

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.299/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000169070-92
Impugnação: 40.010129342-32
Impugnante: Cerâmica Solar Ltda
IE: 035165395.00-42
Proc. S. Passivo: Rodrigo Ribeiro Pereira/Outro(s)
Origem: DFT/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatado, mediante confronto entre as informações constantes de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da autuada com as notas fiscais emitidas no mesmo período, que o Sujeito Passivo promoveu saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I, Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, com adequação ao disposto no § 2º deste artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – ARBITRAMENTO. Constatada a emissão de notas fiscais consignando valores inferiores aos realmente praticados nas respectivas operações. Infração apurada mediante confronto entre as notas fiscais emitidas e documentos extrafiscais regularmente apreendidos. Arbitramento realizado pelo Fisco com respaldo no art. 51, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, entretanto, exclui-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação hábil, referente a vendas realizadas sem a emissão de notas fiscais ou com a prática de subfaturamento, apuradas mediante o confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada com a sua escrituração fiscal.

Exigem-se o ICMS devido e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75, bem como as Multas Isoladas capituladas, respectivamente, nos incs. II e VII do art. 55 da mesma lei, a primeira pelas saídas desacobertas e a segunda pela prática do subfaturamento.

O processo está devidamente instruído com Ordem de Serviço (fl. 2); Auto de Apreensão e Depósito (fl. 3); Auto de Infração (fls. 4/5); DCM (fl.7); Relatório

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscal (fl. 8/11); Anexo I – Intimação enviada ao Contribuinte (fls.12/89); Anexo II – Resposta à intimação elaborada pelo Contribuinte (fls. 90/95); Anexo III – Planilha Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 96/97); Anexo IV – Documentos apreendidos no estabelecimento do Contribuinte (fls. 98/850); Anexo V – Amostra de DANFES emitidas pelo Contribuinte com preços inferiores aos descritos nos pedidos (fls. 851/944); Anexo VI – Cópia do livro Registro de Saídas, relativa ao período fiscalizado (fls. 945/984).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 986 a 1001 dos autos, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 1004 a 1014.

Após um breve relato dos fatos, afirma que a autuação baseia-se em “conjecturas, ilações e mera presunção do agente fiscalizador” (fl. 988) uma vez que a planilha apresentada pelo agente fiscal tem por consolidadas vendas que efetivamente não se operaram, sendo esta a tese central da defesa.

Diz que nos “PEDIDOS” não há nem sequer a completa identificação das partes (comprador e fornecedor), visto tratarem-se apenas de anotações decorrentes de orçamentos efetivados por telefone, não demonstrando a real entrega de produtos ou o respectivo faturamento.

Neste sentido, diz que não podem ser considerados como suficientes para a comprovação de vendas pedidos emitidos para “João”, “Vanessa” ou “Bodão”, dentre outros que ao menos fornecem o nome completo quando da “consulta”, e que “não há qualquer comprovante de que de fato houve a efetiva venda para essas pessoas não identificadas”.

Assim, afirma que não está caracterizada a ocorrência do fato gerador, tal como entende a Fiscalização, sustentando que considerar tais documentos ou anotações como vendas efetivamente realizadas seria uma conclusão baseada em presunção, uma vez que não possuem “identificação ou correspondência da efetiva circulação de mercadoria” (folha 990).

Aduz ainda que os “pedidos” apreendidos são “blocos sem numeração padronizada” (folha 992), emitidos sem uma sequência lógica e sem a confirmação dos dados necessários para o fornecimento do produto aos supostos adquirentes, o que somente ocorre em momento posterior, quando um pedido é efetivamente convertido em venda.

Contesta a validade de meras anotações, tais como “pedidos”, orçamentos e consultas, como suficientes para serem “considerados documentos fiscais que ensejam o recolhimento do tributo” (folha 992), concluindo assim que o Fisco está utilizando de presunção, uma vez que, diante da ausência de comprovação dos fatos utilizados como base da autuação, não há elementos suficientes para provar a circulação de mercadorias.

Entende que não há vinculação entre o fato gerador e o tributo devido pelo contribuinte, afirmando que o fisco, ao imputar ao contribuinte “a consignação em documento fiscal, de base de cálculo ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída” (folha 993), está sendo “incongruente”, uma vez que considera que os “rascunhos, ou pedidos apreendidos, constituem documentos fiscais”, além de o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fisco considerar “tais papeluchos” (folha 993) como “provas idôneas da circulação de mercadoria” (folha 993).

Finalmente, resume suas alegações, pedindo seja acatado o “fundamento de imprestabilidade dos pedidos apreendidos ao embasamento de fato gerador à incidência tributária, com o conseqüente cancelamento do auto de infração”.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 01/06/2011 (fls. 1.023), decidiu, em preliminar, deferir a juntada de documentos apresentados pelo Contribuinte diretamente no CC/MG (fls. 1.024/1.201), abrindo vista ao Fisco, que se manifestou acerca dos mesmos às fls.1.203/1.206.

DECISÃO

Como se depreende do relatório supra, o deslinde da questão em exame cinge-se à aferição da força probante dos documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento do contribuinte, nos quais se baseia a imputação fiscal.

Certamente tais documentos, por si sós, não comprovam inequivocamente a realização do negócio jurídico da compra e venda das mercadorias. Atuam, na verdade, como indícios da ocorrência dos referidos negócios, cabendo ao Fisco demonstrar a circunstância conhecida e provada, pelo que o convencimento de que o fato gerador do imposto exigido tenha efetivamente ocorrido depende de outras considerações e circunstâncias que envolvem o caso concreto.

Neste sentido, mostram-se robustas as provas trazidas pelo Fisco para sustentar as acusações postas no Auto de Infração, como se verá adiante.

Os indícios, como é cediço, são indicativos da ocorrência de algum fato, fazendo-se necessário a complementação das provas capazes de demonstrar a ocorrências das alegações.

Assim é que o Regulamento dos Procedimentos e do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contém a seguinte norma, a propósito da produção de provas:

Art. 136. Quando dos 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.

Pois bem. Conforme planilhas de fls. 14 a 89 (Anexo I), e demais documentos trazidos aos autos pela Fiscalização para fins de demonstrar a ocorrência do negócio jurídico, verifica-se que há perfeita correlação entre alguns “pedidos” e documentos fiscais emitidos (DANFEs), citando-se, como exemplo, os seguintes:

- Pedido 00013 às fls. 103 e NF-e nº 411 às fls. 852.
- Pedido 00014 às fls. 104 e NF-e nº 412 às fls. 853.
- Pedido 00026 às fls. 108 e NF-e nº 418 às fls. 855 (este, inclusive, com a mesma mercadoria, o mesmo destinatário, a mesma data de emissão e valor do documento fiscal inferior ao do extrafiscal).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E foi essa demonstração suficientemente “provada” nos autos que permitiu à Fiscalização induzir como verdadeiros os negócios jurídicos ocorridos com os demais documentos extrafiscais, já que as circunstâncias das operações nas quais se emitiu o documento fiscal e aquelas sobre as quais não foram emitidas as correspondentes notas fiscais se revelaram idênticas, na forma e no procedimento.

Nessa toada, para fins de demonstrar a existência do negócio jurídico de compra e venda mercantil, o Fisco acostou aos autos (Anexo IV – fls. 98/850) todos os pedidos apreendidos, sendo que em diversos deles pode-se verificar a existência de carimbo com a expressão “PAGO” ou da data de recebimento da mercadoria pelo comprador, vários inclusive com a assinatura do adquirente.

Neste sentido, aliás, mereceu destaque na manifestação fiscal o pedido nº 0001 (anexado à fl. 116), como exemplo de que, mesmo não contendo o nome completo do adquirente (no caso, identificado apenas como “Bodão”), há a assinatura do destinatário e a data do recebimento da mercadoria, o que levou a Fiscalização a afirmar que, “Diante de tal fato, conclui-se que o tal ‘Bodão’ comprou e recebeu a mercadoria descrita no ‘pedido’”.

Tais fatos e circunstâncias autorizam o entendimento de que houve efetivamente o negócio jurídico de compra e venda, com a efetiva saída da mercadoria do estabelecimento da Autuada, já que, além de fugir à lógica mercantil, obviamente não teria nenhum sentido a existência dessas informações em meros “orçamentos feitos por telefone” (tal como insiste a Impugnante em qualificar os referidos documentos extrafiscais apreendidos em seu estabelecimento), principalmente porque, ainda que nem todos contenham o mencionado carimbo ou datas de recebimento, é importante frisar que todos eles contêm o nome do motorista transportador da mercadoria, não sendo crível, pelos mesmos motivos, que tal informação seria ali inserida antes da conversão dos “orçamentos” ou “pedidos” em vendas efetivas, com a entrega das mercadorias.

No tocante ao subfaturamento – emissão de documento fiscal com preço inferior ao real –, serviu-se a Fiscalização da mesma planilha antes mencionada para confronto entre os pedidos e notas fiscais eletrônicas emitidas (DANFES).

No Anexo V, apresentam-se, por amostragem, os DANFES emitidos com preços inferiores e correspondentes aos pedidos, fazendo-se a correlação com as planilhas de fls. 14/89, conforme amostra abaixo, entre outros:

Nº pedido	Comprador	Valor do Pedido (R\$)	Valor do Documento Fiscal (R\$)	Fl.
008	Supermercado Tejotão	420,00	416,00	14
0013	DMO Emp. Part.	1.300,00	411,00	14
0034	Portal Engenharia	2.475,00	420,00	15
0021	Trimacon Mat. Constr.	4.200,00	1.020,00	69

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Visando desqualificar a exigência fiscal, alega a Impugnante que o Fisco utilizou-se de mera presunção para alcançar seu fim.

Como se viu, no entanto, mais que mera presunção, utilizou-se a Fiscalização de prova indiciária, a qual depende de circunstância já provada, como no caso dos autos, em que se demonstra a correspondência entre os pedidos e os documentos fiscais emitidos.

A presunção, por sua vez, largamente utilizada no direito tributário, decorre de lei, podendo ser relativa ou absoluta.

É certo, porém, que tanto a presunção relativa como a prova indiciária admitem prova em contrário, cabendo à parte o ônus de apresentar os elementos capazes de demonstrar suas alegações, em conformidade com o art. 333 do Código de Processo Civil.

Destarte, caberia à Autuada demonstrar a não ocorrência das vendas informadas nos documentos apreendidos, seja pela apresentação de extratos da conta Caixa/Bancos ou outros documentos contábeis ou bancários que refletissem o seu real movimento, seja pela declaração dos clientes constantes como adquirentes nos pedidos ou por qualquer outro meio idôneo de prova admitido em direito.

Assim, considerando que o conjunto probatório trazido aos autos pela Fiscalização induz à conclusão de que o “*modus operandi*” do contribuinte consistia em emitir notas fiscais para acobertar apenas parte de suas vendas, e mesmo assim algumas delas com a prática de subfaturamento, prestando-se os documentos extrafiscais regularmente apreendidos em seu estabelecimento ao controle interno de suas saídas, e tendo em vista em vista que a Autuada não trouxe provas capazes de infirmar as acusações fiscais, consideram-se corretas as exigências, com base no art. 136 do RPTA/MG, ressalvada apenas aquela relativa à multa isolada pelo subfaturamento, pelos fundamentos a seguir.

Em relação à mencionada multa, sustenta a Fiscalização que a mesma foi corretamente aplicada, com base no disposto no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Da simples leitura da primeira parte do dispositivo, no entanto, extrai-se que a conduta apenada consiste em *consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista pela legislação*.

É bem verdade que, regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, de modo que a prática de subfaturamento normalmente se enquadra como hipótese de aplicação da referida penalidade.

Vale dizer, busca a legislação punir aquele que adota base de cálculo do ICMS divergente daquela aplicável à operação em causa, mediante a consignação no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento fiscal de valores a menor ou a maior daquele legalmente definido como base de cálculo, tal como ocorre nas hipóteses de sub ou superfaturamento.

Ocorre que, no caso concreto, apesar de a Autuada ter de fato consignado nas notas fiscais valores divergentes daqueles pelos quais efetuou a venda, isto é, apesar de ter praticado o subfaturamento, tais valores não constituem base de cálculo do ICMS. Isto porque, sendo optante pelo regime do Simples Nacional, não há de se falar propriamente em base de cálculo do ICMS (ou dos outros tributos que o regime engloba, sejam federais ou municipais).

Aliás, mesmo se o quisesse, o contribuinte não poderia informar a base de cálculo do ICMS, seja porque no regime do Simples Nacional ela não existe de forma individualizada por tributo, seja porque é a própria Resolução nº 10/07, do Comitê Gestor do Simples Nacional, que veda essa informação, conforme o disposto em seu art. 2º, § 2º, com a seguinte redação:

Resolução CGSN nº 010, de 28 de junho de 2007

Art. 2º (...)

...

§ 2º A utilização dos documentos fiscais fica condicionada **à inutilização dos campos destinados à base de cálculo** e ao imposto destacado, de obrigação própria, sem prejuízo do disposto no art. 11 da Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007, constando, no campo destinado às informações complementares ou, em sua falta, no corpo do documento, por qualquer meio gráfico indelével, as expressões: (Redação dada pela Resolução CGSN nº 20, de 15 de agosto de 2007)(grifou-se).

Importante ressaltar que, em se tratando de multas tributárias, tal como se dá no direito penal, onde o legislador tributário buscou inspiração, aplica-se o princípio da tipicidade estrita, pelo que há de se verificar a perfeita adequação da descrição legal do tipo penal à conduta infracional, sem o que não caberá a aplicação da penalidade.

Dessa forma, considerando que a Autuada é optante pelo regime do Simples Nacional, e como tal não consigna (ou não pode consignar) nos documentos fiscais emitidos a base de cálculo do ICMS, tem-se que a multa isolada capitulada no art. 55, inc. VII da Lei nº 6.763/75, não se aplica à espécie dos autos, pelo que deve ser excluída das exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fabrício Souza Duarte e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora**

**Raimundo Francisco da Silva
Relator**

CC/MG