

Acórdão: 15.423/01/1.^a
Impugnação: 40.010101612-10
Impugnante: Pizzaria Mangabeiras Ltda.
Proc. Sujeito Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro
PTA/AI: 01.000136084-00
Inscrição Estadual: 062.086783.00-33
Origem: AFIII/6 – Belo Horizonte
Rito: Ordinário

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA. Saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada através do confronto entre os valores escriturados no livro Registro de Saídas, colunas “valor contábil” e “operações sem débito do imposto”, com as notas fiscais série “D” emitidas. Irregularidade admitida pela própria Impugnante. ICMS exigido mediante índice técnico, apurado através da proporção entre as saídas tributadas e não tributadas. Multa isolada aplicada, capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75, corretamente aplicada. Exigências fiscais mantidas.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA. Acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, face à constatação de divergência entre os valores escriturados no livro Diário e aqueles constantes do livro Registro de Saídas. Comprovado que parte dos valores escriturados no Diário referiam-se a vendas efetuadas pelo estabelecimento filial. Exigências fiscais canceladas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Parcelas exigidas: ICMS, MR (50%), MI (20%).

Motivos da autuação:

Constatou-se no período de janeiro/95 a abril/99, mediante conferência das notas fiscais de saídas com os valores escriturados no LRS e através da conferência dos valores lançados como ‘saídas’ no LRS com os valores lançados como ‘vendas’ no livro Diário, que o sujeito passivo acima identificado promoveu saídas de mercadorias sem a correspondente emissão de documentos fiscais e, por conseguinte, recolheu ICMS a menor, apurado mediante recomposição da conta gráfica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 2670/2678 – volume 7), por intermédio de procurador regularmente constituído, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2719/2720.

DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 2.726, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 2.727, oportunidade em que o mesmo informa que em nova análise do livro Diário (1995-1999) constata-se que os valores expressos nos Demonstrativos de Resultado englobam também as saídas da filial, motivo pelo qual reformula o crédito tributário, conforme demonstrativos de fls. 2728/2734, com exclusão dos itens 10.2.1 a 10.2.5 do Relatório Fiscal (fls. 16/19). Foi concedido vista dos autos à Autuada, que não se manifesta.

Em seguida, mediante o Despacho de fls. 2.741 a Auditoria Fiscal indefere o pedido de realização de prova pericial, que não foi agravado pela Contribuinte.

A Auditoria Fiscal, em seu parecer final, opina pela procedência parcial do Lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

DECISÃO

Preliminar:

Preliminarmente, com fulcro no art. 150, § 4.º, do CTN, e considerando-se que o AI foi lavrado em 23/05/00, argüi a Impugnante que todos os fatos geradores ocorridos antes de 23/05/95 estariam alcançados pela decadência.

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (g.n.)

Perceba-se, inicialmente, que tal regra traz, explicitamente, a ressalva de que a homologação não se aplica aos casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A regra insculpida no referido dispositivo legal, aplica-se aos casos de homologação ficta de pagamento, ou seja, aos valores declarados e pagos pelo contribuinte.

Observe-se que, face à constatação de que a Impugnante promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, fato por ela mesma admitido, o Fisco, ao efetuar a recomposição da conta gráfica, para fins de apuração do ICMS devido, levou em consideração todos os lançamentos efetuados pela Impugnante, respeitando, desta forma, a regra contida no § 3.º, do mesmo dispositivo legal.

Noutro enfoque, é entendimento desta Câmara que o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário extingue-se com o prazo previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Assim, relativamente ao exercício de 1995, em consonância com o referido dispositivo, a decadência estaria configurada somente a partir de 01/01/2001.

Como a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do AI em 10/08/2000, conforme documento de fl. 05, não há que se falar em decadência do crédito tributário, fato que motiva a rejeição da preliminar argüida pela Impugnante.

Mérito:

Conforme itens 8.1.1 e 8.1.2 do Relatório Fiscal de fls. 12, infere-se que a exigência fiscal decorre da constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, fato que resultou em recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica (VFA) do período de janeiro/95 a abril/99.

As exigências fiscais relativas à irregularidade descrita no **item 8.1.2**, ou seja, **"Divergência entre os valores lançados como vendas no Diário (Dem. Resultados), em comparação com as saídas lançadas no livro Registro de Saídas"**, foram canceladas pelo Fisco, após a diligência solicitada pela Auditoria Fiscal (fl.

2.726), uma vez que foi constatado que parte dos valores lançados no livro Diário referiam-se a vendas efetuadas pelo estabelecimento filial.

Assim, o crédito tributário remanescente, que se encontra discriminado às fls. 2728/2734 dos autos, se restringe à irregularidade arrolada no **item 8.1.1** do Relatório Fiscal, ou seja, *‘lançamentos no LRS, no campo destinado às operações sem débito do imposto, de valores superiores aos consignados nas Notas Fiscais de Venda a Consumidor – Modelo 2’*.

O Fisco constatou tal irregularidade ao comparar os valores lançados no livro Registro de Saídas, colunas “valor contábil” e “operações sem débito do imposto”, com os valores relativos às notas fiscais série “D1” emitidas, em cada dia do período fiscalizado.

Em tal comparação, conforme planilha de fls. 27/74, ficou caracterizado escrituração de valores no referido livro fiscal, sem a emissão dos documentos fiscais correspondentes.

Há que se reiterar que as exigências fiscais referem-se, exclusivamente, às operações de vendas a consumidor final, não abrangendo as demais operações.

Observe-se que a Impugnante reconhece a prática de tal irregularidade, quando diz em sua impugnação:

- que “os registros sem as respectivas notas fiscais são fatos no seu ramo de negócio – restaurante – pois nem sempre é possível, no momento do atendimento ao cliente, emitir a nota fiscal em função do movimento e da pressa do cliente”.
- que orientou a seus funcionários para não deixarem de emitir as notas referentes às mercadorias tributadas e que as saídas não tributadas são apuradas no final do dia e lançados no Registro de Saídas.

Portanto, relativamente à acusação fiscal propriamente dita, não há controvérsias. A própria Impugnante reconhece que promoveu saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Entretanto, discorda a Impugnante da metodologia utilizada pelo Fisco para apuração do ICMS ora exigido. Assim, faz-se necessário resumir qual foi o procedimento adotado pelo Fisco para apuração do ICMS e das multas por ele aplicadas:

1. O Fisco adotou como base de cálculo, para cada mês do período fiscalizado, a diferença entre os valores lançados no livro Registro de Saídas (valor contábil/operações sem débito do imposto) e os valores correspondentes às notas fiscais de venda a consumidor emitidas;
2. Sabedor que na atividade da Impugnante há diversas situações tributárias (alíquotas distintas, mercadorias com redução da base de cálculo e mercadorias sujeitas à substituição tributária), o Fisco elaborou diversas planilhas no intuito de conhecer a

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

carga tributária, aproximada, a que o contribuinte estava submetido, dentre as quais destacam-se:

- Fl. 2593: Nesta planilha, o Fisco tendo como base o “plantão fiscal” realizado no estabelecimento da Impugnante, entre os dias 26/04/99 a 02/05/99, constatou que foram emitidas 862 notas fiscais série “D1”, num valor total de R\$ 19.826,59, gerando um débito de ICMS no valor de R\$ 1.486,75. Dividindo-se o valor do ICMS pelo valor total das vendas, obtém-se uma “alíquota média de saída” (índice técnico) de 7,5 %;
- Fl. 2594: Planilha elaborada com os dados relativos ao período de 03/05/99 a 09/05/99, semana seguinte ao do plantão fiscal, que resultou numa alíquota média de 7,51 %;
- Fls. 2651/2661: Planilhas elaboradas com os dados relativos ao segundo semestre de 1999, período em que a Impugnante passou a fazer uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF (a partir de setembro/99), onde o Fisco encontrou os percentuais médios de 7,65 %, 7,79 %, 7,47 %, 7,56 %, 7,51 % e 7,36 %.
- Como estes percentuais apresentavam-se coerentes com aqueles obtidos quando do plantão fiscal realizado, o Fisco utilizou, para cálculo do ICMS, o percentual obtido pela média aritmética dos percentuais encontrados, ou seja, **7,55 %** ($7,65 + 7,79 + 7,47 + 7,56 + 7,51 + 7,36 = 45,34 // 45,34 / 6 = 7,55$).

A alíquota média (índice técnico) foi adotada de forma linear, à exceção dos meses de fevereiro a junho/1998, em função da interrupção do benefício da redução da base de cálculo, ou redução inferior aos demais meses (30 % contra 53,33 %), nas operações praticadas pela Autuada;

Comparando-se a referida AMS de 7,55% com os dados apurados nos períodos **anteriores à utilização do ECF**, exemplificados pelas planilhas e gráficos de fls. 2597/2644, evidencia-se **uma enorme distorção** entre os percentuais de venda a consumidor **com e sem** tributação do ICMS, fato que pode ser melhor visualizado pelo gráfico de fls. 2.595 dos autos.

Nesse sentido, a título ilustrativo, vale citar o dia 22/02/98 (fls. 2.617) onde não há registro da venda de uma única mercadoria sujeita à tributação, ou seja, a empresa não teria vendido uma única pizza no referido dia, um domingo, o que se repete nos dias 15, 16 e 17/04/98, conforme quadro de fls. 2.621. Valores irrisórios de vendas tributadas também podem ser facilmente encontrados nas referidas planilhas (exemplo – fls. 2.615), fatos que revelam a inconsistência dos valores levados à tributação pela Contribuinte.

Verifica-se, portanto, que o Fisco baseou-se na análise dos lançamentos efetuados pela própria Impugnante, principalmente a partir do 2º SEMESTRE DE 1999, onde a mesma passou a utilizar EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF).

O procedimento fiscal, ao contrário do que afirma a Impugnante, é tecnicamente idôneo, a teor do disposto no artigo 53, III, IV e art. 194, I e V, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/96 (correspondentes ao art. 78, VI e art. 838, I e V, do RICMS/91), encontrando respaldo, ainda, no art. 148, do CTN, abaixo transcrito:

“Art. 148 – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

A Impugnante discorda da metodologia utilizada pelo Fisco, argumentado que inexistente na legislação alíquota de 7,55 %, sendo a fixação de alíquotas matéria de reserva legal.

Ora, o percentual utilizado pelo Fisco (7,55 %) não é uma alíquota, mas sim um índice técnico, utilizado para não se exigir da Impugnante uma alíquota fixa prevista na legislação, quando se sabe que as mercadorias por ela comercializadas possuem alíquotas distintas, algumas com redução na base cálculo e outras sujeitas à substituição tributária.

Desta forma, o procedimento fiscal visou, única e exclusivamente, exigir da Impugnante o ICMS não recolhido aos cofres públicos, mediante procedimento que mais se aproximasse da efetiva carga tributária a que ela está submetida.

O termo utilizado pelo Fisco – “alíquota média de saída”, nada mais é que uma proporção entre as saídas tributadas e não tributadas.

Noutro enfoque, a teor do disposto no art. 148, do CTN, acima transcrito, bastaria à Impugnante apresentar a relação de mercadorias por ela comercializadas sem emissão dos documentos fiscais pertinentes para que o ICMS fosse calculado mercadoria a mercadoria, com a alíquota correspondente a cada uma delas.

No entanto, ela assim não agiu. Há que ser observado que somente a Impugnante tem conhecimento das mercadorias a que deu saída sem emissão dos documentos fiscais. Ao Fisco não cabia outra alternativa que não a acima narrada.

Outros fatores alegados pela Impugnante na tentativa de elidir o feito, quais sejam, “as transformações pelas quais passou a empresa, tendo criado filial, concedido e cassado franquias, montado uma cozinha (posteriormente sub-utilizada), trabalhou com entrega a domicílio e distribuição de brindes”, não interferem no cálculo da AMS, eis que esta foi apurada com base nas vendas diretas a consumidor. Nesse sentido, o equilíbrio entre as aquisições e as saídas (tributadas ou não) que a Impugnante tenta demonstrar no quadro de fls. 2675 não repercutem no feito, haja vista que englobam outros tipos de saídas que não a **consumidor final**, sendo que estas operações é que não apresentam uma proporção coerente durante o período fiscalizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que concerne as alterações ocorridas na legislação tributária (principalmente no que diz respeito à redução da base de cálculo), infere-se pelas *observações* de fls. 15/16 dos autos, que o Fisco as considerou, não tendo a Contribuinte apontado individualmente qualquer equívoco no trabalho neste sentido.

Quanto à utilização de índice técnico relativo ao 2.º semestre de 1999, de forma retroativa ao período fiscalizado, deve ser observado que o Fisco não poderia utilizar os percentuais observados entre os exercícios de 1995 e 1998, uma vez que foi exatamente neste período que ocorreu a falta de emissão de documentos fiscais. Portanto, os percentuais relativos ao referido período, conforme demonstram os gráficos elaborado pelo Fisco, não são confiáveis.

Por fim, quanto ao acionamento do permissivo legal para redução da multa isolada prevista no art. 55, II, *a*, da Lei n.º 6.763/75, vale realçar que a infração resultou em falta de pagamento do tributo, fato que obsta a atenuação da penalidade, nos termos do art. 53, § 5º, item 3, do mesmo diploma legal.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1.ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, para acatar a reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco, descrita às fls. 2.728/2.734 dos autos, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Cr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 18/12/01.

Francisco Maurício Barbosa Simões
Presidente

José Eymard Costa
Relator

ltmc