

Acórdão: 17.209/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010114654-84
Impugnante: Roberto do Vale Cardoso & Cia Ltda.
Proc. S. Passivo: Adão Alcides Bernardes/Outro
PTA/AI: 01.000148617-37
Inscr. Estadual: 696.889719.0003
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Apurado, através de Conclusão Fiscal (art. 194, V - RICMS), que o Contribuinte, durante os exercícios de 1999 a 2003, deu saída a mercadorias sem o devido acobertamento fiscal, ensejando exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista na alínea a, inciso II, art. 55, Lei 6763/75. Procedimento fiscal levado a efeito ante a comprovada falta de registro de notas fiscais de entrada no livro próprio. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para acatar a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fisco e, ainda, abater do ICMS exigido, os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais não escrituradas, excetuadas as notas fiscais sujeitas à substituição tributária e as referentes às mercadorias destinadas a uso e consumo.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL. Acusação de falta de registro de notas fiscais, relativas a entradas de mercadorias, no Livro Registro de Entradas, durante os exercícios de 1999 a 2003, redundando em aplicação da Multa Isolada, prevista no inciso I, do art. 55, da Lei 6.763/75. Infração não contestada, à exceção das notas fiscais apontadas às fls. 1535. Exclusão, pelo Fisco, das exigências referentes aos documentos citados. Infração, em parte, caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre acusação, relativamente aos exercícios de 1999 a 2003, de saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais, apuradas em Conclusão Fiscal, e falta de registro de notas fiscais de entrada no livro próprio.

Exigências de ICMS (alíquotas diversas), Multa de Revalidação e Multas Isoladas, previstas nos incisos I (falta de registro) e II, alínea a (saídas desacobertas), do art. 55, Lei 6763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1530/1540, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1685/1691, refutando as alegações da defesa.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1691/1698, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Ratificando o relatório supra, a autuação versa sobre acusação, relativamente aos exercícios de 1999 a 2003, de saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais, apuradas em Conclusão Fiscal, e falta de registro de notas fiscais de entrada no livro próprio.

Exigências de ICMS (alíquotas diversas), Multa de Revalidação (MR) e Multas Isoladas (MI), previstas nos incisos I (falta de registro) e II, alínea a (saídas desacobertas), do art. 55, Lei 6763/75.

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no Parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão a compor o presente Acórdão, salvo alterações, especialmente relativamente à concessão dos créditos de ICMS referentes às notas fiscais não escrituradas.

A Autuada constitui-se Empresa de Pequeno Porte, mas, em 1999, enquadrava-se como Microempresa. Não possui o Livro Diário, nem o Razão, consoante Declaração de fls. 07.

O Fisco detectou que o Contribuinte omitira registro, no livro Registro de Entradas (LRE), das notas fiscais listadas às fls. 20/32 e, salvo aquelas citadas na Impugnação (fls. 1535), que determinariam retificação do crédito tributário (fls. 1624/1671), não houve contestação da acusação.

À vista disso, optou, o Fisco, por realizar o procedimento, tecnicamente idôneo, de Conclusão Fiscal, com previsão regulamentar (art. 194, V, dos Regulamentos de 1996 e de 2002).

Dito procedimento, segundo verificado nos Anexos I a V (fls. 15/19, substituídas por fls. 1634/1637), por exercício, consistiu em:

1 - apurar o **custo das mercadorias vendidas (CMV)**: **Ei**(estoque inicial, extraído do LRI) + **Entradas** (registradas ou não no LRE)) (-) **Ef** (estoque final, extraído do LRI);

2 - agregar-lhes as **despesas operacionais** (extraídas da DAMEF) e a **margem de lucro** (para 1999: 17,72%, conforme art. 15, I e quadro III do Anexo X ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/96; para os demais exercícios: 14,18%, conforme Resolução 3075/00), adequada às empresas do ramo de materiais de construção civil;

3 - deduzir as **saídas registradas no livro Registro de Saídas (LRS)**;

4 - sobre a **diferença** encontrada, cobrar **Multa Isolada de 20%** por saídas desacobertas e fazer incidir as **alíquotas de saída** (na proporção das entradas), para se encontrar o **ICMS a exigir e a base de cálculo da respectiva Multa de Revalidação**.

A proporcionalidade por alíquotas empregada nas saídas sem notas fiscais foi definida pelas entradas, como se pode ver na planilha de fls. 45 a 55, substituída às fls. 1663/1671.

Evidencia-se, nos autos, que sobre saídas de mercadorias para uso/consumo próprio e de mercadorias já tributadas por substituição tributária não houve cobrança de ICMS/MR, apenas imposição da MI do art. 55, II, "a", da lei 6763/75.

Sobre o valor total das entradas não registradas aplicou-se a MI de 5%, do art. 55, I, da mesma lei.

Primeiro ponto a se considerar é a legitimidade da Conclusão Fiscal para conferir a regularidade ou não da movimentação mercantil do sujeito passivo, partindo-se da declaração do Contribuinte de que não escritura o Diário nem o Razão.

Diversamente do que alega a Impugnante, a técnica não se presta exclusivamente a detectar saídas abaixo de custo, sobretudo à vista da falta de registro de um número muito grande de notas fiscais de entrada.

Na verdade, a conclusão fiscal é um quantitativo a grosso modo, que opera com valores de entradas, saídas e estoques, com agregação de margem de lucro estimada sobre o CMV acrescido das despesas operacionais, em vez de quantificar unidades movimentadas.

É elementar que a falta de registro de notas fiscais de entrada no LRE, até prova em contrário, induza à convicção de saída de mercadorias sem notas fiscais.

O procedimento não onera a Impugnante, quando se trata de mercadoria sujeita a substituição tributária, da forma como o Fisco procedeu. Se adentrou o estabelecimento com imposto pago, não significa que o valor da nota fiscal de entrada seja o mesmo empregado na saída. O ICMS/ST cobrado por antecipação incide sobre margem de lucro presumida que a Autuada, em tese, agrega ao valor de aquisição, para formar o preço de venda ao consumidor final. Logo, quando as entradas submetidas a ST compõem, com as demais, o montante sobre o qual se adiciona a margem de lucro, não se caracteriza situação de oneração do sujeito passivo, até porque, sobre as saídas sem notas fiscais o Fisco não exigiu imposto na proporção das entradas vinculadas a ST e nem quando destinadas a consumo próprio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem qualquer valia a escusa impugnatória de que a falta de registro de notas fiscais no LRE e de emissão de notas de saída se deveu a ignorância, vez que destinadas a emprego em construção e ampliação de prédio próprio.

De pronto, a ignorância da obrigação, para efeitos tributários, não exime de responsabilidade o infrator, dado o caráter objetivo da infração de natureza tributária (CLTA- art. 2º, § 2º; CTN - art. 136).

Além do mais, não restou provado que todas as notas fiscais não registradas ou que as saídas sem notas se referiam exclusivamente a mercadorias para construção/ampliação de prédio, ainda mais considerando-se que a citada construção envolve, também, construção de residência.

Por outro lado, toda aquisição há que ser registrada e toda saída acobertada por documento fiscal (art. 1º - I, 12- I e 165 do Anexo V ao RICMS/96 e 02). Ainda que a mercadoria se destine a consumo próprio do adquirente, há que emitir nota fiscal para baixa do estoque e estorno do crédito pela entrada. É o que dispõe o art. 73 de ambos os Regulamentos.

Quer a Impugnante que tenha havido agregação de margem de lucro nas saídas de mercadorias para a construção e ampliação de prédio, aduzindo, inclusive, que este, onde se encontra instalada, é objeto de "comodato" com obrigação de fazer, ou seja, que recebeu o imóvel em comodato, mas com o encargo de, às custas próprias, construir um prédio comercial, com apartamentos residenciais no pavimento superior, com no mínimo 1800 (hum mil e oitocentos) m2 (contrato às fls. 1554/1555).

O imóvel ocupado é de propriedade das pessoas físicas **Roberto do Vale Cardoso e Vilmar Cardoso** e teria sido cedido em **comodato** para a pessoa jurídica **Roberto do Vale Cardoso e Cia Ltda.** Pois bem, a pessoa física não se confunde com a pessoa jurídica e nem se configura **comodato** o empréstimo oneroso. Empréstimo oneroso é, se não **locação**, outro contrato **atípico**, mas jamais comodato, até porque característica marcante desta modalidade de contrato é a **gratuidade**.

"Comodato é a cessão gratuita de uma coisa para seu uso com estipulação de que será devolvida em sua individualidade, após algum tempo.

São requisitos do *comodato*:

a) a gratuidade

(...)

É da essência do contrato o uso gratuito da coisa. Do contrário, haverá locação, se a remuneração for em dinheiro, ou contrato atípico, se consistir em prestação de fatos. (...)

O comodato é contrato essencialmente *gratuito*. Pela cessão do uso da coisa, não pode o comodante

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receber qualquer retribuição. Se a estipular, terá desfigurado o contrato, convertendo-o em locação."

(**GOMES**, Orlando. Contratos. RF. Forense. 2002. P. 314/315)

De se ver, portanto, que não se trata de imóvel próprio. Se realmente tiver havido saída de mercadoria para emprego em construção e ampliação de imóvel (confira-se que se constróem mesmo apartamentos residenciais no segundo pavimento), o fora para terceiro, daí, mais do que nunca, a necessidade da emissão de notas fiscais de saída e não para simples estorno.

Outro aspecto saliente é que o ramo de atividade da Autuada é o "comércio de materiais de construção". Logo, as saídas sem notas tanto poderão ter sido para as pessoas físicas proprietárias do imóvel quanto para terceiros.

Ponto outro a merecer comento é a alegação de que o Fisco deveria ter concedido à Autuada o tratamento tributário próprio à EPP. A pretensão não tem cabida:

RICMS/96 - Dec. 39.394/98

Anexo X

Art. 30 - A modalidade de pagamento prevista neste Anexo não é aplicável:

(...)

VIII - à operação ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal;

RICMS/96 - Dec. 40.987/00

Anexo X

Art. 46 - A modalidade de pagamento prevista neste Anexo não é aplicável, observado o disposto no § 2º do art. 47 deste Anexo:

(...)

IX - à operação ou à prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, ou com documento fiscal falso ou inidôneo, ainda que objeto de denúncia espontânea;

Esta disposição repete-se no art. 52, IX, do Anexo X ao RICMS/02.

Por conseguinte, não houve tratamento híbrido, por parte do Fisco, mas cumprimento de disposição da legislação.

Quanto às penalidades isoladas, correta se fez a imposição da MI (art. 55, II, "a" da lei 6763/75) para as saídas desacobertadas apuradas, como também da MI de 5%

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(art. 55, I, da lei 6763/75) pela falta de registro de documentos fiscais. Se a Impugnante não registra o livro Diário, obviamente não há falar em redução da MI a 2%.

Bem lembra o autor do feito, o art. 55, I, "b", da lei 6763/75 se presta para o caso de falta de registro de nota fiscal de saída, em que o imposto tivesse sido recolhido, o que não é o caso dos autos. A MI é por falta de registro de entradas no LRE.

No que tange à arguição feita pela Impugnante, relativamente ao aproveitamento dos créditos destacados nos documentos fiscais não registrados, verifica-se que, tratando-se de contribuinte sujeito às normas concernentes ao sistema Micro Geraes/Simples Minas, não existe possibilidade de apropriação de créditos do imposto fora das previsões pertinentes.

Nesse sentido, considerando-se, além do fundamento supra, os pressupostos da regra da não-cumulatividade, prevista na Constituição, decide-se por abater, do ICMS exigido no Auto de Infração, os créditos destacados nas notas fiscais não escrituradas, excetuando-se, por óbvio, as notas fiscais sujeitas à substituição tributária e as referentes às mercadorias destinadas a uso/consumo do estabelecimento.

De se observar que, diferentemente da assertiva impugnatória, não se trata o trabalho fiscal de presunção ou arbitrariedade, mas de bem aplicada técnica de apuração. Zeloso o Autor até mesmo quanto à definição das alíquotas de saída na proporção das entradas, para não ocasionar prejuízo ao sujeito passivo.

Dessa forma, de todo o exposto, verifica-se que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

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 às fls. 1624/1671 e, ainda, para abater, do ICMS exigido, os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais não escrituradas, excetuadas as notas fiscais sujeitas à substituição tributária e as referentes às mercadorias destinadas a uso/consumo. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Revisora), que além das adequações mencionadas reduzia a Multa Isolada do art. 55, I, da Lei 6763/75 a 2% (dois por cento), em relação aos documentos fiscais inerentes as mercadorias sujeitas a substituição tributária. Vencido, também, em parte, o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões que, além das adequações promovidas pelos votos condutores, excluía as exigências inerentes à acusação de saída desacobertada. Participaram do julgamento os signatários e os vencidos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adão Alcides Bernardes e, pela Fazenda

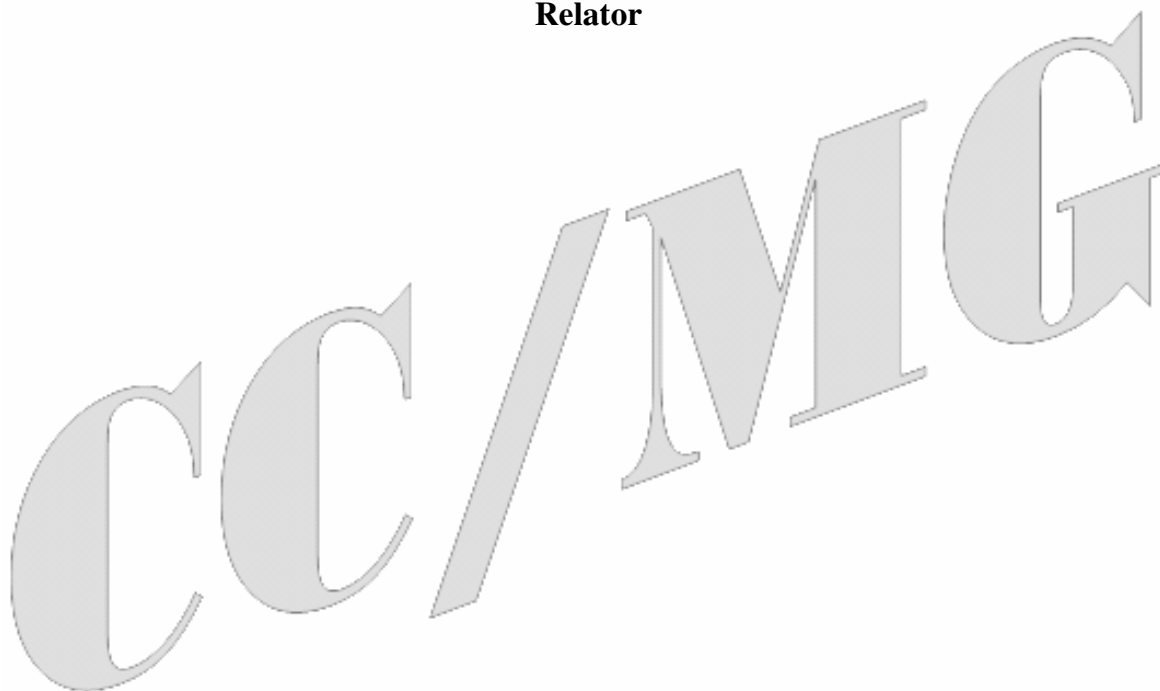
CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública Estadual, o Dr. Elcio Reis.

Sala das Sessões, 27/07/05.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Edwaldo Pereira de Salles
Relator



Acórdão: 17.209/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010114654-84
Impugnante: Roberto do Vale Cardoso & Cia Ltda.
Proc. S. Passivo: Adão Alcides Bernardes/Outro
PTA/AI: 01.000148617-37
Inscr. Estadual: 696.889719.0003
Origem: DF/Uberlândia

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente feito decorre de fiscalização no estabelecimento do contribuinte, finda a qual se constatou:

1. saídas desacobertadas – mercadorias sujeitas a substituição tributária e mercadorias com tributação normal;
2. falta de escrituração, no LRE, das notas fiscais relacionadas.

A divergência de voto restringe-se ao percentual da multa isolada do art. 55, I, da Lei 6763/75, que deverá incidir sobre o valor das notas fiscais não registradas.

Foram arroladas, no Anexo VI, várias notas fiscais que não teriam sido devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas. Dentre estas, encontram-se documentos que se referem a mercadorias sujeitas a substituição tributária. Nestes casos, houve prévia retenção do imposto.

Não obstante, nestes casos, a falta de escrituração não importar sonegação de ICMS, foi aplicada a multa isolada do art. 55, I, indistintamente, a todos os documentos não escriturados.

‘Data venia’, não é o que determina o referido dispositivo:

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

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

Efeitos de 1º/11/2003 a 05/08/2004 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzindo-se a 5% (cinco por cento), quando se tratar de:"

a) entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro diário;

b) saída de mercadoria ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido.

A alínea b contempla casos em que as saídas dos produtos foi tributada e, por óbvio, se o imposto foi antecipadamente recolhido, a saída foi tributada.

O objetivo deste redutor é apenas mais brandamente os casos em que a falta de registro não teve por intuito a sonegação do imposto. Por esta razão, não há que se falar que o mesmo só é aplicável em se tratando de notas fiscais de saída de mercadoria.

Ademais, a alínea b refere-se a saídas de mercadorias cujo imposto tenha sido recolhido; não a notas fiscais de saída de mercadorias com imposto destacado, pois, neste caso, bastaria ressaltar os casos em que estas notas estivessem escrituradas no LRAICMS, a exemplo do que foi feito, na alínea a, com as entradas registradas no livro diário.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para acolher a reformulação de fls. 1624-1626 e, ainda, para reduzir a 2% o percentual da multa isolada do art. 55, I, relativamente às notas fiscais que consignam mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Sala das Sessões, 27/07/05.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira

Acórdão:	17.209/05/1 ^a	Rito: Ordinário
Impugnação:	40.010114654-84	
Impugnante:	Roberto do Vale Cardoso & Cia Ltda.	
Proc. S. Passivo:	Adão Alcides Bernardes/Outro	
PTA/AI:	01.000148617-37	
Inscr. Estadual:	696.889719.0003	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no Acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A forma com o Fisco apurou a saída desacobertada está demonstrada aos itens 1, 2, 3 e 4 da réplica, fls. 1686 a 1687. Entretanto, apesar de negar o Fisco, a fórmula por ele utilizada conduz à conclusão de saída abaixo do custo e não se saída desacobertada.

Concluir por saída desacobertada é caminhar por campo da ficção e apurar indício de irregularidade. No entanto, este caminho não permite a certeza, a firmeza e a convicção necessárias para uma acusação fiscal.

A margem de lucro que faz agregar o Fiscal Autuante é buscada no art. 25 e no quadro III, ambos do anexo IX do RICMS/96. Mas esta margem de lucro é tomada tão somente para o cálculo do imposto e não para se afirmar que efetivamente esteja sendo o lucro efetivo do Contribuinte. Se o lucro é estimado, o lucro faz parte da equação fiscal, o resultado também é estimado. Daí, porque, ausente a certeza para a acusação.

É da réplica fiscal que se extrai a expressão demonstradora da incerteza: “... estimando-se o total das saídas;” (fls. 1687). Também a Auditoria Fiscal, em sua Manifestação final, às fls. 1695, afirma: “a conclusão fiscal é um quantitativo a grosso modo”.

Mais ainda, pela equação adotada pelo Fiscal Autuante, outra poderia ser a acusação, como tributo recolhido a menor. Ou seja, ao se agregar o margem de lucro legal para efeito de cálculo do ICMS, demonstrado restou que o ICMS apurado foi maior que o recolhido. Porém, o que é certo é que a acusação de saída desacobertada não se faz demonstrada nos autos e nem mesmo pode ser alcançada pelo percurso matemático adotado pelo Fiscal Autuante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, é o voto deste Conselheiro, ultrapassando os votos vencedores, para excluir, ainda, a exigências de saídas desacobertas: pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação fiscal do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1624/1671 e, ainda: 1) para abater do ICMS exigido, os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais não escrituradas, excetuadas as notas fiscais sujeitas à Substituição Tributária e as referentes às mercadorias destinadas ao uso/consumo; e 2) para excluir as exigências inerentes à acusação de saída desacoberta.

Sala das Sessões, 27/07/05.

Francisco Maurício Barbosa Simões
Conselheiro

CC/MG