

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.632/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170598-69  
Impugnação: 40.010130326-31  
Impugnante: Tropical Cosméticos Ltda  
IE: 001478158.00-84  
Proc. S. Passivo: Pedro Cândido Vilela  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - VALOR INFERIOR AO VALOR EFETIVO - ARBITRAMENTO.** Imputação fiscal de venda de mercadorias acobertadas por notas fiscais consignando base de cálculo diversa da legalmente exigida, uma vez que não correspondia aos reais valores das operações nos termos do art. 13, inciso IV da Lei n.º 6.763/75. A irregularidade foi apurada pelo confronto dos documentos fiscais emitidos no período autuado e aqueles constantes dos arquivos eletrônicos regularmente apreendidos, tais como tabelas de preços, pedidos e controles financeiros. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, devendo ser observada a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Em face da imputação fiscal de subfaturamento, restou evidenciado que a Impugnante reteve e recolheu a menor o ICMS devido pelo regime de substituição tributária. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75, devendo ser ressaltado que a penalidade isolada foi exigida em função da prática de subfaturamento e que o crédito tributário foi reformulado pelo Fisco.

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - SUBFATURAMENTO.** Tendo ficado comprovado nos autos que a Impugnante levou à tributação valores diferentes dos reais, configurou-se o subfaturamento, sendo este um motivo de exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do art. 29, incisos V, VIII e XI da Lei Complementar n.º 123/06 c/c o art. 5º, incisos V e VIII da Resolução CGSN n.º 15/07. O Fisco lavrou o Termo de Exclusão do Simples Nacional diante de tal constatação e, nos termos constantes do Auto de Infração ora analisado, intimou a Impugnante a apresentar sua defesa. Correto o procedimento fiscal devendo a Impugnante ser excluída do Simples Nacional por ter descumprido as regras que garantiriam sua manutenção neste regime diferenciado.

Lançamento e Termo de Exclusão do Simples Nacional procedentes, devendo ser observada a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Decisões unânimes.

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao exercício de 2010:

1) utilização do expediente do subfaturamento nas operações de saída, emitindo documentos fiscais com valores inferiores aos realmente praticados;

2) retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, pois, a base de cálculo do ICMS/ST restou indevidamente reduzida, haja vista o subfaturamento.

As irregularidades acima elencadas resultaram em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido, tanto nas operações próprias quanto naquelas em que a retenção e recolhimento do ICMS estavam a cargo do Sujeito Passivo na condição de substituto tributário.

Acompanha o Auto de Infração o Termo de Exclusão do Simples Nacional (fl. 06).

Exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso I e II e 55, inciso VII.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 329/342, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- contesta a lavratura do "Termo de Exclusão do Simples Nacional" já que os fatos alegados pelo Fisco estão ainda sob julgamento administrativo e, enquanto não houver trânsito em julgado, a exclusão não pode ser executada;

- a Lei Complementar n.º 123/06 explicita os direitos das pessoas a serem excluídas do Simples Nacional, entre eles a data de início da exclusão, o processo administrativo fiscal;

- os agentes fiscais afirmam que apreenderam em seus computadores duas listas denominadas "Tabela de Preços - Distribuidores (Vigência 04/09/2009)" e "Tabela de Preços - Distribuidores (Vigência 22/02/2010)" e, para apurar o seu propalado subfaturamento, dizem que compararam o preço unitário à vista da Tabela com o preço unitário constante da nota fiscal;

- a tabela de preços, ponto central da diferença apurada, não representa o valor real praticado, como quer o Fisco, sendo mero indicador, sujeito a descontos, como acontece com qualquer atividade comercial, no momento da efetiva venda;

- em seu caso, estes descontos são variáveis, chegando até a 50% (cinquenta por cento), conforme prazo de pagamento, da pontualidade e assiduidade do cliente, quantidade vendida, atração ou manutenção de cliente, etc.;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- seus produtos não têm preço fixado por órgão competente, nem o chamado PMPF (preço médio ponderado a consumidor final), nem Pauta de Valores;
- o subfaturamento tem de ser provado por documento irrefutável, operação a operação, venda a venda, não bastando simples indícios, o que não ocorreu no caso;
- o valor da operação constante do documento fiscal é o valor real da transação e não há indício, prova ou elemento concreto que possa dizer o contrário;
- também não se comprovou que o preço constante do documento seja inferior ao corrente na praça do contribuinte, para efeito de arbitramento previsto nos arts. 53 e 54 da Parte do RICMS/02 e 13 da Lei n.º 6.763/75;
- o Egrégio CC/MG nunca ratificou procedimento fiscal baseado simplesmente em tabela de preços, genérica, particular, de uso interno, por não estar essa vinculada efetivamente ao valor real da operação;
- cita decisões do CC/MG acerca da exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75 sobre a base de cálculo da substituição tributária e o Acórdão 13.631/00/2ª que trata da falta de comprovação da infração pelo Fisco;
- vende e vendia produtos para pagamento à vista em quase a sua totalidade, mas, mesmo nos casos de vendas à vista, adota-se a prática do cheque pré-datado, os quais, muitas das vezes, são descontados em bancos ou empresas de factoring;
- o boleto bancário é também prática comum;
- assim, a data da venda do produto pode não coincidir com o mês do recebimento e, o numerário pode não entrar em sua conta bancária no mesmo mês;
- portanto, o regime de Caixa não é condizente com o regime de competência (fato gerador da receita);
- os dois quadros anexados pelos Agentes Fiscais deveriam ser elaborados tendo por base os extratos bancários e não se fundamentando em planilhas quaisquer armazenadas em dispositivos de armazenamento eletrônico sem qualquer elemento concreto que lhe dê suporte;
- possuía duas contas correntes bancárias, nos bancos Bradesco e Itaú sempre fazendo transferência de numerário de uma conta para outra, e, dessa forma, não se pode afirmar que os créditos das contas se referem sempre a pagamento de duplicatas, cheques normais e pré-datados e depósitos em dinheiro (receita de venda);
- o saldo dos créditos poderá aumentar ainda pela devolução de cheques (estorno) e seu novo pagamento (nova entrada de numerário relativa à mesma venda);
- a tributação pura e simples de créditos (entrada de numerário) em conta sem uma pesquisa de sua origem e sua "amarração" a um documento de venda conduz a erros grosseiros e a bitributação;
- cita o Acórdão 18.458/07/3ª do CC/MG;
- os quadros elaborados pelo Fisco, para apuração das bases de cálculo das operações próprias e da substituição tributária e do ICMS normal e ICMS/ST contêm uma série de enganos e erros que os tornam imprestáveis para o fim a que se propõem.

- o procedimento adotado (matematicamente correto) não trouxe prejuízo ao Erário, já que o ICMS/ST foi corretamente calculado, destacado e retido e não há multa isolada para tal anomalia, já que se trata de interpretação diferente da legislação, sem nenhuma intenção de burlar ou de ilidir o pagamento do imposto devido. Não houve fraude, dolo ou simulação.

Ao final, pede o cancelamento do Auto de Infração lavrado e do Termo de Exclusão do Simples Nacional.

#### **Da Instrução Processual**

Às fls. 403/404 o Fisco demonstra que reformulou o crédito tributário com a exclusão das notas fiscais canceladas que, por erro no processamento, haviam sido incluídas no levantamento fiscal.

Foram excluídas as Notas Fiscais n.ºs 001, 003, 004, 017, 026, 098, 168, 197, 219, 235, 240, 241, 251, 253, 269, 275, 282, 285, 286, 302, 307, 311 e 312.

Às fls. 408/409 é concedida vista dos autos à Impugnante que requer cópia dos autos (fl. 411).

A Impugnante volta a se manifestar às fls. 444/446 afirmando que a reformulação do crédito tributário demonstra que suas razões de defesa são fundadas, mas que ainda persistem outros enganos em relação a notas fiscais cuja natureza jurídica da operação é de “*industrialização*”, hipótese em que não se aplica a substituição tributária conforme dispõe o art. 18, inciso II do Anexo XV do RICMS/02. Sustenta ainda que na saída de amostra grátis não há que se falar em ICMS tendo em vista tratar-se de material de diminuto ou nenhum valor comercial. Frisa ainda que os insumos remetidos para industrialização por terceiros gozam do benefício da suspensão e a tributação dos produtos industrializados dar-se-á quando de sua posterior venda.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 448/459, refutando as alegações da defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- o ato administrativo atacado foi praticado com observância de todos os princípios legais e regulamentares, especialmente no tocante à aplicação da legislação tributária vigente, estando revestido de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas necessárias à sua validação;

- o trabalho fiscal foi desenvolvido a partir de documentos e arquivos eletrônicos regularmente apreendidos e copiados no estabelecimento do Sujeito Passivo, dentre os quais merecem destaque os Relatórios Técnicos e Autos de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais, sendo que as irregularidades descritas no Auto de Infração foram apuradas pelo confronto dos documentos fiscais emitidos no período auditado com os documentos apreendidos;

- os documentos apreendidos se constituem em fortes indícios da prática do subfaturamento por parte do Impugnante e a enorme movimentação financeira não declarada surge como prova incontestável das irregularidades praticadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a diferença entre os valores declarados pelo Impugnante no PGDAS e seu faturamento real, consubstanciado na movimentação bancária não declarada, não deixa dúvidas sobre a prática do subfaturamento nas vendas;

- os valores dos créditos bancários efetivados somente no Banco Itaú S.A., dentre os quais nenhum sequer pode ser confundido com transferências entre contas da própria Autuada superam, em mais de dois terços, os valores de receita bruta declarados ao Fisco;

- os valores dos créditos bancários, embora constituam prova robusta do subfaturamento praticado, não foram objeto de tributação direta, como alega, de forma até mesmo leviana, a Impugnante, posto que a apuração do crédito tributário deu-se mediante a recomposição dos valores reais das saídas, com base nas tabelas de preços e demais documentos dos quais foi possível extrair informações sobre as vendas;

- a Impugnante, por absoluta impossibilidade material, não conseguiu apresentar provas objetivas, plenas e robustas que pudessem justificar a existência da brutal diferença entre os ingressos financeiros em suas contas bancárias e os valores constantes dos documentos fiscais que emitiu no período;

- os valores constantes dos documentos fiscais não são os reais; estes são inferiores aos efetivamente cobrados dos destinatários, fato comprovado pela divergência entre receita auferida (créditos bancários) e receita tributada (PGDAS);

- os valores reais das operações de saída constituem a base de cálculo real do ICMS devido nas operações próprias e, por consequência, foi recomposta a base de cálculo do ICMS/ST, nas operações sujeitas a esse regime de recolhimento;

- é absolutamente idôneo o procedimento adotado pelo Fisco, o qual gerou resultados corretos e fidedignos que, obviamente, não podem agradar à Impugnante que, como último recurso, tentou lançar sobre o feito fiscal somente dúvidas, estas sem a mais mínima sustentação;

- como restou comprovado, por meio da prática fraudulenta e dolosa do subfaturamento, o Sujeito Passivo omitiu a maior parte de sua receita, impedindo que essa parcela fosse alcançada pela tributação do Simples Nacional, sistema extremamente benéfico para os contribuintes e, por essa razão, as diferenças apuradas pelo Fisco não estão sujeitas à tributação pela sistemática do Simples Nacional;

- a atuação está pautada no art. 201 da Lei n.º 6.763/75;

- a forma de aplicação das penalidades também está disciplinada na Lei n.º 6.763/75, conforme determina seu art. 209;

- os acórdãos citados pela Impugnante, de modo desnecessário, não podem socorrê-la pelo simples motivo de relatarem situações diversas da dos autos.

Ao final, pede a manutenção do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 14 de fevereiro de 2012, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, exarou despacho interlocutório para que a

Impugnante, considerando seu argumento constante do item 2 (fls. 445/446), elaborasse uma planilha na qual constasse o número da nota fiscal da mercadoria recebida para industrialização, o número da nota fiscal relativa à industrialização realizada e à devolução do material (insumos) recebidos e a comprovação de que o valor por ela recebido em relação a tais documentos é aquele relativo à industrialização (ex.: cópias de cheques ou boleto bancário). Todos os documentos citados na referida planilha deveriam ser juntados aos autos.

Regularmente intimada (fls. 466/467), a Impugnante comparece aos autos à fl. 468 e junta os documentos de fls. 469/512.

O Fisco volta a se manifestar à fl. 514, pugnando pela aprovação e consequente manutenção integral do trabalho fiscal e afirmando que as cópias de documentos juntadas aos autos não constituem fatos novos, nem podem comprovar a origem dos recursos financeiros que deram entrada na conta do Banco Itaú, os quais extrapolam os valores de receita declarados ao Fisco. Ademais, o Sujeito passivo descumpriu parte do Despacho, deixando de apresentar documentos comprobatórios do recebimento dos recursos financeiros e limitando-se a juntar cópias de duplicatas mercantis, de pouco ou nenhum valor probante.

---

### **DECISÃO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido, tanto nas operações próprias da ora Impugnante quanto naquelas em que, por força da legislação tributária em vigor, a retenção e recolhimento do ICMS, estavam sob sua responsabilidade na condição de substituta tributária.

Tal imputação fiscal teria partido das seguintes irregularidades:

- utilização do expediente do subfaturamento nas operações de saída, emitindo documentos fiscais com valores inferiores aos realmente praticados nas referidas operações;

- retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, isto em face da irregularidade retro transcrita, pois, a base de cálculo do ICMS/ST teria sido indevidamente reduzida, haja vista o subfaturamento praticado nas operações próprias.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, incisos I § 2º e I e 55, inciso VII.

Ademais, compete também à Câmara analisar o Termo de Exclusão do Simples Nacional acostado à fl. 06, do qual a Impugnante foi intimada juntamente com o Auto de Infração.

Importante, neste particular, destacar os dizeres constantes do Auto de Infração (fl. 02), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*ACOMPANHA O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO O TERMO DE EXCLUSÃO DO SUJEITO PASSIVO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL.*

De início, cabe ressaltar que, após a primeira manifestação da Impugnante (fls. 330/342), o Fisco efetuou reformulação do crédito tributário, excluindo os valores relativos às notas fiscais canceladas que, por uma falha do sistema, foram incluídas na apuração final do imposto devido (fls. 403/406). Sendo assim a apreciação do lançamento parte desta reformulação.

Importa observar que o Fisco esclarece que o objetivo inicial de seus trabalhos era a “*averiguação de aplicativos instalados nos computadores do contribuinte.*” (fl. 23) e que a Impugnante “*trata-se de indústria fabricante de cosméticos, localizada em Pará de Minas. Com ambiente computacional simples, não havia servidores. A rede era composta de cinco computadores. Segundo apurado no local, o controle de vendas era feito através de planilhas na máquina do setor financeiro. Havia outras máquinas no setor comercial e no almoxarifado*”.

Estes dados constam do Relatório Técnico n.º 04/10, fls. 22/24, citado pela própria Impugnante em sua primeira manifestação nos autos, comprovando que esta o conhecia. No entanto, estes dados não foram refutados pela Defendente.

Ademais, foram apreendidas listas de preço nos equipamentos da Impugnante e os preços unitários dessas listas foram confrontados com os preços unitários constantes das notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas. Disso, resultou diferença de valores de saída, que a Fiscalização considerou como subfaturamento.

Repita-se, foram exigidos ICMS normal (da operação própria), ICMS/ST, multa de revalidação (de 50% e 100% do imposto devido) e a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

A Fiscalização elaborou o Quadro denominado de "Quadro DCTO - Quadro Demonstrativo do Crédito Tributário Original", que resume mês a mês os valores do ICMS-OP, MR (50%), ICMS/ST, MR/ST (100%), bem como a multa isolada aplicada. Desta forma, quantificou-se o valor do imposto devido em cada período de apuração, por infração.

Outro Quadro lavrado foi o "ApCT \_OP - Apuração do Crédito Tributário - Operações Próprias", onde detalham o número da NF-e, data de emissão, descrição do produto, CFOP, a unidade, a quantidade, os valores unitário e total constante da nota fiscal, os valores unitário extraído da tabela apreendida e total, o valor da diferença a tributar da BC do ICMS, a alíquota, e por fim o ICMS devido, tudo item por item. Esse quadro é composto por sessenta páginas, abrangendo o período de janeiro a dezembro de 2010.

Outro demonstrativo elaborado é o "Quadro ApCT \_ST - Apuração do Crédito Tributário - Operações com ST", onde estão descritos o número da nota fiscal, data, descrição dos produtos, CFOP, unidade, quantidade, valores unitário extraído da Tabela apreendida e total, MVA (%), base de cálculo da ST (valor total + MVA), alíquota e, por fim, o valor do ICMS/ST devido de cada item. Esse quadro é composto de vinte e nove páginas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, crucial destacar que a Impugnante teve noção plena de todos os dados, fatos e fundamentos que nortearam o trabalho fiscal.

Portanto, o ato administrativo do lançamento foi praticado com observância dos princípios legais e regulamentares, especialmente no tocante à aplicação da legislação tributária vigente, estando revestido de todas as formalidades necessárias à sua validação.

Acresça-se que as infringências cometidas e as penalidades aplicadas, constantes do lançamento impugnado, encontram-se descritas nas normas citadas no Auto de Infração (fls. 02/03) e no denominado Relatório Fiscal Descritivo (fls. 10/13).

Cabe ressaltar que, após a primeira manifestação da Impugnante o Fisco efetuou reformulação do crédito tributário, excluindo os valores relativos às notas fiscais canceladas que, por uma falha do sistema, foram incluídas na apuração final do imposto devido (fls. 403/406).

Feitas estas considerações iniciais, tem-se que a primeira questão a ser analisada diz respeito à imputação de subfaturamento, pois é a comprovação da ocorrência desta que tornará subsistente o lançamento e a exclusão do Simples Nacional. Neste sentido, faz-se necessário afirmar que não estão sendo exigidas no presente lançamento quaisquer parcelas relativas à exclusão da Impugnante do Simples Nacional. Neste momento está sendo analisada a possibilidade de exclusão diante da imputação fiscal.

O trabalho fiscal sob análise foi desenvolvido a partir de documentos e arquivos eletrônicos regularmente apreendidos e copiados no estabelecimento da Impugnante, conforme documentação acostada aos autos, dos quais merecem destaque os Relatórios Técnicos e Autos de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais (fls. 15/29). Cabe ressaltar que não há dúvida de que os documentos pertencem à ora Impugnante e que foram apreendidos em seu estabelecimento.

As irregularidades descritas no Auto de Infração e seus anexos foram levantadas pelo confronto entre os documentos fiscais emitidos no período auditado e os documentos extraídos dos arquivos eletrônicos regularmente apreendidos (copiados), em especial com as tabelas de preços reais praticados, pedidos, relatórios de venda, controles financeiros e espelhos de notas fiscais.

Dessa forma, ao contrário do alegado pela Defendente, os documentos apreendidos se constituem em fortes indícios da prática do subfaturamento, haja vista as grandes diferenças entre os valores lançados nas notas fiscais eletrônicas emitidas e os constantes das tabelas de preços, pedidos, planilhas de controle de vendas e outros documentos juntados aos autos.

Corroborando as conclusões do Fisco, encontram-se nos autos informações sobre a movimentação financeira não declarada, constante dos extratos de movimentação bancária da Impugnante.

Estes dados, somados aos demais elementos dos autos, surgem como prova das irregularidades praticadas pelo sujeito passivo.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre esse ponto, manteve-se praticamente silente a Defendente, limitando-se a tentar justificar os lançamentos bancários como sendo oriundos de transferências e cheques pré-datados.

A diferença entre os valores declarados pela Impugnante no PGDAS e seu faturamento real, consubstanciado na movimentação bancária não declarada, não deixa dúvidas sobre a prática do subfaturamento nas vendas.

Para que se tenha apenas uma noção da omissão praticada, basta cotejar os créditos bancários lançados somente em uma das contas com as declarações prestadas ao Fisco:

<b>Conta nº 27.419-4 Banco Itaú (Ag. 3043) Total de Créditos em 2010</b>	<b>Valores de Receita Bruta Declarados no PGDAS Total em 2010</b>	<b>Diferença</b>
1.438.599,38	862.889,27	575.710,11

Os valores dos créditos bancários efetivados somente no Banco Itaú S.A., dentre os quais nenhum sequer pode ser confundido com transferências entre contas da própria Impugnante (fls. 157/159), conforme históricos constantes dos extratos, superam em mais de dois terços (66,7% - sessenta e seis inteiros e sete décimos por cento), os valores de receita bruta declarados ao Fisco pela Impugnante.

Importa esclarecer que os valores dos créditos bancários corroboram a acusação fiscal e não foram objeto de tributação direta, como alega a Impugnante, posto que a apuração do crédito tributário deu-se mediante a recomposição dos valores reais das saídas, com base nas tabelas de preços e demais documentos dos quais foi possível extrair informações sobre as vendas.

Ressalte-se que a Impugnante não conseguiu apresentar provas objetivas e robustas que pudessem justificar a existência da diferença entre os ingressos financeiros em suas contas bancárias (faturamento real) e os valores constantes dos documentos fiscais que emitiu no período.

O argumento da Impugnante de que as tabelas não representam o preço real praticado nas saídas, desaparece ao ser confrontado com a prova documental (extratos) da existência de expressiva receita omitida, ou seja, não oferecida à tributação, levando à conclusão de que os valores constantes dos documentos fiscais não são os reais e são inferiores aos efetivamente cobrados dos destinatários, fato comprovado pela divergência entre receita auferida (créditos bancários) e receita tributada (PGDAS).

Sendo assim, as tabelas de preço, apreendidas no estabelecimento da Impugnante em equipamentos utilizados para faturamento e controle de vendas, na ausência de prova robusta que as desconstitua, são documentos idôneos para apuração dos valores reais de venda.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lastreado em prova inequívoca da ocorrência de omissão parcial de receita, via subfaturamento, conforme já demonstrado, o Fisco, com base nos documentos constantes dos arquivos eletrônicos apreendidos, notadamente nas tabelas de preços praticados pela Impugnante, apurou os valores reais das operações próprias de saída adotando os menores preços à vista constantes das tabelas apreendidas.

Cumpra também destacar que a Impugnante poderia, por exemplo, ter demonstrado que recebeu efetivamente os valores lançados nas notas fiscais pelas operações realizadas. Contudo, não alcançou fazê-lo, ainda que de forma exemplificativa.

Assim, devem ser tomados como valores reais das operações de saída, ou seja, aqueles que constituem a base de cálculo do ICMS devido nas operações próprias, os apurados pelo Fisco. Por consequência, correta a recomposição da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações sujeitas a esse regime de recolhimento, apurando-se as diferenças devidas.

Mesmo assim, preocupada com a busca da verdade real, em sessão realizada em 14 de fevereiro de 2012, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, exarou despacho interlocutório dando à Impugnante nova oportunidade para, considerando seu argumento constante de fls. 445/446, elaborar uma planilha na qual constasse o número da nota fiscal da mercadoria recebida para industrialização, o número da nota fiscal relativa à industrialização realizada e à devolução do material (insumos) recebidos e a comprovação de que o valor por ela recebido em relação a tais documentos é aquele relativo a industrialização (ex.: cópias de cheques ou boleto bancário). Todos os documentos citados na referida planilha deveriam ser juntados aos autos.

Regularmente intimada (fls. 466/467), a Impugnante comparece aos autos à fl. 468 e junta os documentos de fls. 469/512.

Contudo, conforme a própria Fiscalização ressaltou em sua manifestação de fl. 514, as cópias de documentos juntadas aos autos não constituem fatos novos, nem podem comprovar a origem dos recursos financeiros que deram entrada na conta bancária na 27.419-4, do Banco Itaú, os quais extrapolam, em muito, os valores de receita declarados ao Fisco.

Ademais, a Impugnante não alcançou atender a parte da determinação da Câmara, deixando de apresentar documentos comprobatórios do recebimento dos recursos financeiros, tais como cópias de cheques e boletos bancários, limitando-se a juntar cópias de duplicatas mercantis.

Desta forma, apesar de a comprovação da efetivação de operações de industrialização ser capaz de alterar os valores exigidos, esta não restou comprovada nos autos, pelo que também este argumento da Impugnante não pode ser acatado.

Assim, das alegações da Impugnante apenas é possível acolher aquelas relativas às notas fiscais canceladas conforme já agiu o Fisco ao reformular o crédito tributário às fls. 403/404.

Realmente a Impugnante, no momento da ação fiscal, encontrava-se enquadrada no sistema do Simples Nacional sendo que, após a conclusão do trabalho

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal e, em face das irregularidades apuradas, foi lavrado Termo de Exclusão do Simples Nacional que também está em apreciação neste momento dada a sua vinculação às exigências de subfaturamento.

Como restou comprovada a prática de subfaturamento, mecanismo pelo qual a Impugnante omitiu parte de sua receita, impedindo que essa parcela fosse alcançada pela tributação do Simples Nacional, tais operações devem ter o tributo sobre elas incidente exigido fora das normas do Simples Nacional.

Por essa razão, as diferenças apuradas pelo Fisco, consoante o disposto na legislação vigente, não estão sujeitas à tributação pela sistemática do Simples Nacional, pois, a prática do subfaturamento possui a mesma natureza de saídas desacobertas levando à aplicação do disposto na Lei Complementar n.º 123/06, especificamente no art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas “a” e “f”, com o consequente cálculo do ICMS devido, e seus acréscimos, pelo sistema normal de apuração, a saber:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;

Em relação à multas cobradas cabe, primeiramente, destacar que os acórdãos citados pela Impugnante relatam situações diversas da dos autos.

Naqueles casos, os autuados não praticaram subfaturamento. As referidas autuações tratam de falta de retenção do ICMS/ST, equívocos na determinação da base de cálculo e falta de inclusão de valores na mesma, ou seja, são situações nas quais não houve redução dolosa da base de cálculo.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da autuação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....  
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;

..... (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento não é a determinada pela Lei n.º 6.763/75, especificamente no art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Lembre-se que a acusação fiscal é exatamente de que a Impugnante não levou à tributação o real valor da base de cálculo subfaturando as operações.

Para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“ Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

**Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

É este exatamente o caso dos autos.

Cumpra destacar que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta exatamente aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Citê-se as decisões deste Conselho de Contribuintes constantes dos Acórdãos n.ºs 18.560/08/3ª, 18.362/09/2ª, 18.574/09/2ª, 19.161/09/1ª e 19.107/09/1ª, que aprovaram a aplicação da multa isolada pela divergência do valor da base de cálculo, nos casos comprovados de subfaturamento em operações sujeitas à substituição tributária.

### **Da Exclusão do Simples Nacional**

Outro objeto de contestação pela Impugnante refere-se à sua exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

Tal procedimento fiscal decorreu do fato de a Impugnante ter se utilizado da prática conhecida como subfaturamento, ou seja, ter praticado infração à legislação tributária de deixar de emitir documentos fiscais de venda de mercadorias neles discriminando a real base de cálculo do imposto, conforme comprovado pelo Fisco.

Analise-se as disposições da Lei Complementar nº 123/06, com os dispositivos da norma aplicáveis ao caso concreto:

Art. 2º - O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários;  
e

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

.....  
§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar;

.....  
Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

.....  
Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

.....  
V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

.....  
§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

.....  
§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

.....  
§ 5º A competência para exclusão de ofício do Simples Nacional obedece ao disposto no art. 33, e o julgamento administrativo, ao disposto no art. 39, ambos desta Lei Complementar.

§ 6º Nas hipóteses de exclusão previstas no caput deste artigo, a pessoa jurídica será notificada pelo ente federativo que promoveu a exclusão.

§ 7º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, a notificação de que trata o § 6º deste artigo poderá ser feita por meio eletrônico, com prova de recebimento, sem prejuízo de adoção de outros meios de notificação, desde que previstos na legislação específica do respectivo ente federado que proceder à exclusão, cabendo ao Comitê Gestor discipliná-la com observância dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

requisitos de autenticidade, integridade e validade jurídica.

O Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinou a exclusão do Simples Nacional na Resolução CGSN n.º 94/11, a saber:

### Seção IX

#### Da Exclusão

#### Subseção I

#### Da Exclusão por Comunicação

Art. 73. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação da ME ou da EPP, dar-se-á:

.....  
II - obrigatoriamente, quando:

.....  
c) incorrer nas hipóteses de vedação previstas nos incisos II a XIV e XVI a XXV do art. 15, hipótese em que a exclusão: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 30, inciso II)

.....  
§ 1º A comunicação prevista no caput será efetuada no Portal do Simples Nacional, em aplicativo próprio. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 30, § 2º)

Comprovada a realização de subfaturamento, conforme se conclui dos elementos dos presentes autos, entende-se como correta a exclusão da Impugnante do regime do Simples Nacional.

Neste sentido, faz-se necessário afirmar que não estão sendo exigidas no presente lançamento quaisquer parcelas relativas à exclusão da Impugnante do Simples Nacional. Assim, não cabe aqui a arguição da Impugnante de que o lançamento não poderia se materializar até que ela fosse efetivamente excluída do Simples Nacional.

Veja-se que esta condição está presente apenas quando existirem efeitos retroativos, o que não é o caso em tela.

Nesta linha, é importante afirmar que apenas após esta decisão administrativa, oportunidade em que o Fisco deverá cumprir os demais ditames constantes da legislação, tais como inscrever a exclusão no Portal do Simples Nacional, estará a Impugnante excluída do Simples Nacional.

Destaca-se, por oportuno, que a exclusão empreendida concedeu regularmente o direito ao contraditório e à ampla defesa no prazo legal de 30 (trinta) dias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, considerando que a decisão definitiva ocorre neste momento em que há a decisão desfavorável à Contribuinte, a exclusão de ofício deverá ser registrada no Portal do Simples Nacional, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro.

Repita-se, pela importância, que deve ser observada a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco, por meio da qual foram excluídos os valores relativos às notas fiscais canceladas que, por uma falha do sistema, foram incluídas na apuração final do imposto devido (fls. 403/406), pois a apreciação do lançamento efetuada pela Câmara partiu desta reformulação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento e o Termo de Exclusão do Simples Nacional. O Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges (Revisor), Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2012.**

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



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	19.632/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000170598-69	
Impugnação:	40.010130326-31	
Impugnante:	Tropical Cosméticos Ltda	
	IE: 001478158.00-84	
Proc. S. Passivo:	Pedro Cândido Vilela	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

Este voto trata da procedência do Termo de Exclusão do Simples Nacional que compõem o presente lançamento.

O Fisco lavrou o termo de exclusão com base nos incisos VIII e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c incisos VIII e XIII do art. 5º da Resolução CGSN nº 15/07, vigente à época, conforme se segue:

**Lei Complementar nº 123/06**

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar;

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

**Resolução CGSN nº 15/07**

Art. 5º A exclusão de ofício da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIII - não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto no caput do art. 2º da Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007; (Incluído pela Resolução CGSN nº 20, de 15 de agosto de 2007)

No entanto, a infração de que trata o presente lançamento não é de falta de emissão de documento fiscal, mas de subfaturamento, que se caracteriza pela conduta do contribuinte que declara a ocorrência da operação ao Fisco, mas com valores a menor do que a efetivamente praticada.

Portanto, tal hipótese é distinta da previsão de falta de emissão de documento fiscal, de que trata o inciso XIII do art. 5º da Resolução CGSN nº 15/07, caso em que o contribuinte não declara qualquer informação ao Fisco da ocorrência da operação.

No entanto, no que se refere à falta de escrituração do livro caixa, conforme informações de fls. 6 não contestadas pela Impugnante, o contribuinte descumpriu tal obrigação no período autuado, o que determina a procedência de sua exclusão do Simples Nacional.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2012.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Conselheiro**