

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.538/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000169934-61  
Impugnação: 40.010130358-60  
Impugnante: WDA Motos Ltda  
IE: 062687750.00-58  
Proc. S. Passivo: Daniel Gontijo de Melo/Outro(s)  
Origem: Diretoria Executiva de Fiscalização/DEFIS

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada saída de mercadoria sem emissão de documentos, cuja base de cálculo das operações foi apurada através do confronto entre os valores mensais de vendas constantes dos relatórios gerenciais (documentos extrafiscais) regularmente apreendidos, com os declarados na Declaração Anual do Simples Nacional–DASN. Correto o critério de apuração uma vez que foi observada a proporcionalidade das saídas de mercadorias sujeitas a ST, em relação as entrada com notas fiscais. Infração caracterizada. Nas saídas de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST exige-se apenas a Multa Isolada de 40% (quarenta por cento), prevista no artigo 55 inciso II da Lei nº 6.763/75. Já nas operações com mercadorias sob o regime normal de tributação, exige-se o ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada previstas respectivamente nos art. 56, inciso II e 55 inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PEÇAS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS devido pela Autuada no recebimento das mercadorias, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Constatou-se por meio de conferência de livros, documentos fiscais e relatórios extrafiscais que a Autuada, no período de 01/01/09 a 30/11/10, promoveu a entrada e a saída de mercadoria sem documento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Auto de Infração foi instruído com os seguintes Anexos:

1. Cópia dos relatórios gerenciais referentes às saídas mensais dos meses de janeiro de 2009 a novembro de 2010 (fls.16/37);
2. Demonstrativo “Apuração das Entradas Desacobertadas” (fls. 39/40);
3. Demonstrativo “Apuração das Saídas Desacobertadas de Documento Fiscal” (fls. 42).
4. Relação das notas fiscais sem comprovação de recolhimento do ICMS/ST (fls.44) e cópias dos documentos fiscais às fls. 45 a 58;
5. Informações sobre operações de 2009 e 2010, prestadas pelo contribuinte em resposta a intimações (fls.60/61);
6. Cópia do Extrato do Simples Nacional abrangendo o período de janeiro de 2009 a novembro de 2010 (fls. 63);
7. Cópia dos avisos de recebimento (AR) referentes às intimações para entrega de livros fiscais e notas fiscais de entrada e saídas (fls.65);
8. Demonstrativo do Crédito Tributário (fls.67);
9. Intimação para comprovação do recolhimento do ICMS/ST referente às notas fiscais especificadas (fls.69/71);
10. Demonstrativo “Distribuição % das Entradas Desacobertadas” (fls.73);
11. Cópia dos Livros de Registro de Entradas 2009 e 2010 (fls.75 a 98).

Restou evidenciado por meio de conferência de livros, documentos fiscais e extrafiscais (relatórios gerenciais de vendas mensais), que a Autuada no período de 01/01/09 a 30/11/10 promoveu a entrada e a saída de mercadoria sem documento fiscal.

Verifica-se que, com relação às entradas, 92,5% (noventa e dois inteiros e cinquenta décimos por cento) se trata de mercadoria sujeita à Substituição Tributária (ST) antecipada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) e Multa Isolada capitulada no inciso II, art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Sobre as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal exige-se ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e Multa Isolada capitulada no inciso II, art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Apurou-se ainda que para parte das mercadorias sujeitas à ST adquiridas com nota fiscal não houve recolhimento do imposto devido. Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), conforme demonstrado em anexo ao Auto de Infração.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 105/127, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 186/193.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG determina realização de diligência, às fls. 195, que resulta na manifestação fiscal de fls. 196/197.

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

A preliminar de nulidade do lançamento arguida não procede, visto que nos autos encontra-se regularmente demonstrada a infração a qual é decorrente de entrada e saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, o que resultou em falta de recolhimento do ICMS/ST e das operações próprias.

O Auto de Infração foi lavrado de conformidade com o disposto no art. 89 do Regulamento dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, tendo sido recebido em 16/08/11 por um dos sócios da empresa, o Sr. Abelar Eustáquio de Rezende, conforme assinatura consignada às fls.04.

Verifica-se que ele também recebeu o “Auto de Apreensão e Depósito – AAD” n.º 00619, lavrado em 30/11/10, para a apreensão de documentos no estabelecimento autuado, e também o “Auto de Início de Ação Fiscal” em 27/05/11, às fls. 08 e 09.

Instrui o Auto de Infração o respectivo “Relatório Fiscal” (fls.10/14) contendo o detalhamento das irregularidades, infringências e penalidades, e da memória de cálculo da base de cálculo das operações de entrada e saída tanto das mercadorias sujeitas a substituição tributária quanto ao regime de tributação normal. O resumo do demonstrativo do crédito tributário encontra-se às fls.13.

Os demais documentos e demonstrativos que embasaram o Auto de Infração estão compreendidos nos Anexos de 1 a 11, sobre cujo conteúdo de cada um deles será tratado adiante.

Depreende-se assim, que não houve qualquer prejuízo ao Sujeito Passivo ou à sua defesa, muito antes pelo contrário, a Autoridade Fiscal, ao cumprir os pressupostos inerentes ao RPTA, facilita o cumprimento da obrigação inadimplida expondo devidamente as infringências e as penalidades, para que o Contribuinte possa cumprir seus compromissos com o Erário.

Todas as informações que compõem o lançamento fiscal foram dirigidas ao Contribuinte de forma clara, precisa e objetiva. Tanto é verdade que em sua defesa a Impugnante rebate item a item o trabalho fiscal, procurou refazer o demonstrativo para apontar suposto erro no levantamento das entradas (fls.126), portanto, sem qualquer prejuízo à compreensão do objeto da autuação, base de cálculo e das exigências cabíveis.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente

enviados ao contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do CTN. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Com efeito, o fato de o sujeito passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Logo, inexistindo os vícios formais ou materiais arguidos, rejeita-se a prefacial de nulidade.

### **Do Mérito**

Versa a autuação sobre exigências fiscais em decorrência de entrada desacobertada e de saída de mercadorias sem emissão de nota fiscal no período de janeiro de 2009 a novembro de 2010, infração que resultou na falta de recolhimento de ICMS/ST e do imposto devido sobre as próprias operações.

No que diz respeito ao objeto da ação fiscal cumpre observar, de início, que o procedimento de apreensão foi formalizado através do “Auto de Apreensão e Depósito – AAD” nº 006192 em 30/11/10 (fls. 08), cuja medida se deu em decorrência da participação da Fiscalização mineira em Operação Especial de Busca e Apreensão realizada no estabelecimento autuado, em conjunto com o Ministério Público, Receita Federal, Receita Estadual e Polícia Militar.

No que tange à forma e procedimento utilizado na ação fiscal para apuração da base de cálculo das operações, deve ser destacado que entre os documentos extrafiscais apreendidos encontra-se o relatório mensal denominado “Resumo de vendas por tipo de transação” compreendendo o período de janeiro de 2009 a novembro de 2010.

Mediante consulta aos dados cadastrais constantes no SICAF, constata-se que o estabelecimento autuado inscreveu-se como contribuinte mineiro em junho de 1997, e encontra-se em atividade - “Ativo”. Quanto à atividade econômica, está classificada no CNAE-F 45.41-2/05, o qual corresponde a “*comércio varejista de peças e acessórios para motocicletas*”. O objetivo social da empresa está expresso na Cláusula 2ª do Contrato Social (fls.121).

Cumpre observar que as empresas enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional, no que diz respeito às obrigações relacionadas à escrituração de livros fiscais, de acordo com § 15, art. 160 Parte Geral do RICMS, estão obrigadas à escrituração do livro Registro de Entradas e Registro de Inventário.

Nesse contexto, passa-se então a tratar das ocorrências (saída de mercadoria sem emissão de nota fiscal e, entrada desacobertada), dos elementos e aspectos que as caracterizam, bem como dos procedimentos utilizados na autuação, observando-se a mesma ordem da descrição no Auto de Infração.

#### **1.Saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal**

Verifica-se que o valor das operações de saídas desacobertadas foi obtido por meio do confronto entre os valores mensais de vendas extraídos dos relatórios gerenciais (fls.16/37) com os declarados na Declaração Anual do Simples Nacional–DASN (fls.137/147).

Como exemplo, no mês de janeiro de 2009 o relatório gerencial revela que as vendas perfazem o montante de R\$ 102.282,22 (cento e dois mil, duzentos e oitenta e dois reais, vinte e dois centavos) fls.16, enquanto o valor declarado na DASN nesse mês é de R\$ 13.703,48 (treze mil, setecentos e três reais, quarenta e oito centavos) fls. 139. Logo, a diferença no valor de R\$ 88.578,74 (oitenta e oito mil, quinhentos e setenta e oito reais, setenta e quatro centavos) representa as saídas de mercadoria sem emissão de documento. O valor das diferenças apuradas em todos os períodos fiscalizados encontra-se no demonstrativo de fls. 42.

Tendo em vista que grande parte das mercadorias comercializadas pela Autuada está enquadrada no regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária, o Fisco calculou a proporcionalidade das mercadorias sujeitas a ST e das tributadas normalmente.

Conforme consta do “Relatório Fiscal” a proporção foi obtida em relação às notas fiscais de entrada escrituradas no período (fls. 10). Desse modo, observada a proporção considerou-se que 92,5% (noventa e dois inteiros e cinquenta décimos por cento) são referentes a mercadorias sujeitas a ST, e o restante 7,5% (sete inteiros e cinquenta décimos por cento) do regime normal de tributação.

A partir desses percentuais foram apuradas as bases de cálculo das operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, e as do regime normal, bem as respectivas exigências fiscais.

Assim, relativamente às saídas de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST, exigiu-se apenas a Multa Isolada de 40% (quarenta por cento), prevista no art. 55 inciso II da Lei nº 6763/75. Quanto às operações com mercadorias sob o regime normal de tributação exige-se o ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada mencionada anteriormente. A memória de cálculo das exigências relacionadas ao item 1 do Auto de Infração encontra-se no “Relatório Fiscal” às fls.11.

## **2.Entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal**

Com base nas informações declaradas pelo contribuinte, o Fisco efetuou o cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, por meio do qual foi possível demonstrar que as receitas de vendas apuradas, em relação à receita de venda real, eram “matematicamente” incompatíveis com o montante de entrada contabilizado, ainda que se considerasse a maior margem de agregação do segmento econômico 50,2% (cinquenta inteiros e vinte décimos por cento).

Para ilustrar, o Fisco cuidou de demonstrar no quadro “**Apuração do CMV Declarado**” (fls.39) que em 2009 o CMV é de R\$ 239.778,31, o que resultaria em um total de receita de vendas no valor de R\$ 360.147,02, logo, significativamente inferior à receita bruta real que é de R\$ 1.508.423,39 lançadas nos documentos extrafiscais (fls.42). O detalhamento da metodologia no “Relatório Fiscal” é apresentado às fls. 11/12, e demonstrativo de fls.39.

A partir desse resultado foi possível confirmar a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal. Assim, com base nas informações (estoque inicial, final e compras) declaradas pelo contribuinte da DASN, se fez necessário quantificar o montante das entradas desacobertadas (base de cálculo),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantamento o qual foi realizado por meio da técnica da Conclusão Fiscal, que se encontra demonstrada às fls. 39 (2009) e 40 (2010). Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02.

Deve ser esclarecido que com relação ao valor das compras/entradas com nota fiscal no ano de 2009, foi considerado o valor de R\$ 681.723,31 por ele estar registrado no livro Registro de Entradas (RE), e devidamente lastreado pelas respectivas notas fiscais. Observa-se que esse valor diverge do informado na Declaração de Apuração do Simples Nacional (DASN) que é de R\$ 820.529,58. Constatada a divergência entre as fontes, o Fisco considerou o valor escriturado no livro Registro de Entrada.

Esse critério se justifica primeiro por se tratar de um dado mais preciso e confiável, uma vez que foi possível confrontar o valor escriturado no RE com as notas fiscais de entrada apresentadas. Além disso, deve ser considerado que de acordo com o RICMS/MG o Registro de Entradas é um livro de escrituração obrigatória para as empresas enquadradas no Simples Nacional. Esses fatos, aliados à inércia do contribuinte quanto ao atendimento à intimação para apresentação de todas as notas fiscais de entrada do período, reforça o entendimento de que o valor declarado na DASN deve ser desconsiderado.

Por essas razões, apenas no que tange a esse dado (compras do ano de 2009) a declaração do contribuinte na DASN perdeu força, uma vez que desacompanhada dos respectivos documentos (notas fiscais de entrada regularmente escrituradas) os quais poderiam comprovar a veracidade do valor declarado.

Na impossibilidade de se determinar o momento exato em que ocorreu o fato gerador (entrada da mercadoria no estabelecimento), considerou-se que as entradas (desacobertadas) tivessem ocorrido na mesma proporção das saídas reais. Dessa maneira, o valor total das entradas apurado na conclusão fiscal foi distribuído mensal e proporcionalmente ao valor das saídas efetivas. A memória de cálculo é apresentada no demonstrativo Anexo 10 de fls. 73.

Quanto às exigências fiscais lançadas, cabe esclarecer que sobre o montante das operações de entrada apurada na conclusão fiscal referente aos dois períodos (2009 e 2010) R\$ 1.424.087,26, exige-se a Multa Isolada de 40% (quarenta por cento), prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6763/75.

Na apuração da base de cálculo e do ICMS/ST, o Fisco utilizou o mesmo percentual das entradas com notas fiscais, ou seja, considerou que 92,5% (noventa e dois inteiros e cinquenta décimos por cento) se referem a mercadorias sujeitas a substituição tributária. Sobre o resultado da aplicação desse percentual, foi acrescentado a Margem de Valor Agregado – MVA de 40% (quarenta por cento), determinando-se assim a **base de cálculo** do ICMS/ST dessas operações.

A obrigação na Autuada com relação ao ICMS/ST advém do disposto no art. 15 e seu parágrafo único, do Anexo XV do RICMS/MG. Confira-se:

### RICMS/MG – Anexo XV

**Art. 15.** O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo,

inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

A exigência da Multa de Revalidação em dobro está respaldada no art. 56 inciso II, e inciso III do § 2º do mesmo art. da Lei nº6763/75.

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 no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Assim, estão corretas as exigências de ICMS/ST calculado à alíquota de 18% (dezoito por cento) e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), além da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº6763/75, devidamente demonstradas às fls.12 e 13.

### **3.Entradas de mercadorias sujeitas a ST, sem comprovação do recolhimento na entrada.**

A acusação está relacionada com parte das entradas de mercadorias sujeitas a ST (na entrada) cuja operação ocorreu acobertada de nota fiscal regularmente registrada no livro RE. Contudo, devidamente intimada (Anexo 9 fls.69 a 71), a Autuada não conseguiu comprovar o recolhimento do imposto referente a 14 (quatorze) documentos fiscais. Os documentos encontram-se relacionados às fls. 44 e cópias às fls. 45 a 58.

Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) conforme demonstradas às fls. 44.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, não procede a alegação da Impugnante de que as mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação tem alíquota diferenciada, tendo em vista que é inscrita no Simples Nacional. Constatada a aquisição, manutenção ou saída de mercadoria sem documento fiscal, o lançamento deve ser feito observando a legislação aplicável aos demais contribuintes do ICMS.

Por oportuno, reproduz-se o art. 9º, § 2º da Resolução nº 30 do Conselho Gestor do Simples Nacional (CGSN), de 07/02/08, que dispõe sobre o assunto:

§ 2º Não serão observadas as disposições da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, casos em que os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

Cabe ressaltar, por fim, que também não se sustenta a afirmação no sentido de que não haveria vantagem em adquirir mercadorias sem nota fiscal, uma vez que o imposto é retido anteriormente por ST. Certo é que o contribuinte que adquire mercadoria sem nota fiscal deixa de recolher, ou permite que o remetente não efetue o recolhimento do ICMS/ST devido. No mesmo sentido, ao promover saída de mercadoria sem emissão de nota fiscal o contribuinte reduz seu recolhimento de impostos efetuado por meio da sistemática do Simples Nacional, prejudicando a União, o Estado e o Município.

Além disso, usufruir vantagem, ou não, é irrelevante para caracterização da responsabilidade tributária, a teor do artigo 136 do Código Tributário. *Verbis*:

Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade dos presentes, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade dos presentes, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Esteve ausente do julgamento deste PTA a Conselheira Luciana Mundim de Mattos

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

Paixão. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 05 de julho de 2012.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

CC/MIG