

Acórdão: 16.976/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010112937-99
Impugnante: Supermercado JB Ltda
Proc. S. Passivo: Reinaldo Ferreira de Queiroz
PTA/AI: 01.000144375-28
Inscr. Estadual: 271.184251.0667
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - SAÍDAS FICTÍCIAS - EMISSÃO QUE NÃO CORRESPONDE A UMA EFETIVA SAÍDA. Configurada, nos autos, a simulação de operações de vendas de mercadorias isentas para compensar saídas tributadas não levadas a registro nos livros fiscais. Legítima a exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no art. 55, III da Lei 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação de simulação de saídas de mercadorias, no período de outubro/2002 a outubro/2003, mediante a emissão de cupons fiscais referentes a mercadorias isentas.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no art. 55, III, da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 882/911, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.154/1.177.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.181/1.190, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

DAS PRELIMINARES

A Autuada argüi nulidade do lançamento, invocando ofensa ao princípio da ampla defesa, por não ter havido a completa devolução dos documentos entregues ao Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, revelam os autos (fls. 948) e, em especial, os esclarecimentos trazidos pelos autores do feito (fls. 357/362 e 1.160/1.163), que, de um volume de 134 caixas de documentos entregues ao Fisco, 3 caixas continuaram em poder da Autoridade administrativa, documentos estes apreendidos de forma regular, conforme notícia o TAD de nº 012091 (fls. 08/18).

Necessário ressaltar que a documentação em poder do Fisco, reacondicionada em um número maior de caixas (oito), versa sobre bobinas de fitas-detalhes, das quais constam os cupons fiscais que ensejaram a presente autuação, constituindo, assim, provas a favor do Fisco.

De notar-se que, não obstante a apreensão regular de uma parte dos documentos, foram fornecidas ao Contribuinte cópias de todos os cupons fiscais objeto da presente autuação, conforme esclarece a autoridade autuante às fls. 354/362.

Como bem assinala o Fisco, a não devolução da totalidade dos documentos ao Contribuinte não inviabilizou a formulação de defesa, vez que os elementos probantes da acusação são essencialmente os cupons fiscais referentes à simulação de vendas de mercadorias isentas, emitidos para compensar vendas tributadas não levadas a registro no Livro Registro de Saídas. Assim, notas fiscais de entrada, comunicados ou atestados de intervenção em ECF, ainda que não tivessem sido devolvidos ao Contribuinte, o que não é o caso, não se constituem documentos imprescindíveis à defesa do ilícito em discussão.

Também não assiste razão à Impugnante quando requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, alegando esgotamento do prazo de validade do TIAF - Termo de Início da Ação Fiscal.

A CLTA/MG, em seu art. 52, estabelece que o citado Termo terá validade por 90 (noventa) dias. Contudo, o parágrafo único do mencionado artigo assim dispõe:

Art. 52 - (...)

Parágrafo único - Esgotado o prazo previsto neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, não exercido, ensejará a lavratura do AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Portanto, se o Sujeito Passivo não exerceu o direito à denúncia espontânea, devolveu-se ao Fisco o direito à constituição do lançamento, o que de fato ocorreu.

Assim, não resta configurado o aludido cerceamento do direito de defesa, por suposta supressão de documentos pelos agentes do Fisco, nem presentes quaisquer vícios capazes de ensejar a nulidade do lançamento.

DO MÉRITO

A autuação versa sobre a acusação de simulação de saídas de mercadorias (frutas, verduras e legumes), no período de outubro/2002 a outubro/2003, mediante a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emissão de cupons fiscais referentes a mercadorias isentas, para compensar saídas de mercadorias tributadas, mas não declaradas ao Fisco.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no art. 55, III, da Lei 6.763/75.

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

O trabalho fiscal tem por alicerce a constatação de emissão de inúmeros cupons fiscais, cujos números foram relacionados no "Anexo I" (planilhas de fls. 24/36) e cópias, por amostragem, foram apensadas às fls. 37/67.

Da análise dos cupons fiscais citados, pode-se destacar diversos aspectos que induzem à convicção da simulação a que se refere o Fisco, aspectos que fogem à normalidade verificada no comércio varejista, em especial em supermercados, nas vendas destinadas a consumidor final.

A primeira constatação a ser destacada é a de que os cupons fiscais constam, exclusivamente, de mercadorias isentas de ICMS, verduras e legumes, elencados no item 12 do Anexo I, do RICMS/02 e outras mercadorias não tributadas pelo Contribuinte, embora não alcançadas pela isenção, tendo em vista a ressalva contida no subitem 12.1, alínea "a" (ex. pêra e maçã - fls. 41, 43, 46).

Percebe-se que tais cupons começaram a ser emitidos em outubro/02, com valores totais próximos de R\$2.000,00, chegando a mais de R\$25.000,00 em outubro/03 (ex. fls. 62), ressaltando a tendência sempre crescente, conforme demonstra o Fisco no gráfico de fls. 1.167.

Quis o Contribuinte fazer crer que um único cliente, na condição de consumidor final, comprasse, de uma só vez, o equivalente a 4.720 kg de verduras e frutas (ex. cupom de COO 186407 - fl. 62).

Além da quantidade exorbitante, outra anomalia pode ser verificada nas mencionadas operações: o elevado preço unitário das mercadorias supostamente vendidas. A título de exemplo, pode-se destacar: alface a R\$ 4,98 a unidade (fls. 61), chuchu a R\$ 5,20/kg (fls. 59), jiló a R\$ 4,55/kg (fls. 59), pepino a R\$ 5,75/kg (fls. 62), tomate a R\$ 6,99/kg (fls. 61), quiabo a R\$ 5,60/kg (59).

Nota-se que nas vendas simuladas, os preços unitários das mercadorias chegavam a ser 7, ou até 10 vezes mais do que os praticados em vendas consideradas reais, assim entendidas aquelas saídas regulares, cujos cupons fiscais apontam produtos diversificados, emitidos pelo próprio Contribuinte no mesmo período, conforme evidencia o Anexo VI (fls. 72/73) e cupons de fls. 74/99, destacando-se, a título de exemplo, as saídas de chuchu a R\$ 0,49/kg, na venda regular (fls. 96) e, R\$ 5,20/kg, na venda simulada (fls. 60).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mesmo nas vendas em que as verduras tenham sido previamente preparadas, picadas ou acondicionadas em embalagens diferenciadas, não se justificam as diferenças de preços, tal como se observa nos destaques do Autuante, às fls. 1.169, entre eles, a saída de cabotia embalada por R\$ 1,79/Kg, registrada em cupom regular (fls. 544) e no cupom de venda simulada, o mesmo produto a R\$ 4,36/kg (fls. 508).

Importa enfatizar que os preços praticados nos cupons simulados, ao contrário da tese defendida pelo Sujeito Passivo, não sofreram variações sazonais, o que se verifica na vendas normais, segundo bem ilustra o gráfico elaborado pela autoridade lançadora às fls. 1.170.

Outro aspecto relevante é que nos cupons simulados, estranhamente, o pagamento das supostas vendas, embora de valores bastante significativos, se deu, exclusivamente, **em dinheiro**, ao contrário do que ocorreu nas vendas regulares, cujos pagamentos eram efetuados de formas variadas, em cheques pré-datados, cartão ou em dinheiro.

Alguns cupons fiscais chegaram a ser emitidos com tamanho "cuidado" que até a seqüência numérica do código do produto foi rigorosamente observada, sempre em ordem crescente (ex. fls. 49, 50, 54, 56 e 62).

O procedimento irregular do contribuinte tinha por objetivo compensar vendas de mercadorias normalmente tributadas, registradas nos ECF (Emissor de Cupom Fiscal), mas não lançadas no Livro Registro de Saídas.

A prática do não registro de vendas nos livros fiscais é evidenciada no Anexo VII (fls. 100/168), onde o Fisco aponta, para os meses de agosto/03 e setembro/03, diversos cupons fiscais e fitas-detalhes "leitura X", cujas vendas líquidas não constam dos lançamentos efetuados no livro Registro de Saídas.

Outras irregularidades são ilustradas pelo Fisco às fls. 1.174/1.175, relativamente ao uso de ECF, as quais, embora graves e relevantes, tais como a emissão de fitas-detalhes em duplicidade, por não constituírem o objeto da presente acusação fiscal, deixam de ser apreciadas nesta oportunidade.

O crédito tributário, demonstrado no Anexo V (fls. 69/70), não carece de reparos, vez que calculado a partir dos valores declarados pelo próprio Contribuinte nos cupons fiscais de vendas fictícias.

Ressalte-se que a alíquota adotada pelo Fisco (14,22%) representa a alíquota média ponderada, obtida pelas informações fornecidas pelo próprio Sujeito Passivo, extraídas das DAPI (Declaração de Apuração e Informação do ICMS) referentes aos meses fiscalizados, na forma retratada no Anexo III (fls. 66).

Além disso, no cálculo do imposto a recolher respeitou-se o percentual histórico incidente sobre as vendas tributadas à alíquota de 7%, 12%, 18% e 25%, ou seja, sobre as saídas simuladas, que somaram R\$3.811.457,97, exigiu-se ICMS sobre R\$2.993.137,94 (78,53%), percentual de vendas tributadas do Contribuinte, admitindo-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se que, do total das saídas não levadas à tributação, teriam saído, também, mercadorias alcançadas pela isenção.

Todos essas considerações, fartamente detalhadas na manifestação fiscal, demonstra, de forma inequívoca, que a Impugnante simulou operações de vendas de produtos alcançados pela isenção do ICMS, emitindo cupons fiscais que não correspondiam a uma efetiva saída de mercadoria, com o intuito de compensar operações de vendas de mercadorias tributadas, para as quais houve a emissão regular dos cupons fiscais, mas deixaram de ser registradas no Livro de Registro de Saídas, resultando, conseqüentemente, em recolhimento a menor de imposto.

Interessante notar que, em nenhum momento, o Contribuinte esclarece o porque da emissão daqueles cupons fiscais ou comprova a efetividade daquelas operações por intermédio de qualquer meio de prova como pagamento, transporte, etc.

Ele se silencia com relação ao mérito propriamente dito das exigências fiscais para ficar questionando aspectos marginais ao cerne do lançamento.

Dessa forma, estando presentes no Auto de Infração todos os requisitos e pressupostos necessários e como o Impugnante não trouxe nenhum argumento ou fato que acarretasse sua modificação ou anulação, conclui-se pela correção das exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no art. 55, III da Lei 6763/75, por emissão de documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas pela Impugnante. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou-se procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora) e Francisco Maurício Barbosa Simões, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir o ICMS e a Multa de Revalidação. Participaram do julgamento os signatários e os vencidos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Reinaldo Ferreira de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Nilber Andrade.

Sala das Sessões, 09/03/05.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.976/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010112937-99
Impugnante: Supermercado JB Ltda
Proc. S. Passivo: Reinaldo Ferreira de Queiroz
PTA/AI: 01.000144375-28
Inscr. Estadual: 271.184251.0667
Origem: DF/Uberaba

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.

Consta do Auto de Infração ora sob análise que foi constatada simulação de saídas, no período de out./02 a out./03, mediante emissão de diversos cupons fiscais com isenção de ICMS, sem a efetiva saída de mercadoria.

Esta simulação teria sido praticada para compensar vendas de mercadorias tributadas não levadas a registro e para justificar entrada de numerário no Caixa.

Foi exigida Multa Isolada (art. 55, III, da lei 6763), pela emissão dos documentos fiscais sem efetiva operação de saída; e ICMS e MR, incidentes sobre as saídas não documentadas.

Em sua Impugnação (fls. 882-911), a empresa argüiu, preliminarmente, a nulidade do feito, por cerceamento de defesa.

Aduziu que entregou à fiscalização 125 caixas de documentos, devidamente organizados, e recebeu 132 caixas, onde foram alocados r. documentos, sem qualquer critério (uma das caixas sequer era da Impugnante) → 02 caixas haviam sido retidas, o que totalizaria 134 caixas; como devolveu uma caixa que não lhe pertencia, entendeu que 03 ficaram retidas pelo Fisco.

Considerando que a autuação se baseou unicamente na simulação de vendas, que foram entregues ao contribuinte cópias dos documentos retidos e que aqueles por ele identificados, como ausentes, não alterariam o resultado do julgamento, fica afastada a preliminar.

Se ocorreu falta funcional do agente fiscal, não poderá a mesma ser analisada no âmbito deste Conselho.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao mérito, foi amplamente demonstrada, pelo Fisco mineiro, a emissão de cupons fiscais que não correspondem a efetivas saídas de mercadorias.

Senão, veja-se:

1. a partir de out./02, a empresa passou a emitir diversos cupons contendo exclusivamente mercadorias isentas, em quantidades e valores incompatíveis com as aquisições normais de um consumidor – evolução anormal e significativa de saídas isentas, com retorno aos patamares anteriores a partir do início da fiscalização, em nov./03;

2. a prática da simulação foi gradativamente ampliada (cupons com valores médios iniciais de 2.000, chegando a 20.000);

3. preços de vendas, nos cupons simulados, são incompatíveis com a lógica de mercado – preços unitários até 10 x superiores aos das vendas normais – os preços dos produtos dos cupons simulados não sofrem variações sazonais, têm crescimento linear e constante;

4. os cupons normais contém outros produtos; os simulados, só hortifrutigranjeiros;

5. os pagamentos dos cupons simulados são sempre em dinheiro (nos normais, é variado);

6. o operador Supervisor 34 só emitia cupons com simulação de saídas;

7. as saídas com emissão de cupons simulados ocorreu em quantidade sem correspondência em aquisição dos mesmos produtos → os Anexos VIII a X demonstram-no, por amostragem – foram considerados apenas os produtos que eram relacionados nos cupons simulados – não se considerou estoque, pois os produtos são perecíveis e é alta a rotatividade;

8. as entradas de produtos ocorriam, principalmente, na 1ª quinzena, e as saídas, na 2ª;

9. alguns cupons foram emitidos com o ‘cuidado’ de manter a seqüência numérica dos códigos dos produtos, em ordem crescente (ex. fls. 49-50, 54, 56 e 62).

Correta, pois, a penalidade aplicada por tal infração.

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:

(...)

III - por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

A empresa, realmente, emitiu documentos que não corresponderam efetivamente a uma saída de frutas e verduras.

Vale anotar que o levantamento das entradas, efetuado pela empresa, é superior ao do Fisco (Anexo VIII) por conter mercadorias que não foram relacionadas nos cupons simulados e, por isso, não consideradas pelo fiscal.

Considerando a comprovada prática de emissão de cupons simulados, o fiscal autuante presumiu que o *'modus operandi'* visava compensar vendas de mercadorias tributadas não levadas a registro, justificando entradas de numerário na conta Caixa.

Não existem provas da ocorrência destas saídas sem emissão de documento fiscal.

O processo não contempla sequer um produto que, tendo entrado no estabelecimento, saiu sem nota.

Toda a documentação requerida foi retida pelos fiscais, que tiveram tempo para analisá-la detidamente. Se houvesse provas materiais da infração, estas teriam sido apresentadas.

As exigências fiscais fundamentaram-se, exclusivamente, nos valores lançados nos cupons simulados, quando estes não comprovam nada além do que representam – emissão graciosa de documentação fiscal. As razões pelas quais assim agiu o contribuinte são meras suposições, que não podem gerar tributação.

É possível que a simulação tenha ocorrido para evitar o alegado 'estouro de caixa'. No entanto, é apenas possível. Sem provas que a corroborem, esta possibilidade não serve de base a um lançamento tributário.

É, com efeito, 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.

(. . .)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de saídas desacobertadas é apenas possível e não certa, já que também seria possível que a conduta do contribuinte, emitindo cupons gratuitos, tivesse razão diversa.

A exigência de ICMS e MR 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;

Por todo o dito, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as

exigências de ICMS e MR.

Sala das Sessões, 09/03/05.

Juliana Diniz Quirino

Conselheira

CC/MIG