

Acórdão: 16.949/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010111589-99
Impugnante: A Botica Ltda.
Proc. S. Passivo: Flávio Augusto Guilherme/Outro
PTA/AI: 01.000143652-50
Inscr. Estadual: 277.869544.00-38
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRA-FISCAL. Constatado saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante o confronto de valores de saídas declarados ao Fisco com valores encontrados em documentos extrafiscais apreendidos. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, previsto no inciso I do artigo 194 do RICMS/96 e 02. Arbitramento da base de cálculo respaldado pelo inciso IV do artigo 51 da Lei n.º 6.763/75 c/c inciso IV do artigo 53, inciso IX do artigo 54 e § 4º do artigo 194, todos do RICMS/02. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em virtude da constatação da prática de saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, no período compreendido entre 01/01/1999 e 16/10/2003, apurada mediante o confronto dos valores de saídas declarados através de documentos fiscais próprios (Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI e Declaração Trimestral - Empresa de Pequeno Porte e Microempresa Inscrição Coletiva - DETRI), com os valores encontrados em documentos extrafiscais apreendidos em 17/10/2003 por meio do Termo de Apreensão e Depósito (TAD) n.º 002832 e em informações obtidas no arquivo eletrônico "recaceit.frx" do programa "Alquimista - Fórmulas 7.517" pertencente à Autuada. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) e Multa Isolada capitulada no inciso II do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 70 a 78, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 194 a 204 e promove a reformulação do crédito tributário conforme demonstrado às fls. 206 a 213.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 222 a 223, que resulta na manifestação de fl. 224.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 226 a 233, opina pela procedência parcial do lançamento de acordo com a reformulação do crédito tributário de fl. 213 e com a exclusão dos valores de saída desacobertada de documentação fiscal transcritos do arquivo eletrônico "recaceit.frx" do programa "Alquimista - Fórmulas 7.517", relativos ao período compreendido entre 01/07/2003 e 16/10/2003.

DECISÃO

Decorrem as exigências fiscais formalizadas da constatação da prática de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante o confronto dos valores de saídas declarados através de documentos fiscais próprios (DAPI e DETRI) com os valores encontrados em documentos extrafiscais apreendidos em 17/10/2003 por meio do Termo de Apreensão e Depósito (TAD) n.º 002832 de fls. 8 e em informações obtidas no arquivo eletrônico "recaceit.frx" do programa "Alquimista - Fórmulas 7.517" pertencente à Autuada.

Observa-se, portanto, que existem duas fontes de informações extrafiscais que subsidiaram a autuação: (i) um caderno com informações de vendas de manipulação, referentes ao período compreendido entre janeiro de 1994 e fevereiro de 2003 e cujo original encontra-se às fls. 45/67 dos autos, e, (ii) informações obtidas no arquivo eletrônico "recaceit.frx" do programa "Alquimista - Fórmulas 7.517" pertencente à Autuada, mediante a transcrição dos valores mensais totais no TAD de fls. 8, referentes a vendas no período compreendido entre 01/07/2003 e 16/10/2003.

Trata-se o TAD de documento lavrado pelo Fisco conforme previsão expressa no inciso II do artigo 51 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, e artigo 202 do RICMS/02, e que se presta para documentar a apreensão e depósito de mercadoria, documentos, objetos, papéis, livros fiscais, meios eletrônicos e cópia de programas e arquivos eletrônicos.

Os valores das saídas de mercadorias contidos em arquivo eletrônico do computador da Autuada foram transcritos pelo Fisco no TAD de fls. 8, compreendendo o período de 01.07.03 a 16.10.2003. Não obstante a inexistência de apreensão física dos respectivos meios eletrônicos ou cópia dos programas e arquivos eletrônicos, o trabalho do Fisco foi acompanhado pelo funcionário da empresa, que assina o TAD, tendo o Fisco narrado de forma coerente o fato noticiado. Assim, aplica-se ao caso o disposto no art. 110 da CLTA/MG, nada provando em contrário a defesa.

Relativamente à parte obtida com base em dados extraídos do caderno apreendido, depreende-se que o trabalho fiscal está instruído com quadros contendo a relação dos valores constantes na documentação extrafiscal e os respectivos valores registrados em DAPI e DETRI, bem como as bases de cálculo das diferenças a tributar e os valores do ICMS, da MR e da MI devidos.

Insta destacar que o trabalho fiscal foi iniciado em 17/10/2003, ocasião em que o Fisco visitou o estabelecimento da Autuada e lá apreendeu citado caderno, o qual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foi detalhadamente discriminado (conteúdo, período de abrangência, n.º das páginas que continham anotações) no TAD n.º 002832 de fls. 8, lavrado em conformidade com o inciso II do artigo 201 e artigo 202, ambos do RICMS/02.

Tal procedimento fiscal encontra amparo no disposto no art. 195 do CTN, que expressamente estabelece que:

"Art. 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los."

Segundo Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª edição, fls. 363):

"O comando - do artigo 195 do CTN - não encerra conteúdo de autoritarismo: é uma imposição inafastável do exercício do dever-poder que a lei atribui aos agentes da administração Tributária, e se reflete num desdobramento do princípio da supremacia do interesse público ao do particular. Não pode, portanto, sofrer embaraços ou enfrentar obstáculos que não os próprios limites, cravados na Constituição, no catálogo dos direitos e garantias individuais."

Acrescenta-se que o *caput* e o parágrafo único do artigo 204 do RICMS/02 estabelecem a exigência de mandado judicial para busca e apreensão apenas para os casos em que a documentação não esteja em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional, ou quando o estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional for utilizado, também, como moradia, situações que não ocorrem na apreensão em tela.

Quanto à alegação de que o funcionário João Batista Ribeiro não acompanhou o Fisco durante a fiscalização, de que assinou sem ler os documentos de fls. 7/8 e de que nada lhe foi dito quanto aos documentos paralelos apreendidos, lembramos que é considerada preposto a pessoa que, no momento da visita da autoridade fiscal, encontrar-se responsável pelo estabelecimento, por força do § 3º do art. 51 da CLTA/MG, sendo que o art. 109 da mesma CLTA/MG estabelece que o AI goza de presunção de legitimidade, que poderá ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo, que, no entanto, não foi apresentada pela Autuada.

Importante destacar que o procedimento adotado pelo Fisco é considerado tecnicamente idôneo e encontra fundamento no que preceitua o inciso I do art. 194 do RICMS/96 e no inciso I do artigo 194 do RICMS/02, sendo que as exigências fiscais encontram-se discriminadas às fls. 206/213 da reformulação do crédito tributário

Assim, considerando que mencionado caderno comprova a prática de venda desacoberta de documentação fiscal, e, por conseguinte, atesta que a inconfiabilidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da escrita fiscal da Autuada, o Fisco apropriadamente arbitrou as vendas do período compreendido entre 01/03/2003 e 16/10/2003 conforme demonstrativo de fls. 212.

Uma vez que resta comprovado que a Autuada não emite regularmente documentário fiscal relativo às operações que promove, o arbitramento do valor da saída desacobertada de documentação fiscal relativas ao período compreendido entre 01/03/2003 e 16/10/2003, efetuado com base na média de janeiro e fevereiro de 2003 por ser mais benéfica à Autuada, é respaldado pelo inciso IV do art. 51 da Lei n.º 6.763/75 c/c inciso IV do artigo 53, inciso IX do artigo 54 e § 4º do artigo 194, todos do RICMS/02.

O Fisco, portanto, elegeu metodologia idônea para apurar tais valores, com o caderno apreendido considerado legítimo e válido como prova da infringência praticada, sem contudo ter sido impedida a apresentação de contra-provas, as quais, no entanto, não foram exibidas.

No tocante à alegação de que a base de cálculo adotada para a aplicação da MI está em desacordo com os valores apurados no levantamento efetuado pela Autuada, esclarecemos que a base de cálculo para cobrança de descumprimento de obrigação acessória é o somatório das diferenças apuradas em todas as saídas, ou seja, tanto aquelas com ICMS já retido por substituição tributária (art. 237 do Anexo IX do RICMS/96 - medicamentos alopáticos no período compreendido entre janeiro de 1999 e março de 2001, dos quais não se exigiu ICMS) quanto aquelas saídas tributadas normalmente (medicamentos manipulados), daí a base de cálculo da MI ser superior à base de cálculo do ICMS.

Destaca-se que a correção do crédito tributário de fls. 206/213 efetuada pelo Fisco levou em consideração todas as alegações de erro material levantadas pela Autuada, exceto quanto às DAPI relativas aos meses de julho e dezembro de 2000, corretamente não acatadas pelo Fisco por não ter sido entregue o recibo de transmissão relativo ao mês de julho de 2000 e pelo fato de a data de transmissão da DAPI relativa ao mês de dezembro de 2000 ser posterior à da ação fiscal em tela.

Verifica-se, portanto, que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, MR de 50% (cinquenta por cento) e MI de 40% (quarenta por cento) capitulada no inciso II do artigo 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que excluía as exigências relativas ao período de março a outubro de 2003. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 16/02/05.

**Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator**

RNL/EJ



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	16.949/05/1 ^a	Rito: Ordinário
Impugnação:	40.010111589-99	
Impugnante:	A Botica Ltda.	
Proc. S. Passivo:	Flávio Augusto Guilherme/Outro	
PTA/AI:	01.000143652-50	
Inscr. Estadual:	277.869544.00-38	
Origem:	DF/Governador Valadares	

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Trata o presente feito de autuação, por falta de emissão de documentos fiscais nas saídas de mercadorias, apurada mediante o confronto entre os valores declarados nos documentos fiscais próprios (DAPI e DETRI) e aqueles constantes de documentação paralela ou extra-fiscal, apreendida em 17.10.03, através do TAD n. 002832 (fl. 08), bem como em informações obtidas através do arquivo eletrônico 'recaceit.frx', do programa 'Alquimista – Fórmulas 7.517', pertencente à autuada.

Importante notar que subsidiaram o trabalho fiscal duas diferentes fontes de informações extra-fiscais:

- a) um caderno com informações de vendas de manipulação, referentes ao período compreendido entre janeiro de 1994 e fevereiro de 2003 (original a fls. 45-67); e
- b) informações obtidas através do arquivo eletrônico 'recaceit.frx', do programa 'Alquimista – Fórmulas 7.517', referente às vendas realizadas entre 01.07.03 e 16.10.03 (transcrição dos valores mensais totais no TAD – fl. 08).

O período fiscalizado pode ser dividido em três partes, de acordo com as provas utilizadas pelo Fisco:

- a) jan./99 a fev./03 – existem dados precisos das vendas realizadas, extraídos do caderno cujo original foi juntado aos autos. O fiscal autuante elaborou, ainda, detalhados quadros, contendo a relação dos valores escriturados no documento extra-fiscal, aqueles registrados em DAPI e DETRI, as

diferenças apuradas e o crédito decorrente;

b) março a junho/03 – dados arbitrados por presunção de continuidade do ‘*modus operandi*’;

C) julho a out./03 – total de vendas extraído de programa de computador, cuja cópia não foi trazida aos autos.

A divergência de voto refere-se ao crédito relativo às alegadas vendas desacobertas ocorridas entre março e outubro de 2003.

Para este lapso temporal, não existe qualquer controle paralelo (demonstrado) que sustente o trabalho fiscal.

Considerando que o mencionado caderno comprova a prática de venda desacoberta de documentação fiscal, até fevereiro/03, e, por conseguinte, atesta a não-confiabilidade da escrita fiscal da empresa, o fiscal autuante presumiu a continuidade do ‘*modus operandi*’ e arbitrou o montante de ‘venda real total’, dos demais meses, baseado no percentual que as saídas declaradas em DAPI representaram nos meses de janeiro e fevereiro de 2003.

Não existem provas da ocorrência de saídas sem emissão de documento fiscal, neste período.

O caderno apreendido não o contempla e os valores das saídas de mercadorias, pretensamente ocorridas entre julho e outubro de 2003, contidos nos arquivos do programa ‘Alquimista’, foram tão-somente transcritos pelo fiscal, no TAD 002832. Não existe apreensão física ou cópia destes arquivos eletrônicos, não se revestindo estes dados do caráter de declaração/confissão ou se prestando como prova da irregularidade alegada.

É indubitável a impossibilidade de se conhecer a verdade absoluta dos fatos, no entanto, é imprescindível que existam provas concretas, mesmo que indiretas, de sua ocorrência.

Neste sentir, calha a transcrição das palavras de Susy Gomes Hoffman:

"Concluimos que no direito, como nas ciências em geral, não buscamos a verdade, que seria a relação total de conhecimento entre o sujeito e o fato a ser desvendado, porque esse não é o conceito da fenomenologia. Assim, buscamos a manifestação do evento, como uma identidade suficiente entre o ocorrido e o que será relatado em linguagem própria do direito, porque somente essa tarefa é possível.

(...)

Todavia, de acordo com o que será apresentado, tal premissa não significa que o direito será algo dissociado da realidade. O direito buscará a identificação entre o ocorrido e o relatado pelos órgãos competentes, identificação essa que será limitada às possibilidades de conhecimento que serão colocadas pelas normas." (HOFFMAN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas : Copola Editora, 1999)

Neste contexto, a utilização de indícios surge como uma técnica para que sejam razoavelmente supridas as deficiências probatórias acerca da ocorrência de determinado fato jurídico tributário, cujo conhecimento direto, através da manifestação do evento, mostre-se impossível ou de difícil aferição.

À luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese, a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do Fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária, que pressupõe a ocorrência do fato gerador, não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

“Não cabe ao contribuinte provar a inoocorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência”. (GRECO, Marco Aurélio. Lançamento, in *Do Lançamento*, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1)

A respeito do tema ônus da prova, convém analisar importante contribuição do jurista Paulo Celso Bergstrom Bonilha, in "Da prova no processo administrativo tributário":

"O vocábulo ônus provém do latim (onus) e conserva o significado de fardo, carga, peso ou imposição. Nessa acepção, o ônus de provar (onus probandi) consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora. Bem de ver que a idéia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa."

O ônus da prova é regulado, no ordenamento jurídico brasileiro, pelo Código de Processo Civil:

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao Autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no direito tributário prevalecem as regras do ônus da prova, que impõem o dever de provar o alegado à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parte em favor de quem a norma corre – exceptuando-se os casos em que a lei dispuser de forma diferente.

O indício somente serve como prova indireta se a sua ocorrência não permitir senão a hipótese da ocorrência do fato a ser provado. Se for possível a alegação de que poderia não ter ocorrido o fato a ser provado (ainda que haja toda probabilidade de que ele tenha de fato acontecido), não se estará diante de uma prova indireta, mas de uma mera presunção. (Luiz Eduardo Schoueri, in Processo Administrativo Fiscal)

No caso em tela, a ocorrência do fato que motivou o lançamento é apenas provável e não certa, já que seria possível a alteração de conduta do contribuinte, passando este a observar a legislação.

A exigência, nestes meses, está baseada em presunção simples, donde tem-se por não provado o fato alegado.

Se a prova de sua ocorrência cabia ao Fisco, então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada, não se sustentando a pretensão.

A razão por que não cabe o emprego de presunções simples é elementar: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador substitua a prova é conceber a possibilidade de que se exija um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

O acima dito encontra amparo legal no Código de Defesa do Contribuinte – lei n.º 13.515/00 -, o qual estatui que:

Art. 20 - São nulas de pleno direito as exigências administrativas que:

I - estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária

(...)

Art. 22 - É vedado à autoridade administrativa, tributária e fiscal, sob pena de responsabilidade:

(...)

VII - arbitrar o valor da operação ou prestação presumindo circunstâncias não comprovadas em relação ao estabelecimento autuado, ressalvadas as hipóteses legalmente previstas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o dito, julgo parcialmente procedente o lançamento, para acatar a reformulação do crédito tributário de fl. 213, excluindo-se, ainda, os lançamentos referentes aos meses de março a outubro de 2003.

Sala de sessões, 16 de fevereiro de 2005.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira – 1ª Câmara do CC/MG

Jdq/ej

CC/MG