

Acórdão: 14.381/00/3^a
Impugnação: 40.10046629-38
Impugnante: A.M.C. Ferreira Material de Construção Ltda
Advogado: Terezinha da Silva Abdalla/Outros
PTA/AI: 01.000103758-89
Inscrição Estadual: 687.809612.00-50 (Autuada)
Origem: AF/ Coronel Fabriciano
Rito: Ordinário

EMENTA

Mercadoria - Saída Desacobertada - Conta Caixa/Saldo Credor. Constatado saldos credores na conta caixa, tendo em vista pagamentos à vista de transações comerciais sem a contabilização das mesmas, induzindo, nos termos do § 3º, do art. 838, do RICMS/91, saídas de mercadorias (cimento) desacobertadas de documentação fiscal. Canceladas as exigências de ICMS e MR, por se tratar de mercadoria cujo imposto foi recolhido por substituição tributária.

Obrigação Acessória - Extravio de Nota Fiscal. Constatado o extravio de notas fiscais relativas às aquisições de cimento, legitimando-se a cobrança da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII, da Lei nº 6763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o extravio e a falta de registro em livros da escrita comercial e fiscal da Autuada, de notas fiscais acobertadoras de aquisições de cimento, efetuadas com pagamento à vista, mediante recursos extra-caixa, caracterizando omissão de receitas, e induzindo às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Exige-se ICMS, MR e MI.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 912 a 923, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 934 a 937.

A Auditoria Fiscal solicita diligências às fls. 944 a 945 e 1.236, que resultam nas manifestações de fls. 947 a 950 e 1.238 a 1.240, respectivamente.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.260 a 1.266, opina pela procedência parcial da Impugnação, para que sejam excluídas do crédito tributário as exigências de ICMS e MR, subsistindo apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII, da Lei nº 6763/75.

DECISÃO

Primeiramente, cumpre informar que a perícia grafotécnica nas assinaturas dos documentos de fls. 992 a 1.224, requerida pela Impugnante, deixou de ser apreciada, uma vez que o pedido veio desacompanhado dos quesitos pertinentes aos esclarecimentos que por ventura desejava a Defesa ter.

Desbalizado, portanto, o perito da indicação precisa do que se quer elucidado, inviável se torna a execução da perícia, e, por isso, a CLTA/MG, em seu art. 98, III, juntamente com a Portaria 01/88, do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, determina que o pleito, deste modo apresentado, não seja objeto de apreciação.

Passando propriamente ao exame do mérito da lide, verifica-se que as irregularidades imputadas no AI estão materializadas na constatação de extravio e falta de registro, em livros da escrita comercial e fiscal, de notas fiscais acobertadoras de aquisições de cimento; aquisições, estas, efetuadas com pagamento à vista, mediante recursos extra-caixa, caracterizando omissão de receitas, e induzindo à saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Ou, mais especificadamente, propõe o Fisco que a falta de registro de documentos fiscais de aquisições de cimento, e o pagamento destas aquisições à vista sem se ter a contabilização do desembolso, permite caracterizar a omissão de receitas, e, por conseguinte, a evidenciação de saídas de mercadorias desacompanhadas da competente nota fiscal.

Constituiu-se, assim, o crédito tributário, obtendo-se o ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento), sobre a base de cálculo correspondente ao somatório dos valores consignados nas notas fiscais de aquisições de cimento, que não foram escrituradas pela Impugnante, por período mensal. Ainda, exigiu-se multa de revalidação sobre o imposto considerado devido, e multa isolada no percentual de 40% (quarenta por cento), calculada sobre a base de cálculo antes descrita.

O cerne da Defesa reside em rechaçar a totalidade das operações aventadas pelos documentos fiscais não registrados em sua escrita comercial e fiscal, afirmando que não houve a transação mercantil, e muito menos a tradição da mercadoria para o seu estabelecimento.

Todavia, os elementos trazidos aos autos inferem justamente o contrário da proposição defensiva.

A relação que serviu de marco para a execução do levantamento fiscal, visível às fls. 44/73, apresentada pela fornecedora - *Cimento Cauê S/A*, é toda ela sustentada nas notas fiscais de fls. 75/903, onde consta a Impugnante como destinatária das mercadorias.

Mas não é só. As fls. 74, 992/1.038 e 1.217/1.224 tem-se os canhotos destacáveis acusando os recebimentos das mercadorias, com suas respectivas datas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas - CTCR, de fls. 1.039/1.216, apontam para a efetividade das operações, inclusive sendo eles firmados pelos motoristas e os recebedores/destinatários das mercadorias.

A Impugnante, por sua vez, contesta a autenticidade das assinaturas dispostas nestes documentos, atribuindo a elas a pecha de fraudulentos, argumento este que se manifesta deveras infundado.

Com efeito, remetendo-se às fls. 993 a 996, observa-se, p. ex., as assinaturas atribuídas ao motorista *Sérgio Aparecido da Silva*, aposta em canhotos de notas fiscais registradas e não registradas na escrita comercial e fiscal da Impugnante. Salvo pronunciamento técnico-especializado contrário, o que nos parece despiciendo, todas as assinaturas foram efetuadas pela mesma pessoa, comprovando, sim, a tradição da mercadoria.

Por outro lado, os veículos subcontratados pela transportadora – *CESA Companhia Empreendimentos Sabará*, que realizaram os transportes das mercadorias, são todos pertencentes a familiares e aos próprios sócios da Autuada, conforme resta do exame dos documentos de fls. 1.039/1.216, 1.241/1.247 e 1.248/1.252, relativos aos CTCR contendo, cada um, discriminação do proprietário do veículo; às consultas feitas ao DETRAN relativamente aos proprietários dos veículos transportadores; e às consultas feitas à Secretaria de Segurança Pública, acerca de dados básicos do indivíduo, onde ficam demonstradas as relações familiares existentes entre os proprietários dos veículos transportadores e os sócios do estabelecimento autuado.

A Impugnante, ainda, propõe a prática de fraude de autoria da indústria cimenteira, tida por sua fornecedora (fls. 1.228), a qual estaria indevidamente se utilizando do seu nome comercial; contudo, nenhuma medida de proteção a imagem da empresa, tomada perante às autoridades públicas policiais, ou mesmo órgãos de divulgação, dignou-se demonstrar.

Ademais, parece pouco provável que a fornecedora emita documento fiscal sem que haja especificamente a operação de saída da mercadoria, conquanto, afora os tributos federais incidentes, arcará ela, também, com o ICMS relativo a operação própria que dá causa, e aquele pertinente à operação posterior, do varejista para o consumidor final, dado ao regime de substituição tributária previsto para operações com cimento, tratado na Seção IX, do Capítulo XX, do RICMS/91.

Quanto a forma de pagamento, à vista, das compras das mercadorias, tal circunstância fica comprovada pelas datas idênticas das faturas anexas as notas fiscais, e as que revelam o tempo de emissão destas últimas.

Reconhecida, então, a materialidade das práticas levadas a cabo pela Impugnante, de acordo com a acusação fiscal, urge reportar-se às implicações tributárias que delas sobrevieram.

Razão assiste ao Fisco quando afirma que a falta de contabilização dos pagamentos feitos à vista pelas aquisições de mercadorias - que corroborada pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

extravio e o não registro das notas fiscais acobertadoras destas aquisições -, caracteriza omissão de receitas, presunção *juris tantum* do art. 838, § 3.º, do RICMS/91.

Mas também é verdade, na inteligência da atividade fiscalizadora, que o extravio e a falta de registro de nota fiscal de aquisição de determinada mercadoria, tem por objetivo promover a saída dela mesma desacobertada de documento fiscal, e eximir-se, conseqüentemente, dos tributos incidentes na operação. É puro raciocínio lógico: esconde-se a entrada da mercadoria, para esconder sua saída, sem o que, do contrário, a identificação da prática sonegatória estaria facilitada.

Ocorre que, *in casu*, a única mercadoria, apontada no trabalho fiscal, que teve as aquisições omitidas, é o cimento, e, sendo assim, o ICMS decorrente das operações de saídas do estabelecimento autuado, nas vendas a varejo, já fora retido e recolhido por substituição tributária pela indústria fornecedora.

Destarte, correta se vê a proposição defensiva, já que se exigindo da Autuada o imposto relativamente a operação por ela praticada, estar-se-á querendo o pagamento de igual parcela que outrora fora recolhida pelo substituto.

Vale dizer que a conduta adotada pela Impugnante propõe alcançar a sonegação de impostos e contribuições federais, que recaem sobre os lucros e faturamentos originários das vendas realizadas, e não do ICMS, saliente-se, já recolhido por substituição tributária.

O Fisco, por sua vez, não apresenta nenhum elemento que robusteça o argumento seu de que outras mercadorias, além do cimento, teriam saído sem documentação fiscal, o que bem se poderia ter à vista da apuração de divergências quantitativas, por ventura apresentadas, nos estoques dos itens comercializados.

Disto exposto, a única parcela sobrevivente no crédito tributário é aquela correspondente à multa isolada, culminada com base no art. 55, inciso XII, da Lei 6.763/75, que tem por conduta sancionada *extraviar, adulterar ou inutilizar documento fiscal*, estando, caracterizadamente nos autos, presente a primeira delas.

O montante a este título exigido, pois, recaiu sobre o somatório das notas fiscais de aquisição de cimento extraviadas e não registradas na escrita fiscal da Impugnante, no percentual corretamente aplicado pelo Fisco.

Por oportuno cumpre informar que a multa isolada com base no art. 55, inciso II, da Lei 6.763/75, indicada no AI, é inaplicável à espécie ora tratada. Contudo, nenhuma implicação trouxe ao crédito tributário, na medida que o montante a ela representativo confunde-se com aquele derivado da multa isolada sustentada no inciso XII, do art. 55, da referida Lei, anteriormente discorrida.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar totalmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e a Multa de Revalidação, mantendo-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII, da Lei nº 6763/75. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que apresentará voto em separado, e que o julgava parcialmente procedente para adequar o ICMS e a Multa de Revalidação à proporcionalidade das saídas tributadas, além de manter a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6763/75. Designada Relatora a Conselheira Glemer Cássia Viana Diniz Lobato (Revisora). Participou também do julgamento, a Conselheira Cleusa dos Reis Costa.

Sala das Sessões, 26/10/00.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente

Glemer Cássia Viana Diniz Lobato
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 14.381/00/3ª
Impugnação: 40.10046629-38
Impugnante: A M C Ferreira Material de Construção Ltda
Advogado: Terezinha da Silva Abdalla/Outros
PTA/AI: 01.000103758-89
Inscrição Estadual: 687.809612.0050
Origem: AF/Coronel Fabriciano
Rito: Ordinário

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 100, § 1º, do Regulamento Interno do CC/MG.

RAZÕES DO VOTO

A acusação fiscal referente ao Auto de Infração em questão atestou que a Autuada extraviou notas fiscais de fornecedor, *in casu* Cimento Cauê S.A., não às registrando no Livro Registro de Entradas, pagou essas aquisições à vista, conforme se verifica pela Fatura constante das cópias das próprias notas fiscais anexas, não obstante não possuir recursos contábeis da conta caixa para tal, caracterizando-se, por conseguinte, omissão de receita e induzindo à presunção legal *juris tantum* de saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, nos termos do § 3º do art. 838 do RICMS/91.

O Fisco exigiu ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulando, na peça fiscal, as seguintes infringências e penalidades à legislação tributária:

Infringências

Lei 6763/75

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

RICMS/91

Art. 491 - O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração de serviços de transporte e comunicação utilizados e de entrada de mercadoria, a qualquer título, no estabelecimento.

§ 2º - A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento ou, alternativamente, à data do respectivo desembaraço aduaneiro.

Art. 838 -

§ 3º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, ou outra forma de omissão de receita, induz saída de mercadoria ou prestação de serviço desacompanhadas de documento fiscal.

Penalidades

Art. 55 - As multas, para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso II, do artigo 53, serão as seguintes:

II - por dar **saída** a mercadoria, entregá-la, transportá-la, tê-la em estoque ou depósito, **desacompanhada 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 o inciso forem apuradas pelo Fisco, com base em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

b - quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acompanhada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

XII - por **extraviar**, adulterar ou inutilizar documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco;

Verifica-se de pronto que, inobstante o Fisco ter capitulado duas penalidades por descumprimento de obrigação acessória (art. 55, incisos II e XII da Lei 6763/75), como a exigência específica no Auto de Infração perfaz o montante de 40% sobre a base de cálculo definida e considerando-se que ambas penalidades prevêm o mesmo percentual de exigência (40%), conclui-se que só uma das duas foi efetivamente exigida.

No relatório do Auto de Infração, apesar do Fisco iniciar o relatório pelo extravio de notas fiscais, concluiu o mesmo dispondo que esse extravio foi a consequência que teve como origem, da forma prevista no § 3º do art. 838 do RICMS/91, a formação do “caixa 2”, consubstanciado na presunção legal argüida de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Entende-se, a omissão de receita resultante das saídas desacobertas é que fundamentou a não contabilização das entradas e conseqüente extravio dos documentos fiscais.

Portanto, das considerações acima infere-se ter restado prejudicada a capitulação e exigência da penalidade prevista no art. 55, inciso XII da Lei 6763/75, não por ser inaplicável ao caso em tela, muito antes pelo contrário, pois pelo ângulo da ação fiscal seria perfeitamente cabível a exigência fiscal simultânea das duas penalizações citadas no Auto de Infração, considerando-se a inteligência do art. 211 do RICMS/96, além de outra penalidade relativa à falta de registro de documento fiscal, prevista no art. 55, inciso I da Lei 6763/75, pelo não registro dos documentos extraviados.

O fato argüido de prejuízo da exigência fiscal referente ao dispositivo discutido (art. 55-XII) prende-se ao argumento de que se o Fisco, além de destacar e concluir no relatório do Auto de Infração por saídas desacobertas de documentação fiscal, exigiu, além da Multa Isolada, ICMS e Multa de Revalidação. Coerentemente, como o ICMS e a MR se referem a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a MI exigida deve guardar adequação com o principal exigido. Seria ilógico, *data venia*, a exigência de ICMS e MR por saídas desacobertas e MI por extravio de documentos fiscais.

Sem maiores abstrações e exercícios teóricos relativos a técnicas de interpretação, infere-se que, utilizando-se da interpretação lógica (“desvendar o sentido das expressões, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal”) além da teleológica (finalidade da norma), depreende-se que em razão da exigência de ICMS e Multa de Revalidação, o Fisco exigiu a penalidade isolada concernente a saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal (art. 55-II da Lei 6763/75). Ratificando, seria algo ilógico ou não inteligente a exigência de ICMS e Multa de Revalidação acompanhada apenas pela exigência de Multa Isolada por extravio de documento fiscal.

No mesmo sentido, se atentar-se para a contextualização e interrelação existente entre os dispositivos transcritos, capitulados no Auto de Infração, verificar-se-á que, em que pese a capitulação do citado inciso XII do artigo 55 da Lei 6763/75, todas as infringências se direcionam no sentido da caracterização de que o Autuado deixou de emitir documentos fiscais nas saídas de mercadorias, formando o “caixa 2” que seria utilizado no pagamento, à vista, de mercadorias (cimento) cujos documentos fiscais não foram registrados no livro fiscal competente. Tanto é verdade que o Impugnante refuta categoricamente a presunção de saídas desacobertas.

Ratificando, pois, o entendimento esposado acima, constata-se, *data maxima venia*, incoerente qualquer conclusão relativa a remanescimento de crédito tributário sustentado no artigo 55, inciso XII da Lei 6763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De outro lado, no que tange às argumentações da Impugnante de que não existiram as operações de aquisição de cimento da empresa *Cimento Cauê S.A.*, consubstanciadas pelas cópias das 3ª vias (arquivo fiscal) das notas fiscais anexadas aos autos, constata-se que a alegação da Impugnante apresenta-se diametralmente oposta às provas constantes dos autos.

Além da anexação aos autos das cópias das 3ª vias citadas, o Fisco cuidou, também, de trazer cópias das 2ª vias (comprovante de entrega) dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga emitidos pela transportadora *CESA - Companhia Empreendimentos Sabará*, para acobertar o transporte das mercadorias (cimento) constantes das referidas notas fiscais, além das cópias dos respectivos canhotos noticiando o recebimento das mercadorias.

Interessante destacar que a Impugnante qualifica as operações em questão de inexistentes e assevera haver fraudes de responsabilidade da indústria cimenteira. Curioso, contudo, a fornecedora de cimento emitir aproximadamente 800 (oitocentas) notas fiscais para a Autuada, esta atestá-las como fraudulentas e não haver nenhuma notícia de acionamento judicial de sua parte contra a emitente dos documentos. Não se concebe que pela magnitude dos negócios documentalmente comprovados entre as duas empresas e pelo prejuízo fiscal advindo dos mesmos, ou seja, o Auto de Infração que ora se discute, a Autuada não tenha se proposto a interpor judicialmente a fornecedora.

De outro modo, verifica-se pela data de vencimento da Fatura, constante de cada uma das cópias das notas fiscais anexadas aos autos, que os respectivos pagamentos foram efetuados pela Autuada à vista. Evidencia-se, pois, o saldo credor da conta caixa, uma vez que houve pagamentos à vista de transações comerciais sem que as mesmas tivessem sido contabilizadas pela empresa.

Ora, se está claro que as operações de aquisição de cimento realmente existiram, e como os pagamentos relativos às mesmas, de acordo com os documentos fiscais, foram efetuados à vista, deduz-se a existência de saldo credor da conta caixa, em razão da não contabilização das entradas de cimento, induzindo, nos termos do § 3º do artigo 838 do RICMS/91 além de uma lógica aritmética e contábil, saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Ressalte-se que a omissão de receita, advinda das saídas de mercadorias sem documentação fiscal, necessariamente devem ter ocorrido antes das aquisições do cimento, pelo motivo de que o pagamento referente a essas aquisições ter sido efetuado à vista. Entende-se que a formação do “caixa 2” precede as aquisições de cimento objeto da contenda.

As aquisições realizadas junto à *Cimento Cauê S.A.* contemplam o período de jan/93 a ago/95. Pelo entendimento referente à infração em questão, deve-se, pois, ser evidenciado que a aquisição de cimento de um dia deva ter sido paga necessariamente em razão de uma saída de mercadoria desacoberta (formação do “caixa 2” por omissão de receita proveniente da saída de mercadorias sem nota fiscal) no mínimo realizada no dia anterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, desenvolvendo esse raciocínio lógico-aritmético fiscal e contábil conclui-se que a omissão de receita precede, necessariamente, a não contabilização das entradas, justificada pelo “estouro de caixa” (saldo credor da conta caixa).

Por outro lado, contrapondo a tese da Impugnante de que, segundo a mesma, apenas para efeito de discussão, considerando-se como recebidas as mercadorias constantes das notas fiscais (cimento) a exigência de ICMS, e conseqüentemente da MR, seria um *bis in idem*, ou seja, bi-tributação, verifica-se que o argumento não procede, uma vez que a formação do “caixa 2” provém das saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não necessariamente apenas de saídas de cimento, cujo ICMS do varejista já vem retido na nota fiscal pela indústria. Assim, além do cimento, a Autuada comercializa um leque de outras mercadorias, como por exemplo, artigos de cerâmica, de plástico, de borracha, ferragens, caixas d’água, etc.

Pelo raciocínio acima desenvolvido, a exigência de ICMS e MR pela omissão de receita em razão de saídas de mercadorias desacobertadas deveria ser somente em relação às saídas tributadas; o mesmo raciocínio não vale relativamente à Multa Isolada, que deveria, como assim o foi, ter como referencial toda a base de cálculo referente à omissão em comento.

Por esse motivo é que este voto vencido entende que o Lançamento é parcialmente procedente, uma vez que o valor da exigência fiscal relativa ao ICMS e, conseqüentemente, à Multa de Revalidação, deveria ser definido a partir de apuração, a ser efetuada pelo Fisco, da proporcionalidade, em relação ao total, das operações relativas às saídas tributadas, ocorridas no ano de 1992 além do período sujeito à exigência fiscal, ou seja, jan/93 a ago/95, excluindo-se, por conseguinte, da base de cálculo referente à exigência de ICMS e MR aquelas operações relativas às mercadorias sujeitas ao instituto da substituição tributária, cujo ICMS já foi objeto de destaque em documento fiscal de operação anterior, além da exclusão de outras operações onde não tivesse havido tributação pelo imposto.

Em relação à Multa Isolada, como já explicitado na primeira parte desta fundamentação, mantém-se a base de cálculo total para exigência da penalidade prevista no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75.

Sala das Sessões, 26/10/00.

Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro - CC/MG

GCVDL/EJ/L