas ofendem o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da CF/88, razão pela qual devem ser canceladas;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser reduzida ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto na alínea “a” do mesmo dispositivo legal, visto que a ação fiscal consistiu em “*análise da escrita fiscal e contábil*” da empresa;

- todas as infrações constadas pelo Fisco são conexas com a mesma operação, razão pela qual deve ser aplicado o art. 211 do RICMS/02, mantendo-se em cada caso apenas a multa de revalidação ou a multa isolada, observada a que for mais grave, afastando-se sua aplicação cumulativa;

- aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75 para reduzir ou cancelar a penalidade isolada exigida, visto que a falta de escrituração consiste em descumprimento de obrigação acessória;

- aplicação do limitador do art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, na redação anterior àquela trazida pelo art. 19 da Lei nº 22.796/17, caso essa previsão anterior seja mais vantajosa ao Contribuinte;

- a multa isolada incidente nas operações desacobertas sujeitas à substituição tributária deve ser recalculada, com exclusão, de sua base de cálculo, do valor relativo à Margem de Valor Agregado (MVA), posto que a base de cálculo deve ser equivalente ao valor da operação de saída, que é a suposta receita omitida que originou a autuação.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Junta de Documento e da Reformulação do Lançamento

Após a impugnação, a Fiscalização junta aos autos os Documentos Auxiliares de Notas Fiscais Eletrônicas (DANFES) de fls. 988/993, referentes a uma amostragem das notas fiscais de saída emitidas pela Autuada.

Regularmente cientificada da inclusão, a Autuada aduz, em manifestação de fls. 1.063/1.066, que tais documentos em nada alteram os argumentos já esposados na Impugnação e acrescenta que todos os documentos “*devem ser objeto de análise técnica independente, a qual concluirá pela inconsistência dos lançamentos e inequívoco excesso de cobrança*”. Junta os documentos de fls. 1.067/1.659.

Reitera diversos argumentos apresentados originalmente na Peça de Defesa e mantém o pedido pela procedência da impugnação.

Em razão dos questionamentos trazidos pela Defesa, a Fiscalização retifica a capitulação legal do lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento e documentos de intimação relacionados (fls. 1.660/1.665).

Alegando equívocos de digitação, o Fisco alterou os textos dos campos “Relatório” (fls. 01) e “Penalidade” (fls. 02) do Auto de Infração, além dos correspondentes textos nos subitens “5.6. Demonstrativo do Crédito Tributário” (campo “Notas” – fls. 31) e “5.7.2 - Penalidades” (fls. 32), ambos do documento denominado “Relatório Fiscal Complementar” (fls. 08/35).

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada apresenta a manifestação de fls. 1.667/1.668, acompanhada dos documentos de fls. 1.669/1.677, reiterando alguns argumentos da Peça de Defesa original e acrescentando que:

- as alterações realizadas no lançamento, relativas à multa isolada, não são cabíveis a esta altura por não se enquadrarem nas restritas hipóteses do art. 149 do CTN. Por essa razão reitera o pedido preliminar de nulidade do Auto de Infração por falta de clareza na acusação fiscal e na identificação dos fundamentos jurídicos da infração.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.678/1.723, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Lançamento de fls. 1.663/1.664.

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20 (MG de 11/01/20), que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA- Crédito (disponível em http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/acesso_ao_e-pta/), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo:

Art. 10 - Caso o procurador represente mais de um sujeito passivo no mesmo processo, deverá apresentar, para cada representado, impugnação e recurso de forma individual.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à empresa autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.724/1.750, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação realizada pelo Fisco às fls. 1.663/1.664.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Das Alegações de Nulidade

Inicialmente, a Defesa argui nulidade do lançamento por inobservância ao art. 74, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, visto que o Auto de Infração deu início à ação fiscal sem que tenha sido constatada flagrante infração à legislação tributária. Observe-se o dispositivo citado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 74. Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

No entanto, a ação fiscal do caso em tela não decorreu de flagrante infração à legislação tributária e nem foi iniciada pela emissão do Auto de Infração. Seu marco inicial é a emissão e notificação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000036960.11, incluído às fls. 05/06 dos autos, em observância ao disposto no art. 69, inciso I, do RPTA:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Dessa forma, sem razão o argumento.

Em seguida, a Defesa aduz a nulidade do lançamento por falta de identificação clara da acusação fiscal, com objetiva narração dos fatos e indicação dos fundamentos jurídicos da autuação, inclusive base de cálculo, alíquotas e forma de apuração do ICMS, do ICMS/ST e das respectivas multas.

Entretanto, o Auto de Infração e seus anexos, especialmente o extenso Relatório Fiscal Complementar (fls. 08/35), detalham de forma clara e completa a acusação fiscal, qual seja, a presunção legal de saídas desacobertadas de documento fiscal em decorrência da constatação recursos não comprovados na conta Caixa e equivalente (Bancos).

No âmbito do citado Relatório Fiscal Complementar, o campo “**5 – IRREGULARIDADES APURADAS**” (fls. 09/10) é bastante esclarecedor sobre os fatos ocorridos e a metodologia utilizada no Auto de Infração. Observe-se os seguintes trechos:

“...foram verificadas irregularidades na forma como a empresa procedia a lançamentos nas contas contábeis do “Disponível”, dentre os quais:

- As notas fiscais de compras são lançadas na conta contábil “Caixa” sempre como se à vista fossem. Porém, verificando os documentos fiscais e os extratos bancários, foi constatado que as condições de compras nem sempre eram à vista.
- Os valores das movimentações financeiras dos extratos bancários, não estão integralmente contabilizados em contas contábeis do Livro Razão.

- Há pagamentos constantes dos extratos bancários que estão lançados na conta contábil “Caixa”. Porém, de forma diversa outros constam somente nos extratos bancários ou somente na conta contábil “Caixa”.

- As devoluções de vendas são lançadas nas saídas de Caixa.

(...)

O Roteiro utilizado está organizado em planilha Excel – Anexo (15).”

(...)

5.1. Roteiro de Apuração da Movimentação Real de Caixa Equivalente Reconstituição

(...)

Resumo da Metodologia

A metodologia segue a seguinte sequência:

- Reconstituição do Caixa Equivalente (Caixa mais Bancos) pelo Fisco com apuração de um Saldo Final Reconstituído mensal (Real);

- Comparação do Saldo Final Reconstituído (Real) com o Saldo Final Escriturado (Declarado) na escrituração contábil/comercial;

- Se o Saldo Final Escriturado (Declarado) for maior do que o Saldo Final Reconstituído (Real) há a constatação de recursos sem origem legal no Caixa Equivalente.”

(...)

Na aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” da planilha Excel “Roteiro Auditoria Fluxo Caixa” (Anexo 10 do e-PTA) podem ser facilmente visualizadas as alíquotas e bases de cálculo utilizadas no lançamento, os percentuais de operações com e sem substituição tributária utilizados, assim como a apuração do ICMS, do ICMS/ST e das multas exigidas, inexistindo a falta de clareza e de informações alegada pela Defesa.

Saliente-se que tal planilha foi elaborada a partir de informações fiscais e contábeis retiradas da própria escrituração fiscal e respectivos documentos fiscais do Contribuinte, mormente de sua Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), enviada mensalmente para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG).

Ademais, todos os dispositivos que serviram de base legal para o lançamento, assim como aqueles que contém as normas infringidas e as penalidades aplicadas constam dos campos “Base Legal/Infringência” e “Penalidade” do Auto de Infração (fls. 01/02).

Portanto, sem razão o argumento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, a Defesa aduz que o lançamento é nulo por estar fundamentado no art. 194, § 3º, do RICMS/02, dispositivo que foi revogado pelos arts. 2º e 3º do Decreto Estadual nº 47.807/19, situação que ofende a CF/88 e o art. 142 do CTN.

No entanto, o citado art. 194, § 3º, do RICMS/02 esteve vigente durante todo o período autuado (01/01/16 a 31/12/18). A revogação do dispositivo se deu apenas a partir de 21/12/19, data posterior ao último período fiscalizado. Observe-se:

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

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original: "§ 3º O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal."

(Grifou-se)

Além disso, a presunção legal relativa à omissão de receitas, que até 20/12/19 constava no revogado § 3º do art. 194 do RICMS/02, não desapareceu da legislação após essa data. Ela foi apenas realocada, com nova redação e maior especificação, mediante inclusão do § 2º no art. 196 do mesmo diploma regulamentar, alteração essa trazida pelo art. 1º do Decreto nº 47.807/19:

Decreto nº 47.807/19

Art. 1º - O art. 196 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do seguinte § 2º, passando seu parágrafo único a vigorar como § 1º:

"**Art. 196** - (...)

§ 2º - Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”.

Art. 2º - Fica revogado o § 3º do art. 194 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 3º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Belo Horizonte, aos 20 de dezembro de 2019; 231º da Inconfidência Mineira e 198º da Independência do Brasil.

(Destacou-se)

Ademais, o art. 194, § 3º, do RICMS/02 apenas regulamenta a aplicação da citada presunção de omissão de receitas. Seu fundamento jurídico de validade é o art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, incluído expressamente no Auto de Infração (fls. 02), o qual não sofreu qualquer alteração desde 2003, ano em que recebeu a atual redação:

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.

Noutro giro, a Defesa aduz nulidade do lançamento por violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, visto que a autuação não considerou os créditos de ICMS decorrentes de operações anteriores.

No entanto, a questão tem caráter nitidamente meritório e como tal será tratada.

Por fim, a Defesa alega que as alterações realizadas no lançamento por meio do Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 1.663/1.664, na parte relativa à multa isolada, não são cabíveis a esta altura por não se enquadrarem nas restritas hipóteses do art. 149 do CTN, situação que reforça a nulidade do lançamento.

Entretanto, ao contrário do que a firma a Defesa, não houve qualquer modificação na multa isolada exigida.

A inclusão de referência aos limitadores previstos no art. 55, § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75 nos campos do Auto de Infração denominados “Relatório” (fls. 01) e “Penalidade” (fls. 02) se deu exatamente para aumentar a clareza e transparência do lançamento, facilitando sua compreensão pelos Sujeitos Passivos.

Isso porque os limites máximos da multa isolada previstos nos incisos I e II do citado § 2º – de duas vezes o valor do imposto incidente na operação tributada ou de 10% (dez por cento) do valor da operação isenta/não tributada – já haviam sido observados pelo Fisco ao realizar o cálculo do crédito, como pode se ver nas colunas L

e M (Quadro “4. MULTA ISOLADA”) da aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” da planilha Excel “Roteiro Auditoria Fluxo de Caixa” (Anexo 10 do AI).

Ademais, após as alterações no lançamento foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com os mesmos percentuais de redução das multas aplicáveis nos trinta dias após o recebimento do Auto de Infração (fls. 1.664), em observância ao disposto no art. 120, inciso II e § 1º do RPTA:

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

(...)

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será **aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário** com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Portanto, não houve qualquer prejuízo à Defesa capaz de justificar a alegada nulidade do lançamento, razão pela qual o questionamento deve ser refutado.

Do Pedido de Prova Pericial

A Defesa entende necessária a realização de perícia técnica contábil para análise dos cálculos e dos documentos utilizados pelo Fisco na autuação. Apresenta 25 (vinte e cinco) quesitos às fls. 963/965.

Além disso, na manifestação de fls. 1.063/1.066, reitera indiretamente o pedido de perícia quando afirma que todos os documentos dos autos “*devem ser objeto de análise técnica independente, a qual concluirá pela inconsistência dos lançamentos e inequívoco excesso de cobrança*”.

No entanto, razão não lhe assiste.

Inicialmente, destaca-se que a grande maioria desses quesitos envolve questionamentos sobre aspectos que não exigem qualquer conhecimento especializado para sua compreensão, tais como (1) interpretação da legislação tributária, (2) conteúdo das operações realizadas pelo Contribuinte e (3) análise dos documentos incluídos nos autos por ambas as partes (extratos bancários, planilhas Excel de apuração do crédito tributário, DRE, Balanço Patrimonial, DANFES, dentre outros semelhantes).

Além disso, os 25 (vinte e cinco) quesitos apresentados foram respondidos individualmente pela Fiscalização às fls. 1.690/1.695, justamente para demonstrar que a resposta aos questionamentos já se encontra nos anexos e no conjunto probatório dos autos.

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 dispendo 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 litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

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

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o 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;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/07/16 a 31/12/18, mediante conferência de lançamentos contábeis, documentos fiscais e extratos bancários, da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente (“Bancos”), situação que autoriza a presunção legal de que houve saídas de mercadorias tributáveis desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação do art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso III (100%) e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, incisos I e II, do mesmo dispositivo legal.

Da Sujeição Passiva

O sócio-administrador da Autuada, Sr. Renan de Mingo, foi incluído como Coobrigado no lançamento em razão da prática de atos com infração à lei (omitir da escrituração receitas relativas a saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Defesa alega ilegitimidade passiva do Coobrigado por equivocada interpretação do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, na medida em que não há comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

No entanto, razão não lhe assiste.

A solidariedade é um instituto com origem no direito privado, que se faz presente quando, em relação a uma mesma obrigação, concorrem dois ou mais credores ou devedores, cada um deles com direito ou obrigado à dívida inteira.

Está descrita e caracterizada nos arts. 264 e 265 do Código Civil – CC/02 (Lei nº 10.406/02), estando claro que ela decorre somente de lei ou da vontade das partes, não se presumindo:

Código Civil

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

O art. 124, inciso II, do CTN, prescreve que "são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei". O referido dispositivo possibilita que a

lei da pessoa política competente para tributar possa prever hipóteses de solidariedade tributária e graduar a responsabilidade dos obrigados.

Observa-se que a responsabilidade solidária do sócio-administrador pelas obrigações tributárias tem fundamento legal de validade no art. 135, inciso III, do CTN, respondendo ele pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

CTN

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.**

(Destacou-se)

No âmbito do estado de Minas Gerais, a solidariedade tributária foi tratada no art. 21 da Lei nº 6.763/75. O § 2º, inciso II, do dispositivo prevê a responsabilidade do sócio-administrador por créditos tributários decorrentes de atos praticados com infração à lei:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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.

(Destacou-se)

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, não se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações (saídas desacobertadas apuradas com base em recursos não comprovados nas contas Caixa e Bancos) que não podem ser perpetradas sem a participação ativa do sócio-administrador.

Sendo ele o gestor da empresa, não há dúvidas que os recursos sem origem que foram detectados pela Fiscalização adentraram nas contas bancárias e no caixa da empresa sob sua responsabilidade.

Correta, portanto, a inclusão do sócio-administrador da Autuada no polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

Do Mérito Propriamente Dito

Antes de adentrar nos questionamentos da Defesa, importante detalhar a metodologia utilizada pela Fiscalização para apurar os recursos sem origem na conta “Caixa” e equivalente (“Bancos”).

Verificando a escrituração contábil da Autuada, foram detectadas irregularidades na forma como a empresa realizava os lançamentos contábeis nas contas do grupo “Disponível” (Caixa e Bancos), tais como:

- 1) Escrituração de compras sempre na conta Caixa, mesmo quando eram aquisições a prazo;
- 2) Movimentações financeiras constantes de extratos bancários que não foram registradas nas contas contábeis do livro Razão;
- 3) Pagamentos constantes dos extratos bancários (realizados via “Bancos”), mas lançados na conta contábil “Caixa”;
- 4) Pagamentos que constam apenas dos extratos bancários e que não foram lançados nem na conta “Caixa” e nem na conta “Bancos”;
- 5) Devoluções de vendas lançadas como saída da conta “Caixa”.

Dado esse cenário de escrituração contábil em total desacordo com as normas que regem a matéria, a Fiscalização optou por realizar a auditoria do fluxo financeiro da empresa autuada, valendo-se da técnica da recomposição da conta “Caixa” e equivalente, que nada mais é do que trabalhar com a soma das contas contábeis “Caixa” e “Bancos”, como se fossem apenas uma, relativa a todos os recursos financeiros existentes, justamente para neutralizar as distorções causadas nas contas do grupo “Disponível” em decorrência desses procedimentos.

O método e a sequência de apuração utilizados estão bem detalhados (inclusive com exemplos práticos) no tópico “5.1. Roteiro de Apuração da Movimentação Real de Caixa Equivalente Reconstituição” do Relatório Fiscal Complementar (fls. 10/27).

Entretanto, far-se-á a seguir um resumo sequencial dos passos utilizados pela Fiscalização na apuração, especificamente quanto ao exercício de 2016, no intuito de facilitar o entendimento dos julgadores a respeito do lançamento. Todas as linhas citadas referem-se à aba “FLUXO DE CAIXA” da planilha “Roteiro Auditoria Fluxo de Caixa” (Anexo 10).

Para apurar a **entrada de recursos no Caixa**, a Fiscalização obteve o valor da Receita Bruta Mensal (linha 15) a partir das “Vendas Totais” declaradas na DAPI. Desse valor, foram subtraídas as Devoluções de Vendas (linha 16).

Os direitos, representados pelos Cheques, Duplicatas e Vendas com Cartão a Receber, foram **somados** à origem de recursos pelo seu saldo **inicial** do exercício, no mês de janeiro (linha 22), e **subtraídos**, pelo seu saldo **final** do exercício, no mês de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dezembro (linha 23), de forma a manter no cálculo apenas dos valores efetivamente recebidos dentro do exercício.

As entradas de recursos referentes a Outras Receitas (tais como Dividendos Recebidos, Rendimentos de Aplicações Financeiras, Receitas Eventuais e Receitas Não Operacionais, etc.) foram incluídas na linha 25.

A sequência de apuração descrita anteriormente resultou no valor “TOTAL DE ENTRADAS DE CAIXA EQUIVALENTE”, que pode ser visto, mês a mês, na linha 27.

Em seguida, as **saídas de recursos do Caixa** foram apuradas a partir dos lançamentos a crédito desta conta, registrados no livro Razão Contábil Analítico e estão incluídas na linha 32, ao passo que os estornos dessas operações de saída do Caixa constam da linha 33.

As **saídas de recursos de Bancos** foram acrescidas ao total das saídas e podem ser visualizadas na linha 36 da planilha.

A forma como todos os valores anteriores foram obtidos pela Fiscalização está mais bem detalhada na aba “Dados Saídas CX” da mesma planilha.

A sequência de apuração descrita anteriormente resultou no valor “TOTAL DE SAÍDAS DE CAIXA EQUIVALENTE”, que pode ser visto, mês a mês, na linha 44.

Por fim, valendo-se dos dados obtidos pelo método anteriormente descrito, a Fiscalização reconstituiu o saldo da conta Caixa e equivalente da Autuada, mês e mês (linhas 49 a 51).

Em seguida, confrontou esse valor com o saldo escriturado (linha 52), obtendo, ao final do exercício de 2016, o montante de recursos sem origem existente na conta Caixa e equivalente (linha 53), que totalizou **R\$ 2.645.958,21** (dois milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e um centavos), em diferenças que foram apuradas no período de julho a dezembro de 2016.

Idêntica metodologia de apuração foi utilizada para os exercícios de 2017 e 2018, conforme se vê às linhas 66 a 164 da mesma planilha. Para esses períodos, os valores totais sem origem identificados foram da ordem de **R\$ 2.413.614,08** (2017) e **R\$ 2.668.952,42** (2018).

A soma dos três valores, referentes a 2016, 2017 e 2018, representa o montante das saídas desacobertas legalmente presumidas e, portanto, a base de cálculo utilizada na autuação, qual seja, **R\$ 7.728.524,72** (sete milhões, setecentos e vinte e oito mil, quinhentos e vinte e quatro reais e setenta e dois centavos), como pode ser visto pela soma das células “B26” (2016), “B72” (2017) e “B118” (2018) da aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” do mesmo Anexo 10.

Esse é, em resumo, o procedimento de apuração utilizado pela Fiscalização para reconstituir o fluxo de Caixa e equivalente da Autuada.

Importante destacar que a presunção de que os recursos sem origem comprovada representam saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tem **origem legal**, estando prevista no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente até 20/12/19), razão pela qual há uma inversão do ônus da prova, cabendo ao Contribuinte comprovar que as situações presumidas pela legislação não ocorreram. Observe-se os citados dispositivos:

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.

(grifou-se)

RICMS/02

Art. 194 (...)

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

(grifou-se)

Em princípio, a Defesa afirma que diante da proximidade do fim do prazo decadencial, a Fiscalização desprezou os esclarecimentos contábeis elaborados pela Impugnante e considerou todas as despesas dos extratos bancários como presunção de saída desacobertada, ignorando que todas essas despesas eram lançadas inicialmente no Caixa e, no último dia do mês, transferidas para a conta Bancos.

Entretanto, como bem salienta o Fisco ao responder ao Quesito 4 da perícia solicitada pela Defesa (fls. 1.690), nem todas as despesas mensais da Autuada eram lançadas no Caixa, como se afirma.

Como já dito alhures, há diversas saídas de recursos da empresa que só constam nos extratos bancários, não estando registradas nem na conta Caixa e nem na conta Bancos, o que demonstra que não é verdadeira a dinâmica descrita pela Defesa em seu questionamento.

Ademais, a recomposição do caixa equivalente (Caixa + Bancos) considera todas as despesas realizadas pelo estabelecimento (e todas as demais movimentações de entrada e saída e recursos), o que se mostra suficiente para "neutralizar" os erros de escrituração porventura cometidas, tais como o descrito no questionamento da Defesa.

Dessa forma, sem razão o argumento.

Em seguida, a Impugnante aduz que como cerca de 75% (setenta e cinco por cento) de suas operações referem-se à venda de macarrão, deve ser concedido o benefício fiscal do crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXVII, do RICMS/02, no qual o valor do ICMS decorrente da venda de macarrão retorna à empresa como crédito presumido, zerando a tributação da operação. Conclui que a substituição tributária deve ser aplicada apenas aos demais itens comercializados (fubá, canjiquinha e milho).

Observe-se o citado crédito presumido:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXVII - até o dia 31 de dezembro de 2032, ao estabelecimento industrial fabricante, nas saídas de macarrão não cozido, constituído de massa alimentar seca, classificado na posição 1902.1 da NBM/SH, de valor equivalente ao imposto, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação”

O crédito presumido é uma técnica de tributação que substitui todos os créditos passíveis de apropriação em razão da entrada de mercadorias ou bens por um determinado percentual sobre o imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestação de serviço.

Como técnica de apuração, consiste em aplicar determinado percentual a título de crédito fiscal para o cálculo do imposto devido no período, em compensação àqueles que seriam passíveis de serem apropriados em decorrência do imposto incidente na entrada de mercadorias e serviços.

Assim, o crédito presumido possui caráter escritural e, em algumas hipóteses previstas na legislação tributária, a sua aplicação depende, inclusive, de condições e requisitos a serem atendidas pelo contribuinte.

Trata-se de uma forma simplificada de apuração do ICMS, muitas vezes traduzida como benefício fiscal relativamente ao percentual aplicado, que se dá por opção do Contribuinte em relação ao imposto devido, incidente sobre as saídas que realizar, de modo que a carga tributária seja a prevista no art. 75 do RICMS/02 (ou em regime especial).

A adesão à sistemática de apuração do imposto com a aplicação do crédito presumido tem caráter facultativo, sendo que eventual inadimplência com a Fazenda Pública é admitida como causa impeditiva do recolhimento por tal sistemática, por inviabilizar sua regular aplicação.

A aplicação de crédito presumido, *in casu*, resulta em carga tributária efetiva de 0 % (zero por cento) nas saídas de macarrão não cozido do industrial fabricante, nos termos do art. 75, inciso XXVII, do RICMS/02, **operacionalizada no momento da apuração do imposto** a ser recolhido, e não no momento da emissão da nota fiscal ou da intervenção do Fisco, como pretende a Defesa.

Assim, no momento da autuação por saída desacobertada deve ser cobrado **integralmente o valor do imposto** incidente na operação, ou seja, não se considera o crédito presumido que poderia ter sido lançado na apuração do imposto, caso a operação houvesse ocorrido com acobertamento fiscal.

Em outras palavras, o interessado poderá efetivar o direito à aplicação do crédito presumido nas operações que praticar, excluídas as que foram objeto do ilícito tributário cometido, sendo que o procedimento formal do abatimento incumbe ao contribuinte do imposto, não podendo o Fisco substituí-lo como se pede.

Dessa forma, não há que se falar em apuração do imposto mediante abatimento de crédito presumido em débitos de ICMS originados de operações de saída realizadas sem emissão de documento fiscal. Nesse caso, deve ser exigido o imposto incidente nas saídas desacobertadas, observados o art. 89, inciso I e o art. 89-A, ambos do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

(Grifou-se e Destacou-se)

Portanto, sem razão os questionamentos.

Noutro giro, a Defesa aduz violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, visto que a autuação não considerou os créditos de ICMS decorrentes de operações anteriores.

Entretanto, inexistente qualquer dever de o Fisco, ao exigir débitos de ICMS decorrentes de saídas desacobertadas, conceder direito a crédito relativo às entradas de tais mercadorias no estabelecimento, seja porque não há como saber a origem das mercadorias comercializadas (se foram adquiridas com ou sem nota fiscal), seja porque o direito ao crédito do imposto depende do atendimento dos requisitos instrumentais previstos na legislação, mormente a idoneidade do documento fiscal e sua correta escrituração, nos termos do art. 69 do RICMS/02:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação

Ressalte-se que o crédito do ICMS relativo às entradas é um direito potestativo do Contribuinte, que pode ser exercido de forma discricionária, sem necessidade de qualquer autorização prévia do Fisco, observados apenas os requisitos e limites previstos na legislação.

Assim, se a Impugnante possuir notas fiscais de entrada de mercadorias que não tenham sido escrituradas ao tempo das operações, poderá escriturá-las extemporaneamente e aproveitar o respectivo crédito do imposto, observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 67, § 3º, do RICMS/02:

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

No entanto, não há que se falar em concessão pelo Fisco de créditos do imposto pela entrada de mercadorias que saíram do estabelecimento desacobertadas de documento fiscal, como pretende a Defesa.

Por fim, como bem salienta a Fiscalização, a obrigatoriedade do procedimento de “verificação fiscal analítica”, também chamado de “recomposição da conta gráfica do ICMS”, foi suprimida da legislação tributária de Minas Gerais a partir de 1º/02/15, por força dos art. 2º do Decreto nº 46.698/14, que alterou a redação do art. 194, inciso V, do 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:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“V - **verificação fiscal analítica** e conclusão fiscal;”

(Destacou-se)

Assim, não há que se falar em inobservância ao princípio da não cumulatividade, restando correto o procedimento adotado pela Fiscalização.

Noutro giro, a Defesa aduz que as vendas para as quais não foram localizadas notas fiscais estão expressamente indicadas nas planilhas anexas à impugnação, referindo-se a situações em que as notas fiscais foram perdidas em razão de enchentes.

Pede que nesses casos seja aplicado apenas o ônus do descumprimento da obrigação acessória do art. 16, inciso XVI, da Lei nº 6.763/75, inclusive com o limitador da alínea “a” do inciso II do art. 55 da mesma lei, afastando aquilo que chama de “*presunção genérica do Fisco no sentido de que se referiam a vendas desacobertadas e omissão de receitas*”.

De fato, o argumento carece mesmo de sentido, pois ao realizar a recomposição do Caixa e equivalente da Impugnante, o Fisco reconheceu e lançou como receitas a integralidade dos valores de saídas informados na documentação e na escrituração fiscal da própria Autuada que, diga-se, é eletrônica (NFE-s e EFD) e não física, o que afasta o risco de se perderem em enchentes.

Em suma, emitida a Nota Fiscal Eletrônica, imediatamente ela é armazenada no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica e de lá não mais desaparece, independentemente do volume pluviométrico que posteriormente vier a cair sobre o estabelecimento da empresa.

Da mesma forma, transmitido o arquivo eletrônico com a escrituração fiscal digital da empresa (SPED/EFD), contendo a totalidade das operações de entrada e saída realizadas – o qual foi enviado em todos os meses fiscalizados, diga-se – não há risco de perda posterior dessas informações eletrônicas em razão de enchentes, incêndios, terremotos ou quaisquer outros fenômenos naturais no estabelecimento da empresa, visto que eles passam a estar armazenados em bancos de dados da própria SEF/MG.

Ademais, tendo o Fisco considerado como origem de recursos financeiros todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante, não há no lançamento nenhuma operação acobertada por documento fiscal na qual os recursos financeiros dela decorrentes tenham sido considerados como recursos sem origem, o que mais uma vez invalida o argumento da Defesa.

Para afastar a incidência do ICMS e das respectivas penalidades no presente caso, caberia à Defesa comprovar a origem dos recursos identificados pelo Fisco, mediante apresentação de documentação idônea, conceito no qual não se inclui uma planilha Excel com a listagem de operações desacobertadas supostamente praticadas, acompanhadas do falso argumento de que os documentos fiscais correspondentes se perderam em razão de chuvas.

Assim, sem razão o questionamento.

Adiante, a Defesa afirma que não é caso de se aplicar a presunção de saída desacobertada do art. 136 do RPTA, pois não há comprovação nos autos de procedimento que induza à conclusão de que houve saída desacobertada, razão pela qual deve o Fisco comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, em respeito aos arts. 113 e 142 do CTN.

Aduz, ainda, que teria juntado aos autos diversos documentos idôneos, que seriam prova objetiva e inquestionável para elidir a acusação fiscal, total ou parcialmente.

Observe-se o texto do citado art. 136 do RPTA:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Como visto, a metodologia da recomposição do Caixa equivalente é bastante lógica e está descrita de forma didática e detalhada no Relatório Fiscal Complementar (fls. 08/27), assim como na introdução do tópico “Do Mérito Propriamente Dito” do presente Acórdão.

Compulsando os autos, especialmente a grande quantidade de documentos apresentados pela Defesa, não se vislumbra entre eles qualquer um que seja prova “objetiva e inquestionável” da inexistência de omissão de receitas por parte da Autuada, como se afirma.

Os elementos probatórios carreados aos autos pelo Fisco (Balanço Patrimonial, DRE, extratos bancários e planilhas de apuração dos Anexos 6 a 13) são comprovação robusta da existência de recursos sem origem comprovada, o que induz à conclusão, decorrente de presunção legal, de que houve saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal.

Como bem salienta o Fisco, a doutrina da Professora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas relativa a presunções, citada pela própria Defesa às fls. 786/787, descreve de forma clara o fundamento de validade da aplicação de uma presunção legal de natureza tributária, como se vê no seguinte trecho, transcrito da Peça de Impugnação:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal. Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte. Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada.”

Assim, demonstrada pelo Fisco a ocorrência do fato (existência de recursos sem origem comprovada), cabe ao Contribuinte comprovar que a consequência presumida pela legislação (existência de saídas desacobertadas) não é verdadeira.

Afirmações de cunho generalista, como as trazidas pela Defesa nesse caso, não se mostram um meio apto a afastar um crédito tributário que está acompanhado de provas da infração e de cálculos bem elaborados e demonstrados. Para refutar o lançamento, caberia à Defesa apontar, de forma específica, as falhas que entende existir na apuração realizada, ônus do qual não se desincumbiu.

Como consequência, restou **comprovado** nos autos que a Autuada mantinha **recursos sem origem** em seu Caixa equivalente, situação que **induz à**

presunção legal de saídas desacobertadas e contra a qual **não houve apresentação de provas em contrário** que demonstrem a origem desses recursos.

Portanto, ao contrário do que se afirma, estão presentes todos os elementos do art. 136 do RPTA, que ademais, são semelhantes àqueles que suportam a aplicação da presunção legal de saída desacobertada prevista no art. 49, § § 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, razão pela qual deve ser afastado o argumento da Defesa.

A Impugnante alega que os valores de ICMS/ST não foram calculados conforme a previsão legal, estando muito além do que seria efetivamente devido. Aduz que *“após a incidência da alíquota interna prevista para o produto no Estado de destino, resultaria o valor correspondente ao ICMS/ST total da Impugnante, o qual deve ser deduzido do ICMS da sua operação própria”* (fls. 797).

No entanto, razão não lhe assiste.

O Fisco, buscando ser o mais fidedigno possível em relação à realidade das operações da Autuada, distribuiu as saídas desacobertadas apuradas de acordo com os percentuais médios reais das operações acobertadas realizadas pela Impugnante, que foram obtidos diretamente na DAPI da Contribuinte.

Assim, houve identificação do (1) percentual do valor contábil das saídas referentes a operações sujeitas ao débito e crédito ou à substituição tributária; (2) alíquota média de saída nas operações sujeitas ao débito e crédito e nas operações sujeitas à ST e (3) percentual de operações isentas/não tributadas. Todos esses cálculos podem ser vistos na planilha Excel *“Alíquota Média de Saída”* (Anexo 7 do AI).

Em seguida, esses percentuais e alíquotas médias foram transpostos para a aba *“CRÉDITO TRIBUTÁRIO”* da planilha Excel *“Roteiro Auditoria Fluxo de Caixa”* (Anexo 10 do AI), onde foram utilizados para apurar os valores de ICMS e ICMS/ST devidos, os quais respeitaram a mesma proporção da incidência desses tributos nas operações realizadas pela Impugnante com acobertamento de documento fiscal e informadas em sua DAPI.

Assim, não há que se falar em exigência de ICMS/ST além do efetivamente devido, visto que a cobrança baseou-se nas proporções médias das operações acobertadas por documento fiscal realizadas pela própria Contribuinte.

A Defesa alega que as multas também não estão corretas e devem ser integralmente afastadas, visto que a presunção legal de omissão de receitas do art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o revogado art. 194, § 3º, do RICMS/02 não autoriza a presunção de valores de entrada e saída desacobertadas, sujeitas ou não à substituição tributária, para fins de apuração das multas de revalidação e isolada. Conclui que, pelo menos, as multas devem ser recalculadas, para reduzir os absurdos valores exigidos.

Afirma que a multa isolada relativa às operações desacobertadas sujeitas à substituição tributária deve ser recalculada, com exclusão, de sua base de cálculo, do valor relativo à Margem de Valor Agregado (MVA), posto que a base de cálculo deve ser equivalente ao valor da operação de saída, que é a suposta receita omitida que originou a autuação.

Sucessivamente, pede a redução da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto na alínea “a” do mesmo dispositivo legal, visto que a ação fiscal consistiu em “*análise da escrita fiscal e contábil*” da empresa.

Conclui que deve ser aplicado o limitador do art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 na redação anterior àquela trazida pelo art. 19 da Lei nº 22.796/17, caso a previsão anterior seja mais vantajosa ao contribuinte.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Registre-se que além do ICMS do ICMS/ST, também foram exigidas as respectivas Multa de Revalidação art. 56, inciso II (50% do ICMS) e §2º, inciso III (100% do ICMS/ST), assim como a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75 (20% do valor da operação própria desacobertada), essa última observando sempre os limites máximos previstos no § 2º, incisos I e II, do mesmo dispositivo legal. Observe-se as normas citadas:

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

(...)

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.

(...)

§ 2º As multas **serão cobradas em dobro**, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - **por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55**, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - **por dar saída a mercadoria**, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito **desacobertada de documento fiscal**, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, **reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:**

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base **exclusivamente em documentos e nos lançamentos**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam **limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação** ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por **isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.**

(Destacou-se)

Ao contrário do que alega a Defesa, as multas em comento devem ser apuradas sobre os valores do imposto não recolhido e das saídas descobertas legalmente presumidas em decorrência dos recursos sem origem comprovadamente existentes no Caixa equivalente da Autuada, exatamente como procedeu a Fiscalização, pois assim dispõe a legislação supratranscrita.

Analisando os cálculos realizados pelo Fisco para apurar a multas de revalidação e isolada, que podem ser vistos na aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” da planilha “Roteiro Auditoria Fluxo de Caixa” (Anexo 10), não se vislumbra qualquer erro de apuração, restando corretos os valores cobrados.

Como pode ser visto no campo “Penalidade” do Auto de Infração (fls. 02) e nos próprios cálculos realizados pelo Fisco, que podem ser vistos nas colunas D (Quadro “1 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA”) e K (Quadro “4. MULTA ISOLADA”) da aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” do Anexo 10, a Multa Isolada exigida foi a de **20% (vinte por cento)** do valor da operação, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, razão pela qual o pedido da Defesa para que esse percentual seja observado já está atendido desde a lavratura do Auto de Infração, devendo o questionamento ser desconsiderado.

Destaque-se que a multa isolada em comento foi calculada com observância dos limitadores máximos de (1) duas vezes o valor do imposto incidente na operação tributada ou de (2) 10% (dez por cento) do valor da operação isenta/não tributada/suspensa/diferida, previstos respectivamente nos incisos I e II do § 2º do próprio art. 55 da Lei nº 6.763/75 (supratranscritos), como pode ser visto nas colunas L, M e N (Quadro “4. Multa Isolada”) da mesma aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” do Anexo 10.

A redação anterior dos incisos I e II do § 2º, que a Defesa demonstra desconhecer, previa limitadores **menos favoráveis** ao contribuinte, de duas vezes e meia o valor do ICMS incidente na operação ou de 15% (quinze por cento) do valor da operação isenta/não tributada/suspensa/diferida, como se pode ver pelo texto vigente entre 01/01/12 e 30/06/17, a seguir transcrito:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

“§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.”

(Destacou-se)

Assim, não há que se falar em sua aplicação ao caso em tela.

Ressalte-se, ainda, que no caso das operações tributadas, a multa isolada foi calculada apenas sobre o valor da operação própria da Autuada, sem incluir a parcela do valor total da operação relativa à substituição tributária (MVA), como pode ser visto pela análise das colunas B e D (Quadro “1 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA”) conjuntamente com a coluna D (Quadro “4. MULTA ISOLADA”), todas da mesma aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” do Anexo 10.

Assim, o pedido da Defesa para que a MVA seja excluída da base de cálculo da multa isolada no caso das operações sujeitas à substituição tributária também já está atendido desde a origem do lançamento, razão pela qual o questionamento deve ser igualmente desconsiderado.

Por fim, a Defesa aduz que as multas aplicadas ofendem o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da CF/88, devendo ser canceladas.

Acrescenta que deve ser aplicado o permissivo legal do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, para reduzir ou cancelar a penalidade aplicada, visto que a falta de escrituração consiste em descumprimento de obrigação acessória.

Conclui que todas as infrações constadas pelo Fisco são conexas com a mesma operação, razão pela qual deve ser aplicado o art. 211 do RICMS/02, mantendo-se em cada caso apenas a multa de revalidação ou a multa isolada, observada a que for mais grave, afastando-se sua aplicação cumulativa.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, relativas ao pretenso efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (correspondente ao art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Não há que se falar em confisco em relação a multas que foram exigidas em perfeita consonância com a legislação de regência, inclusive no que tange aos limites máximos traçados pela lei, como já se demonstrou anteriormente.

Quanto à aplicação por este Conselho de Contribuintes do permissivo legal previsto no art. 53, § 3º, Lei nº 6.763/75, o que foi pedido pela Impugnante, apesar de se tratar de ato discricionário da Câmara de Julgamento, incumbe ressaltar que o § 5º, item 3, desse mesmo dispositivo legal dita a sua inaplicabilidade aos casos em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo, circunstâncias ocorridas e comprovadas no presente feito:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(Destacou-se)

Por fim, no que tange ao art. 211, do RICMS/02, a interpretação dada à norma pela Defesa é, para dizer o mínimo, “exótica”, pois pretende tratar como conexas duas penalidades de origens e naturezas absolutamente distintas, uma decorrente de descumprimento de obrigação **principal** (multa de revalidação) e outra decorrente do descumprimento de obrigação **accessória** (multa isolada).

No entanto, a mera leitura do dispositivo regulamentar é suficiente para se perceber que ele cuida de apuração, em uma mesma ação fiscal, do descumprimento de **mais de uma obrigação accessória**, de forma que sua aplicação está limitada a essa situação. Observe-se:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de **mais de uma obrigação tributária accessória** pela mesma pessoa, será aplicada a **multa relativa à infração mais grave**, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

(Destacou-se)

Assim, não há que se falar em confronto de multa de revalidação com multa isolada, de forma a manter apenas a exigência da mais grave, devendo ser afastado de plano o pedido da Defesa.

Saliente-se que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada está amparada na legislação tributária e também já foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A.
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES.
JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, às penas previstas no inciso II e § 2º, inciso III, do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, dando saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade do art. 55, inciso II, alínea “a”, da referida lei.

Correta, portanto, a aplicação cumulativa das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1663/1664, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2022.

André Barros de Moura
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

MP