

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.418/17/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000305101-70  
Impugnação: 40.010138824-90  
Impugnante: Pétala Cosméticos Ltda - EPP  
IE: 702076161.00-07  
Coobrigados: Regina Lopes Oliveira Paula  
CPF: 526.370.776-20  
Silvio Jose de Paula  
CPF: 288.941.036-68  
Proc. S. Passivo: Liopino Lourenço Araújo Neto/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO NORMAL.** Constatou-se, após a recomposição da conta "Caixa", saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - MERCADORIA SUBMETIDA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, após a recomposição da conta "Caixa", saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Correta a exigência da Multa Isolada nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a entrada de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, apurada após a constatação da saída desacoberta, mediante procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos

termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Correta as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de 01/01/10 a 31/12/12, face à existência de saldo credor na conta “Caixa”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Em relação à mercadoria sujeita à tributação normal, exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Em relação à mercadoria submetida à substituição tributária, exigência da Multa Isolada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Com base na saída desacobertada, apurou-se, mediante procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02, entrada de mercadoria sujeita à tributação por substituição tributária desacobertada de documentação fiscal. Exige-se, portanto, o ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Os sócios-administradores, após comprovada a prática de atos contrários à lei (saídas e entradas de mercadorias sem acobertamento fiscal), foram inseridos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados, com base no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN c/c os arts. 21, § 2º, inciso II, 207, § 1º, item 1 e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 89, § único do RPTA e Portaria SRE nº 148/2015.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.196/1.224 e acosta documentos de fls. 1.225/1.618 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 1.624/1.626, reduzindo a Multa Isolada a 20% (vinte por cento), conforme previsão do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75, tendo em vista que a infração foi apurada pelo Fisco com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial e fiscal da Contribuinte.

Apesar de regularmente notificados, Impugnante e Coobrigados não se manifestam.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.638/1.659, refuta as demais alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

**Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fl. 1.667, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 1.668/1.673.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1.682/1.697, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 1.622/1.623.

---

***DECISÃO***

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

**Da Preliminar**

**Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante alega que a Fiscalização não atendeu aos requisitos expressamente previstos no Regulamento para notificação proveniente de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo em exercício aberto, evidenciando o cerceamento de defesa.

Sustenta que em seu caixa, no item “despesas”, constam inúmeras notas fiscais de fornecedores, cujas duplicatas foram devidamente pagas, porém não foram consideradas no trabalho fiscal, pois não se considerou toda a documentação apresentada, nem se fez a melhor leitura de seus livros, mister do saldo de fornecedores.

Elabora quadro denominado “Demonstrativo de Pagamento”, onde relaciona o número das notas fiscais, informando ainda os fornecedores, valores e datas de emissão, para comprovar que o título “Despesas Diversas” deveria ser entendido como “Pagamento de Fornecedores”, o que certamente acobertaria todo o estoque imaginado sem documentação fiscal pela Fiscalização.

Transcreve os incisos I e II e os §§ 1º e 2º do art. 194 do RICMS/02, que tratam do levantamento quantitativo em exercício aberto, acrescentando que nenhum dos procedimentos expressamente previstos no regulamento foi adotado pela Fiscalização, evidenciando o cerceamento de defesa.

Alega, ainda, que não teve oportunidade de prestar esclarecimentos necessários, conforme determina o art. 194 acima mencionado, culminando com a notificação de mercadorias desacobertas sem a contagem física do estoque contido em seu depósito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais adiante, volta ao tema, requerendo a nulidade do Auto de Infração por ser notória a ausência dos requisitos para sua existência válida, gerando um flagrante cerceamento de defesa.

Cita pensamentos doutrinários e descreve trechos jurisprudenciais, para mostrar as várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública sem desrespeitar as garantias dos direitos dos contribuintes, como neste caso concreto, em que a mesma ignorou princípios basilares do direito aplicável, notadamente em matéria tributária e, em especial, a legalidade.

Nos termos da súmula 473 do STF, pede a nulidade do Auto de Infração, vez que há vícios que o tornam ilegal. Questiona a existência válida do mesmo, porque, diz, que lhe faltam requisitos, gerando flagrante cerceamento de defesa; dentre outros, cita como pressupostos do Auto de Infração que lhe assegurariam o contraditório pleno: I) ser lavrado no local da verificação da falta; II) não embasar desvio de finalidade, nem abuso de poder por exigências fiscais arbitrárias ou levantamentos feitos por presunção; III) ser embasado em motivos reais, idôneos e existentes, para não resultar em exigências com suporte em ficção viciada, sem provas documental ou pericial e, IV) ter fundamentação concreta com provas de sua materialidade.

Reportando-se ao art. 142 do CTN, a Defesa conclui que faltaram no lançamento fiscal todos aqueles pressupostos necessários para a configuração do procedimento administrativo, havendo, portanto, cerceamento do direito de defesa.

Finaliza enfatizando que faltou adequação e entrosamento dos fatos narrados no Auto de Infração com a capitulação da infração, comprovando-se, assim, que o mesmo não foi lavrado, nem verificado no local da ocorrência dos fatos, que não admitiu prova em contrário por não estar embasada em motivos reais. Enfim, que o AI, bem como, o processo dele consequente, não merecem prosperar, por faltar-lhes fundamentação fática consonante com a realidade dos fatos.

No entanto, tais argumentos não condizem com a realidade dos autos.

Importante destacar que a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, presumida pela constatação de saldo credor na conta “caixa”, sendo neste procedimento desnecessária a contagem física de mercadoria.

O Auto de Infração pautou-se pela extrema legalidade, respeitando todos os aspectos formais exigidos pela legislação tributária, especialmente o art. 142 do CTN, que discorre especificamente sobre o lançamento, e art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, transcritos abaixo:

CTN:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

RPTA:

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

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

Depreende-se da análise dos autos que o Relatório Fiscal e as planilhas elaboradas pelo Fisco deixam claramente demonstrados a conduta infracional da Impugnante, o adequado embasamento legal da peça lavrada, bem como as penalidades aplicáveis à ocorrência.

Importante salientar que os argumentos trazidos pela Impugnante, no bojo da peça fiscal defensiva, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

Desta forma, estando presentes no Auto de Infração, todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no período de 01/01/10 a 31/12/12, face à existência de saldo credor na conta “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

Exigência de Multa Isolada sobre a saída de mercadoria desacobertada, que após a reformulação do crédito tributário (fls. 1.622/1.623), foi reduzida a 20% (vinte por cento) nos termos do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75.

Exigências de ICMS sobre a parcela sujeita à tributação normal e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Mediante procedimento de conclusão fiscal, considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02, constatou-se, também, a entrada de mercadoria sujeita ao ICMS/ST, devido na entrada, desacobertada de documentação fiscal. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

O saldo credor foi apurado por meio da recomposição das disponibilidades dos recursos da empresa pela confrontação das saídas de recursos devidamente escrituradas no livro Caixa com os ganhos auferidos (receitas), declarados na apuração mensal do Simples Nacional, conforme demonstrado nas planilhas de apuração do fluxo de caixa.

O processo contém, também, no documento denominado “Relatório Fiscal” (fls. 22/39), descrição detalhada do roteiro e da metodologia adotada pela Fiscalização no trabalho, bem como quadros demonstrativos dos valores apurados relativos ao saldo credor encontrado, à base de cálculo do imposto normal e o devido por substituição tributária e das penalidades aplicadas.

Registre-se que a Autuada foi intimada, em 21/08/14, a apresentar extratos bancários relativos à conta corrente, aplicações ou equivalentes e documentos que comprovassem a origem dos débitos lançados no livro caixa, sob o título “PAGTO DE HOJE DESPESAS DIVERSAS – LUCROS E OUTROS, relacionados na intimação de fls. 07 dos autos.

Portanto, a Impugnante por ocasião desta intimação e da Impugnação ao Auto de Infração, teve a oportunidade de prestar os esclarecimentos necessários.

No entanto, informou apenas que registrou como “Despesas” o pagamento de fornecedores, conforme relação de fls. 1.199/1.210 dos autos, denominada “DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTO”, não apresentando nenhum comprovante destes pagamentos.

É sabido que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e à documentação contábil, e para ser acolhida como documento hábil também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º

do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

**ITG 2000 - Escrituração Contábil**

Objetivo

1. (...)

Alcance

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

**Formalidades da escrituração contábil**

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

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

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

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

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

**Documentação contábil**

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoñham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

(Grifos acrescidos).

Neste ponto, transcreve-se trecho da manifestação fiscal, onde o Fisco relata a documentação apresentada e considerada nesta autuação:

Todos os documentos probatórios dos lançamentos verificados, entregues pelo contribuinte, foram analisados e considerados na apuração (cópias em anexo). Mais destaque ainda, deve-se dar ao seu Livro Caixa, onde foram registrados: **i)** receitas relacionadas com as operações de VENDAS, conforme cupons fiscais, **ii)** pagamentos de DUPLICATAS, todas com numeração definida, e também, **iii)** pagamentos de DESPESAS de aluguel, salários, telefone, energia, férias, pró-labore e outras, operacionais ou não, facilmente identificáveis pelo histórico lançado no livro.

No entanto, alguns lançamentos vultosos e de histórico genérico, que apenas pelo histórico não foi possível identificar-lhes a natureza, realizados, sistematicamente, nos meses de março, junho, setembro e dezembro, foram objetos de Intimação (para esclarecimento e apresentação de comprovantes), recebida pela empresa em 21/08/2014, conforme AR/CORREIOS de fls. 9 e 10, vez que se tratavam de valores significativos, cujas características genéricas estavam fora do padrão da especificidade dos lançamentos até então apresentados. Justificando-se verbalmente, o representante da empresa disse que era culpa da contabilidade, que por sua vez informou que não recebia os documentos para escrituração. Então, como estes documentos específicos e necessários para a validação dos referidos lançamentos não foram apresentados pelo contribuinte, estes foram consignados na apuração do modo como ali registrados: "PAGTOS DE HOJE DESPESAS DIVERSAS - LUCROS E OUTROS", ou seja, como mais uma despesa.

Como dito, toda a metodologia adotada no trabalho está descrita no "Relatório Fiscal". Na manifestação fiscal, há ainda um resumo desta metodologia, com algumas especificações relativas a este trabalho, que, pela importância, também transcreve-se:

No Relatório Fiscal, de fls. 22 a 39, deste PTA 01.000305.101-70, encontram-se demonstrados **em detalhes** a metodologia utilizada, a forma de obtenção dos dados, os saldos credores encontrados, o total de saídas desacobertadas, a apuração do imposto devido e as penalidades aplicadas com indicação clara dos dispositivos legais correspondentes. Lançaremos aqui, um resumo dos fatos, documentos e apurações:

1) Para apuração das Entradas de recursos no Caixa relacionadas a todas as alterações ocorridas durante o exercício (Vendas), pelo registro de cada fato contábil no Livro Caixa da empresa e declaradas mensalmente, tendo sido tomados os valores totais (matriz e filial) informados como “Receita Bruta” (PGDAS\*); constam dos quadros 1.1, das planilhas DADOS ENTRADAS CX, de fls. 675, 691 e 707, para os exercícios de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

*\* Cópias dos documentos – item 15.4 do Relatório Fiscal, de fls. 207-229, 392-415 e 552-575.*

2) Para demonstração das Saídas de recursos do Caixa foram utilizados, também, os próprios registros da empresa (pagamentos) informados nos Livros Caixa apresentados; assim, **as entradas e saídas consideradas, neste levantamento, representam a cópia fiel do que foi escriturado pelo Contribuinte em seu Livro Caixa.** (Os valores apurados de saídas de caixa foram lançados nas planilhas de apuração denominada DADOS SAÍDAS CX, de fls. 677 para 2010, 693 para 2011 e 709 para 2012, quadros 1.1 da versão impressa).

2.1) Os Livros Caixa 2010, 2011 e 2012 foram enviados para o Fisco, após intimação, em versão impressa, de folhas numerada, assinados pelo contribuinte e escritório de contabilidade em seus termos de início e encerramento; encontram-se anexos, na íntegra juntamente com os livros Registros de Entradas, conforme relacionado no item 15.3 do Relatório Fiscal, às fls. 41-96, 231-271 e 416-452 dos autos, respectivamente.

O Anexo 1, de fls. 576 a 673, é composto por planilhas denominadas RESUMO DE LANÇAMENTOS DO LIVRO CAIXA (totais, inclusive os pagamentos DESPESAS, conforme identificadas) e por planilhas denominadas COLUNAS AUXILIARES (detalhamento), contendo dados diários relativos a VENDAS e pagamentos de fornecedores-DUPLICATAS, para demonstrar e conferir os somatórios dos valores extraídos do Livro Caixa de cada exercício, na apuração realizada.

**As entradas e as saídas de recursos, através de bancos não foram verificadas/conciliadas, pois que, o contribuinte não escriturou tais lançamentos no Livro Caixa, não apresentou outro livro em separado e, mesmo intimado, OPTOU por não apresentar os extratos bancários (Intimação de fls. 03-04, item 2 (filial), 05-06 e 07-08 para a matriz).**

De forma complementar, foram consideradas como outras saídas adicionais de recursos de caixa, os valores apurados conforme Auditoria Registro de Entrada (Quadro 2) e Auditoria PGDAS (Quadro 3), das Planilhas denominadas AUDITORIAS ref. 2010 - 2011 - 2012 (Anexos 2.d, 3.d e 4.d, respectivamente).

Ressalte-se que as saídas de dinheiro do caixa foram segregadas segundo as características inerentes a cada tipo e possíveis de identificação, no LC, como descrito no histórico: **i)** pagto duplic n°, como Pagamento de Fornecedores e **ii)** pagto de aluguel, pró-lábre e outros, como Despesas.

Dentro dos pagamentos com DESPESAS, foram consideradas as administrativas (telefone, salários, etc.), comerciais (marketing e comissões vendedores, etc.), financeiras (multas, IOF, etc.) e tributárias, repita-se, como descrito no histórico dos lançamentos no LC.

Do outro lado do fluxo, ficaram as entradas de recursos, originadas das operações de vendas que a empresa realizou normalmente e que foram declaradas como receitas, na apuração mensal do SIMPLES NACIONAL (PGDAS) e anual (DASN). Documentos relacionados no Relatório Fiscal, item 1.4, anexados, na íntegra, de fls. 183-230 (2010), 368-415 (2011) e 547-575 (2012).

Ao final da recomposição, restou completo o fluxo de caixa em 3 partes básicas, item 8.5 – como explicitado na pág. 4 do Relatório Fiscal:

Após as alegações anteriormente apresentadas, a Impugnante argumenta ser *“o resto presunção, não a permitida em lei, mas a presunção em razão da desconsideração dos documentos de despesas, presunção por não se procurar a verdade material e real”*.

Alega ser empresa conceituada em toda a região há mais de 20 anos, sendo, então, inconcebível imaginar-se como razoável sua intenção em adquirir produtos com documentação fiscal contendo divergências, manter estoque desacobertado ou sequer apresentar saldo credor de caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona os arts. 107 a 112 do CTN, afirmando se tratarem de normas protetoras do contribuinte, que exige, no caso de dúvida, que a interpretação seja obrigatoriamente favorável ao sujeito passivo.

Transcreve excertos jurisprudenciais provenientes dos tribunais administrativos de São Paulo e Minas Gerais, que demonstram que eles têm se posicionado no sentido de repugnar a presunção, em função do caráter de injustiça impregnado em sua prática.

Aduz, ainda, que a Fazenda Pública mineira, ao proceder a autuação embasada em circunstâncias supostas, ignorou princípios basilares do direito, aplicáveis notadamente em matéria tributária, em especial o da legalidade.

Contudo, não obstante os argumentos apresentados, não prospera a tese de que houve uso de presunção ilegal e arbitrária.

Determina o art. 34 da Lei Complementar nº 123/06, que “aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.

Conforme já relatado, a autuação versa sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2010 a 2012, nos termos da presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c inciso II do art. 281 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, aplicado subsidiariamente conforme preceito dos §§ 1º e 2º do art. 49 da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c art. 196 do RICMS/02, constatadas mediante a existência de saldo credor na conta “Caixa”, abaixo transcritos:

### 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:

(...)

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

### Decreto nº 3000/99 (RIR/99):

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

### Lei Estadual nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/02:

Art. 196 - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

Parágrafo único - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

A Fiscalização, amparada nos dispositivos legais acima citados, presumiu que saldo credor seria oriundo de receitas obtidas através de saídas de mercadorias tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário cabível à Autuada.

Ao Fisco, cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, saldo credor na conta "Caixa" ou equivalente.

Com efeito, poderia a Autuada ilidir a acusação fiscal através de anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade dos lançamentos contábeis questionados, o que não o fez quando regularmente intimada para tal e nem mesmo por ocasião da sua Impugnação.

Sendo assim, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

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

Após a apuração do saldo credor, resguardando a coerência e as devidas proporções no que se refere ao desenvolvimento normal das atividades comerciais praticadas pela empresa, que opera, preponderantemente, com a venda no varejo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias submetida ao regime de substituição tributária, foi gerada, então, a obrigação de pagar imposto por substituição tributária, no caso de perfumaria, cosméticos e/ou higiene pessoal (item 24 da Parte 2 do Anexo XV, na época dos fatos), pelas entradas.

No caso das mercadorias sujeitas à substituição tributária, a responsabilidade do destinatário está definida no art. 14, parágrafo único do Anexo XV do RICMS/02.

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

O percentual de participação das mercadorias sujeitas à tributação normal e à substituição tributária foi definido através da distribuição de frequências por alíquotas, via aplicativo auditor eletrônico, com dados fornecidos pela Contribuinte em arquivos eletrônicos tipo Sintegra, no período, indicando que, em média (2010-2011-2012), 89% (oitenta e nove por cento) das mercadorias vendidas são sujeitas ao imposto por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro (Anexo 8), de fls. 1183/1192, dos autos.

Em seguida, foi necessário encontrar a margem operacional (anual), para se verificar a margem de lucro embutida pela empresa em seus preços de vendas, de modo a excluí-la do total, para se chegar ao valor das aquisições de mercadorias com ST, praticados durante cada exercício.

Para tanto, foram utilizados os dados do histórico da empresa contidos na Declaração Anual do Simples Nacional, conforme detalhado em OBSERVAÇÕES, letra a do Relatório Fiscal, fls. 32/33.

Para definição da base de cálculo/ST e cálculo do ICMS/ST sobre o valor das entradas encontradas, foram utilizadas alíquotas e Margem de Valor agregado – MVA médias (médias ponderadas, obtidas a partir da análise de todos os *itens extraídos de notas fiscais eletrônicas de entrada regularmente declaradas pelo contribuinte*, aos quais foram atribuídas, individualmente, as respectivas MVAs constantes na legislação específica do Anexo XV, Parte 2 do RICMS/02 e alíquotas vigentes no período 2010-2011-2012. (Demonstrativo em CD-R - ANEXO 5, denominado NF-e emissão de Terceiros 2010-2012 MVA E ALIQ MÉDIAS – arquivo 5.2), fls. 723.

Considerando-se, então, margem operacional, alíquotas e MVA médias, calculou-se: [(saldo credor apurado \* 89% ref. entr com ST) / (100% + margem operacional)] \* (100% + MVA ST entrada), obtendo-se, então, os valores autuados.

Em atendimento à diligência solicitada pela Assessoria do CC/MG, a Fiscalização (fls. 1.668/1.673) adotou o procedimento de conclusão fiscal para verificar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se as entradas registradas pela Contribuinte eram suficientes para acobertar as saídas declaradas mais as saídas omitidas, apuradas por meio da recomposição do Caixa.

Para tanto se utilizou da seguinte fórmula contábil:

$$CMV = E_i + C - E_f$$

Sendo:

CMV = Custo da Mercadoria Vendida;

$E_i$  = Estoque Inicial;

C = Compras;

$E_f$  = Estoque Final.

Neste procedimento, restou comprovado que a Impugnante de fato adquiriu mercadoria sujeita ao ICMS devido na entrada por substituição tributária, desacobertada de documentação fiscal.

Além disto, verificou-se que os valores destas entradas, encontrados na metodologia adotada pela Fiscalização por ocasião da reformulação do crédito tributário, são extremamente semelhantes aos encontrados na diligência solicitada pela assessoria do CC/MG, como demonstrado nos quadros de fls. 1.669/1671.

Diante disso, não houve a necessidade de nova reformulação do crédito tributário.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas de mercadorias submetida ao regime de substituição tributária.

Corretas também a Multa de Revalidação, aplicada em dobro, nos moldes previstos no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação às mercadorias sujeitas à tributação normal, também corretas as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pelo Fisco, considerando o total das saídas desacobertas, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Correta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, sócios-administradores da empresa Autuada, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

(...)

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75 e do art. 110 do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, aplicada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, a qual este Conselho de Contribuintes está adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA/MG.

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.622/1.623, de acordo com o parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Maria de Lourdes Medeiros.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Relator**