

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 3.332/08/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000155205-77  
Recurso de Revista: 40.050122259-28  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Abraão Ind., Dist., Importadora e Exportadora de Fraldas Ltda  
IE: 062090631.00-82  
Proc. S. Passivo: Cristiano Pessoa Sousa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO - SAÍDA COM VALOR INFERIOR AO REAL. A imputação fiscal de que o Contribuinte consignou em notas fiscais de saída valores inferiores aos das operações realizadas não se encontra suficientemente comprovada nos autos, diante da inconsistência do procedimento adotado pelo Fisco que promoveu o confronto com valores lançados a crédito em conta corrente bancária, mas não apresentou documentos comprovando que o efetivo valor de saída seria diferente daquele lançado nas notas fiscais emitidas pela Recorrida. Justifica-se, assim, o cancelamento das exigências fiscais, devendo ser mantida a decisão recorrida. Recurso de Revista conhecido. Decisão unânime. Recurso não provido. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de consignação, em documentos fiscais de saídas, de importâncias inferiores aos efetivos valores das operações, apurado no período de maio de 2002 a janeiro de 2004, através do confronto entre as notas fiscais de saída e os valores lançados a crédito em conta corrente bancária.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresentou, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 571/606, contra a qual o Fisco se manifestou às fls. 648/653.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 658/662, opinou pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 24 de outubro de 2007, presidida pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos da Portaria nº 04/01, foi deferido pedido de vista formulado pelo Conselheiro Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 07 de novembro de 2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Relator), pela procedência do lançamento e os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, pela improcedência do lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca.

A decisão, proferida na continuação do julgamento e consubstanciada no Acórdão n.º 18.458/07/3ª, por maioria de votos, excluiu integralmente as exigências fiscais de ICMS e multas, julgando improcedente o lançamento, ficando vencido o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Relator), que o julgava procedente, nos termos da Manifestação Fiscal. Foi designado relator, o Conselheiro/revisor André Barros de Moura.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revista às fls.671/674, afirmando, resumidamente:

- a Recorrida consignou em documento fiscal valor inferior ao real da operação apurado mediante confronto de depósitos realizados em conta corrente com os lançamentos da escrita fiscal e a lógica para o entendimento de que houve subfaturamento se fundamenta na premissa de que os valores depositados em conta corrente espelham a realidade;

- a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão 14.179/01/2ª.

Ao final, requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revista.

A Recorrida, tempestivamente, por intermédio de procurador legalmente constituído, contra-arrazoa o recurso apresentado às fls. 681/710, em síntese, aos argumentos seguintes:

- o acórdão apresentado não é paradigma porque confronta documento fiscal com Boletim Diário de Caixa (BDC) e não com os valores lançados na conta corrente bancária;

- a decisão recorrida está correta porque não ficou demonstrada a infração exigida;

- não é possível verificar o subfaturamento com o confronto de documento fiscal e o extrato da conta corrente;

- apresentou toda documentação e nada foi constatado, subfaturamento ou mesmo saída de mercadoria desacobertada;

- reafirma seus argumentos da fase impugnatória sobre a incorreção da alíquota aplicada e do cálculo do crédito tributário em razão do Fisco ter considerado os cheques devolvidos e, da ilegalidade da prova produzida.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso da Fazenda Pública Estadual.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 711/714, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

Preliminarmente, uma vez tratar-se de Recurso de Revista, deve ser analisado o cumprimento das condições regulamentares para sua admissão. Tais condições encontravam-se estatuídas no artigo 138 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84 com suas alterações posteriores, vigente à época da interposição do presente Recurso, *in verbis*:

“Art. 138 - Caberá recurso de revista para a Câmara Especial, desde que não caiba recurso de revisão ou não exista recurso de ofício e quando atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

I - a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por Câmara do CC/MG;

II - o recurso seja relativo a PTA não submetido ao rito sumário.

§ 1º - O recurso de revista devolverá à Câmara Especial apenas o conhecimento da matéria objeto da divergência.

.....”

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do artigo 138 da CLTA/MG, pois o presente processo encontra-se submetido ao rito ordinário, cumpre verificar o atendimento do requisito exposto no inciso I do mesmo dispositivo, qual seja, a decisão recorrida deve ser divergente de outra proferida pelo próprio Conselho de Contribuintes, quanto à aplicação da legislação tributária.

A Recorrente, visando atender o requisito determinado pelo inciso I do artigo 138 da CLTA/MG, apresenta como paradigma o Acórdão 14.179/01/2ª (fls. 675/678).

Conforme se extrai da leitura de sua própria ementa e, principalmente de seu inteiro teor, efetivamente o Acórdão 14.179/01/2ª trata da mesma matéria do presente processo, qual seja, imputação fiscal de subfaturamento, tendo a decisão naqueles autos sido favorável à Fazenda Pública Estadual.

Assim, assiste razão à Recorrente quanto à preliminar de cabimento de seu apelo, eis que a decisão ora recorrida refere-se a consignação em nota fiscal de saída de valor inferior ao real da operação apurado mediante o confronto com os valores lançados em conta corrente bancária e os da escrita fiscal, situação que se coaduna com o caso do acórdão trazido à colação como paradigma, que diz respeito a consignação em documento fiscal de valor inferior ao real valor da operação apurada mediante o confronto dos valores lançados nos boletins diários de caixa e a escrita fiscal.

Inegável que os dois acórdãos tratam da mesma matéria: considerar subfaturadas as notas fiscais de saída embasado em documentos que provam a entrada de numerários no estabelecimento e não contabilizados nos registros fiscais da empresa.

Tanto o acórdão recorrido como o trazido como paradigma utilizaram-se da mesma lógica para imputação de subfaturamento, qual seja, de ingressos financeiros que não foram lançados na escrita fiscal. A diferença é na documentação confrontada com a escrita fiscal: o primeiro foi depósito bancário e o segundo, boletim diário de caixa. No entanto, esta diferença não altera a matéria, não tornando distinta a legislação aplicável aos dois casos.

Assim, é igual à sistemática para considerar a ocorrência de subfaturamento. Entretanto, na decisão apresentada como paradigma, concluiu-se que houve consignação nas notas fiscais de saída de valor inferior ao realmente praticado fundamentado na premissa de que os valores constantes nos documentos que comprovam a entrada de numerário diferem, para mais, daqueles lançados no livro Registro de Saídas onde se escritura os valores constantes nas notas fiscais de venda.

Portanto, a conclusão da decisão ora recorrida e daquela a que chegou a 2ª Câmara consubstanciada no acórdão paradigma são distintas.

Diante destes fatos e fundamentos, atendida a condição de admissibilidade determinada pelos incisos I e II do artigo 138 da CLTA/MG, sendo satisfeita a exigência do preenchimento cumulativo das condições, merece, portanto, ser conhecido o presente Recurso de Revista.

#### **Do Mérito**

Conhecido o presente Recurso, compete à Câmara Especial analisar o mérito das exigências à luz da divergência constatada. Portanto, deve ser visto se a autuação que versa sobre a consignação, em documentos fiscais de saídas, de importâncias inferiores aos efetivos valores das operações, apurado no período de maio de 2002 a janeiro de 2004, através do confronto entre as notas fiscais de saída e os valores lançados a crédito em conta corrente bancária, pode ser mantida.

Repita-se, pela importância, que a imputação fiscal de subfaturamento refere-se ao fato de ter a Fiscalização constatado a existência de recursos não contabilizados e, a partir daí, concluído ter havido emissão de documentos fiscais consignando valor da operação inferior ao real.

Muito embora a Recorrida não tenha trazido aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil de modo a contraditar a acusação fiscal, a questão já analisada pela Câmara que apreciou o processo em fase de impugnação e que fundamentou sua decisão, é se restou comprovada a consignação em documento fiscal de valor inferior ao real da operação com os documentos apresentados pelo Fisco, até mesmo porque é esta a acusação fiscal.

Ressalte-se que a presente decisão não está analisando o fato das divergências encontradas na escrituração fiscal diante dos lançamentos a crédito em conta corrente, uma vez que esta não é a acusação fiscal.

Portanto, compete à Câmara, neste momento, verificar se o caso concreto se amolda à infringência imputada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz-se ter ocorrido o “subfaturamento” quando se constata divergência do efetivo valor da operação no confronto de documento extrafiscal apreendido com a nota fiscal emitida para acobertar a mercadoria.

Se por um lado a Recorrida não apresentou provas fundadas em sua escrituração contábil capazes de demonstrar a que se referem os valores lançados a crédito em conta corrente bancária, também é certo que não se encontram nestes autos documentos fiscais em que se aponta objetivamente o valor neles consignados diverso do real da operação.

O que se observa neste trabalho é a comparação de lançamentos na conta corrente bancária da Recorrida com o total de notas fiscais de vendas, apurando uma quantia maior do que foi escriturada.

Importante observar que este procedimento pode até mesmo alicerçar a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas, mas não é está a acusação fiscal. Nestes autos a acusação fiscal é de subfaturamento, ou seja, divergência entre o valor real da operação e aquele consignado no documento fiscal.

Conforme descrito no acórdão recorrido, o Fisco fundamenta sua autuação no confronto dos valores lançados a crédito na conta corrente bancária com as respectivas notas fiscais de vendas. Entretanto, não demonstra de forma efetiva a infração apontada, uma vez que deixa de trazer aos autos os documentos fiscais de venda e o valor que seria real de cada operação, comprovado pelo pagamento efetivo a ela vinculado. O que o Fisco fez foi comparar o valor total dos depósitos realizados na conta corrente da ora Recorrida com o valor informado pela mesma, através de DAPI e em seus livros, da venda total em cada mês, conforme Planilha de fls. 35/36.

Não há dúvida que houve ingresso de recursos na conta corrente bancária da Recorrida e que não foram contabilizados na escrita fiscal ou contábil da empresa e que, nestes autos, estes não se encontram lastreados em documento idôneo que confirme a operação ali mencionada. Porém, reiterando, não são provas embasadoras de subfaturamento.

Até mesmo pela Multa Isolada exigida prevista no artigo 55, inciso VII, da Lei n.º 6.763/75, é possível verificar que a situação descrita nos autos não se adequa à figura do subfaturamento. Senão veja-se:

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

.....  
VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;  
.....”

O Fisco fundamenta a imputação na ocorrência descrita no tipo acima transcrito, entretanto não demonstra de forma efetiva a infração apontada, pois não traz

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos autos os documentos fiscais de venda e o valor que seria real de cada operação, comprovado pelo pagamento efetivo a ela vinculado.

Para aplicação de penalidades no campo de direito tributário há de se seguir os mesmos parâmetros adotados no direito penal. Assim, o tipo descrito na norma sancionatória deve se adequar perfeitamente à conduta imputada ao contribuinte e, é primordial que o Fisco demonstre que o contribuinte praticou exatamente aquela conduta entendida pelo legislador como infracional.

Mais uma vez, verifica-se que esta perfeita adequação não está presente no caso em tela.

Assim, tendo em vista a divergência entre os valores percebida pelo Fisco, poderia este, até mesmo, presumir saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, como lhe permitem as normas regulamentares mineiras, mas não o subfaturamento. É a conclusão que se extrai das disposições contidas no artigo 194, inciso I, § 3º do RICMS/2002, segundo o qual:

"Art. 194 - Para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

.....  
§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributável e desacobertada de documento fiscal."

Com efeito, a infração apontada no presente Auto de Infração é objetiva e não restou comprovada pelo Fisco.

Não tendo o Fisco comprovado a emissão de documentos fiscais constando importância inferior à de fato recebida por aquela transação e de que a constatação de existência de recursos não comprovados em conta corrente bancária não contabilizada poderia até mesmo autorizar a presunção de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, nos termos do artigo 194, inciso I e § 3º do RICMS/96 e do RICMS/02 e artigo 110 da CLTA/MG, a imputação fiscal destes autos não está lastreada em provas que sustentem as exigências lançadas no Auto de Infração.

Destaque-se, por fim, que a decisão consubstanciada no acórdão apresentado como paradigma levou em consideração que o exame das provas carreadas naqueles autos, se prestou à comprovação da irregularidade. Como visto acima, isto não ocorre na hipótese dos presentes autos.

Por estes fatos e fundamentos, não é possível manter o presente lançamento, estando correta a decisão recorrida, que merece ser mantida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revista. No mérito, por maioria

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Relator) e Roberto Nogueira Lima, que lhe davam provimento. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Edwaldo Pereira de Salles, Antônio César Ribeiro, Edvaldo Ferreira e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2008.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.332/08/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000155205-77  
Recurso de Revista: 40.050122259-28  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Abraão Ind., Dist., Importadora e Exportadora de Fraldas Ltda  
IE: 062090631.00-82  
Proc. S. Passivo: Cristiano Pessoa Sousa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edvaldo Ferreira, 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 voto vencedor, embora reconhecendo a existência de diferenças entre a movimentação financeira da Recorrida e os documentos fiscais de saída por ela emitidos, vale dizer, existência de mais recursos ingressados nas contas correntes da empresa do que registro de vendas por documentos fiscais, norteou-se na direção de que, versando a acusação sobre subfaturamento, os documentos carregados para os autos não foram suficientes o bastante para comprovar tal prática, por parte da Recorrida, em todo o período fiscalizado, não se confirmando a materialidade da acusação fiscal.

Cumpra destacar, no entanto, que, conforme constam dos documentos acostados aos autos às fls. 486/570, o presente feito fiscal teve origem no Avulso de Conferência nº 05.06-0066-03, formado pela fiscalização do posto fiscal de Juiz de Fora, onde restou sobejamente comprovada a prática de subfaturamento envolvendo a Autuada e outra empresa do grupo econômico.

O referido subfaturamento consistia em emissão de documento fiscal com valor inferior ao real valor da operação, sendo que a diferença era saldada pelo adquirente da mercadoria mediante quitação de boleto bancário cujo beneficiário era outra empresa do mesmo grupo econômico do emitente do documento.

Os extratos obtidos junto à rede bancária confrontados com a escrita fiscal do contribuinte confirmaram o ingresso de recursos financeiros sem origem comprovada, o que, a teor do art. 194 do RICMS/02, presume-se a ocorrência de saída desacobertada de mercadoria do estabelecimento da Autuada.

Desta forma, o comportamento fraudulento de subfaturamento comprovado no avulso de conferência foi devidamente confirmado pela análise da escrita fiscal em confronto com os extratos bancários do contribuinte.

Ressalte-se, por oportuno, que na hipótese de omissão de receita apurada mediante a comprovação de recursos financeiros sem origem comprovada, não se



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

questiona a forma em que ocorreu a saída desacobertada, se por falta de emissão do documento (descobertamento total), se por emissão de documento com valor ou quantidade inferior ao real (subfaturamento) ou se por outro meio que leve à mencionada omissão.

O importante é que, qualquer que seja o meio utilizado para a omissão da receita, constitui-se o fato em uma espécie de saída desacobertada, perfeitamente alcançada pela presunção contida no art. 194 retromencionado.

Na presente acusação o Fisco houve por bem especificar a forma em que se deu a saída desacobertada, o que certamente não servir de supedâneo para a desqualificação da materialidade imputação.

Restando comprovado o não-oferecimento à tributação de recursos financeiros ingressados no estabelecimento da Autuada, lícita a presunção de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, independentemente do meio utilizado para a obtenção da referida omissão.

Diante disso, dou provimento ao Recurso de Revisão para restabelecer o lançamento efetuado pelo Fisco.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2008.**

**Edvaldo Ferreira**  
Conselheiro