

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.161/09/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157340-03  
Impugnação: 40.010122543-39  
Impugnante: Mclaw do Brasil Ltda  
IE: 041135736.00-80  
Proc. S. Passivo: Daniel Marcelino/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL** – Constatadas saídas de mercadorias sujeitas e não sujeitas a substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio do confronto dos preços informados nos documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Impugnante (Pedidos, Demonstrativo do Faturamento), com os valores das saídas com notas fiscais e os escriturados no livro Registro de Apuração de ICMS, no respectivo período. Procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do artigo 194, inciso I, do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos artigos 56, II e 55, II, ambos da Lei 6.763/75. Não obstante, com relação às exigências demonstradas nos Anexos IV e VIII do Relatório Fiscal, nas saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, a base de cálculo da multa isolada é o valor da operação, nas saídas em operação com alíquota de 12% a penalidade fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, conforme disposto no § 2º, do artigo 55, da Lei 6.763/75.

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatadas vendas de mercadoria sujeita e não sujeita a substituição tributária, acobertadas por notas fiscais consignando importância inferior ao valor real da operação. Infração apurada por meio do confronto entre os valores constantes nas notas fiscais de venda e os preços de vendas informados nos documentos extrafiscais (pedidos) apreendidos no estabelecimento do Contribuinte. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do artigo 194, inciso I, da Parte Geral, do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas, respectivamente, nos artigos 56, II e 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DOCUMENTO FISCAL – EMISSÃO IRREGULAR.** Constatada a emissão irregular de documentos fiscais, caracterizada pela falta de indicação de requisitos exigidos em Regulamento, relativamente aos dados do transportador, acarretando a exigência da penalidade prevista no inciso VI, artigo 54, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento, e recolhimento a menor de imposto nos períodos de junho a dezembro de 2003, janeiro a maio de 2004 e de fevereiro a junho de 2007, em decorrência de:

- saída de mercadoria sujeita e não sujeita a substituição tributária desacobertada de documento fiscal – exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 55, inciso II;

- saída de mercadoria sujeita e não sujeita a substituição tributária consignando nos documentos fiscais valor inferior ao efetivo valor da operação (subfaturamento) – exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 55, inciso VII;

- descumprimento de obrigação acessória, caracterizado pela emissão de documentos fiscais sem constar informações relativas ao transportador (razão social, endereço, CNPJ, Inscrição Estadual, placa do veículo, município e unidade da Federação) – exigência da Multa Isolada prevista no inciso VI do artigo 54 da Lei nº 6.763/75.

O Fisco chegou a estas imputações por meio do confronto de documentos extrafiscais (pedidos, formulário de faturamento) apreendidos no estabelecimento autuado com os documentos fiscais emitidos no período.

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente, e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 399/438, em síntese, alegando o seguinte:

- presta serviço industrial de reciclagem e recuperação de solventes através de filtração, destilação, anidração, esterificação e formulação dos produtos que adquire e, em menor grau, realiza a revenda de solventes e o desenvolvimento de Thinners;

- iniciou suas atividades em 2001, procurando desenvolver uma atividade ecologicamente correta, mas também sustentável economicamente;

- destaca as alterações contratuais e o aumento de seu capital;

- a importância do setor de reciclagem é indiscutível, cujo reconhecimento está previsto no artigo 23, inciso VI da CF/88, e na própria Lei Estadual nº 14.128/01, mas a Fiscalização contraria tais princípios;

- os documentos apreendidos não tem timbre (apenas carimbo apostado depois), não tem data, localidade, e ainda, não são assinados por seus representantes, sendo que sua obtenção feriu a Constituição Federal e a Lei nº 6.763/75;

- não realizou saída de mercadorias sem nota fiscal, e ainda, quanto à formalidade da autuação, carece de requisitos legais essenciais para sua validade;

- os Fiscais, sem qualquer ordem judicial, adentraram a parte “interna” do escritório, exatamente no local onde estão os funcionários e, um dos Fiscais, passou a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“sentar nos locais de trabalho - cadeiras e mesas” e a “navegar em todos os diretórios e arquivos dos computadores”, deixando todos alijados de seus afazeres;

- ainda em ato de total ilegalidade, o Agente Fiscal abriu todos os arquivos, ao seu exclusivo critério, tendo acessado, inclusive, cartas e correspondências, comunicados internos, quiçá, pode ter tido acesso a controles e dados particulares;

- o sigilo dos arquivos magnéticos e documentos está previsto na Constituição Federal e é protegido por lei;

- o estabelecimento da empresa (escritório e parte interna de trabalho) tem direito a inviolabilidade, exigindo ordem judicial para adentrar ao recinto;

- a violação perpetrada pelo Agente Fiscal está eivada de ilegalidades e inconstitucionalidade, devendo ser o presente auto anulado;

- verifica-se no livro modelo 06 (RUDFTO), que existem duas datas na mesma folha do livro, dias 08 e 22 de novembro de 2007, que por si só comprovam a realização do TIAF posteriormente ao efetivo início da fiscalização;

- a data colocada como dia 08, a bem da verdade, está retroativa, pois ambos os textos constantes no livro foram redigidos e assinados no próprio dia 22/11/07;

- a irregularidade no procedimento pode ser confirmada com perícia e depoimentos pessoais das pessoas presentes no momento dos fatos;

- não foi feito Auto de Apreensão;

- a listagem de caracteres impressa após a vasculha realizada nos computadores não tem qualquer identificação clara e legível, tornando impossível a compreensão do que realmente fora levado pela Fiscalização, e ainda, não há assinatura;

- discute o “*modus operandi*” da Fiscalização concluindo que o desrespeito a forma prevista em lei causa insegurança ao contribuinte, dá margens a abusos e macula a intenção real do procedimento fiscalizatório;

- o Agente Fiscal retornou munido de declaração onde constavam duas colunas com a expressão “faturamento declarado e não declarado”, as pessoas que receberam e assinaram tal declaração, foram motivadas pelo medo da autoridade, mas não a elaboraram, tão pouco conhecem sua origem ou o fato desta declaração falsa existir no computador;

- no momento da assinatura exigida, o Sr. Emerson, que estava no local, explicou que aquilo, se por hipótese estivesse no computador, só poderia representar alguma tentativa de obter crédito na praça, mas não assinou a declaração;

- ao contrário do que determina a legislação, o Termo de Apreensão de Documentos não possui assinatura do sujeito passivo (sócios) ou do representante legal;

- em relação ao crédito tributário de 2003 e 2004, bem como, da multa isolada no ano de 2007, verifica-se que a administração fiscal alterou o critério jurídico para lançar o ICMS, o que é proibido pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, pois deixou de aplicar a sistemática de débito e crédito;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a administração fiscal pautou-se exclusivamente em declaração (duvidosa, sem previsão legal), como se o ICMS pudesse ser lançado;
- a declaração em que se pauta a Fiscalização não é suficiente para preencher as exigências essenciais da obrigação tributária, pois sequer há o cálculo nos termos do artigo 65 e seguintes do RICMS/MG (apuração entre créditos e débitos);
- a autuação também deve ser declarada nula por erro na capitulação legal irregular, afrontando os artigos 57 e 58 da CLTA;
- pela leitura do Auto de Infração verifica-se que não há qualquer relação entre os períodos fiscalizados e autuados (2003, 2004 e 2007), bem como seus valores, com os dispositivos legais tidos como infringidos;
- a autuação e relatório fiscal anexo não esclarecem, não capitulam adequadamente e tão pouco fazem relação lógica entre cada fato e o dispositivo de lei;
- o que exige a CLTA, é que cada anexo relacionado no Auto de Infração e relatório fiscal tenha a citação clara e específica do dispositivo legal infringido, e no caso presente, o que ocorreu, foi a transcrição pura e simples de 03 (três) artigos sem qualquer vínculo com os fatos, sendo nulo o Auto por falta de capitulação legal;
- também é irregular a autuação por apontar suposto dispositivo legal infringido de forma genérica e evasiva, pois os incisos do artigo 16 representam obrigações gerais, mas nada diretamente ligado a fato determinado;
- foi-lhe imputada a multa prevista no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, entretanto sem a redução de 40% para 20%, pois, ainda que se trate de documento extrafiscal, conforme denominação do próprio Agente Fiscal, continua sendo “documento” e de natureza comercial, como expresso na prescrição legal;
- outra hipótese legal de redução é a prevista no § 2º do mesmo artigo, que determina a limitação ao máximo de duas vezes e meia o valor do imposto incidente;
- há previsão de redução da base de cálculo para todos os produtos usados, mas seus produtos não estão contemplados sendo que não há diferença que justifique esta discriminação, ferindo, portanto, o princípio da igualdade e da isonomia;
- neste sentido, pela análise das circunstâncias fáticas e jurídicas, denota-se que a tabela 1, do RICMS quando especifica alguns produtos usados como beneficiados da redução, deixando outros usados sem mencionar, ofende ao princípio da igualdade;
- ora, os destinatários finais dos benefícios (cidadãos, consumidores e a própria sociedade), portanto, dos produtos reciclados e/ou recuperados, não podem ser discriminados em comparação a um veículo usado, ou um vestuário;
- a autuação fiscal também padece do vício da inconstitucionalidade por afrontar o princípio do não confisco prescrito no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, quer na sua totalidade, quer na multa.

Ao final, requer a decretação da nulidade total do lançamento.

O Fisco se manifesta às fls. 504/519, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sem transgredir o princípio da legalidade, a ação fiscal limitou-se a procedimentos permitidos pela legislação tributária do Estado de Minas Gerais;
- somente após o ato de apresentação da carteira de identidade funcional é que os auditores procederam à procura e verificação de documentos e exame dos conteúdos dos arquivos armazenados nos microcomputadores existentes e sempre acompanhados de um ou mais empregados da empresa;
- a ação de fiscalizar independe de ordem judicial, conforme § 3º, inciso II, do artigo 49, da Lei nº 6.763/75;
- o inciso I, do § 3º, do artigo 44, da Lei nº 6.763/75, garante ao agente fiscal o direito de examinar mercadorias, livros, arquivo, documentos, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, e isto inclui todas as cartas e correspondências com clientes, fornecedores, e comunicados internos relativos às operações;
- todas as máquinas examinadas são de propriedade da empresa fiscalizada, destinadas exclusivamente ao controle das atividades administrativas, financeiras e comerciais, e portanto, não é de se esperar que haja em seu interior dados particulares dos funcionários que ali trabalham;
- os sócios da empresa Impugnante são os Srs. Ítalo Maziero Junior e Anderson Mazini Maziero, que são também os proprietários de uma outra empresa de maior porte econômico-financeiro situada no município de Mococa - São Paulo;
- narra as fases da fiscalização realizada;
- a alegação de que o Sr. Emerson é apenas amigo pessoal dos sócios e eventual prestador de serviços, não procede pois este apesar de ter um contrato de prestação de serviço vinculado com a empresa principal em Mococa/SP é também efetivamente o gerente financeiro da empresa em Arceburgo/MG;
- na segunda visita da Fiscalização, após a chegada do Sr. Emerson, os Auditores Fiscais solicitaram uma averiguação no microcomputador que tem como função a emissão e o armazenamento dos documentos fiscais da empresa e se limitaram a copiar o aplicativo de controle de notas fiscais e seu respectivo banco de dados;
- este procedimento de cópia dos arquivos não foi citado no Relatório Fiscal, porque após a reprodução deste sistema de controle de notas fiscais, e após exaustivos testes de verificação, não foram encontrados indícios de qualquer irregularidade;
- a baixa qualidade da listagem em poder da Autuada que relaciona todos os arquivos copiados, deve-se ao fato de que, naquele dia, a empresa disponibilizou para a Fiscalização uma impressora matricial, de modelo antigo, com cartucho de tinta usado, e, conseqüentemente, todos os caracteres impressos ficaram descoloridos e falhos;
- contudo, há que se ressaltar que naquele mesmo momento, a Fiscalização fez questão de cientificar a todos empregados presentes no recinto, que acompanhavam o processo de cópia, de maneira a não deixar nenhuma margem de dúvidas, que os arquivos textos impressos estavam gravados de forma permanente no disco rígido;
- Declaração e Recibo dos arquivos copiados foi assinada pelo Sr. Emerson;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na terceira visita a Fiscalização deparou-se com a existência do arquivo intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses”, onde consta duas colunas numéricas intituladas: “Valor Declarado” e “Valor Real”, o qual estava gravado em um dos diretórios do microcomputador do setor financeiro da empresa;

- findo o exame dos arquivos dos microcomputadores, a Fiscalização passou a verificar o conteúdo das caixas de documentos guardadas na gerência financeira, tendo apreendido vários documentos;

- estes documentos apreendidos, somado ao relatório impresso intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses”, e todas as notas fiscais são os únicos documentos que embasam o cálculo do crédito tributário exigido por esta Autuação Fiscal;

- em nenhum momento ocorreu coação para assinatura de quaisquer documentos apreendidos;

- na quarta visita da Fiscalização lavrou-se o “Auto de Início de Ação Fiscal”, conforme determina o inciso II, do § 4º, do artigo 54 da CLTA/MG;

- no que tange ao crédito tributário proveniente de ICMS, a Autuada está subordinada, à modalidade de lançamento por homologação, conforme prevê o artigo 150, do Código Tributário Nacional, não havendo que se considerar nenhum crédito a ser abatido sobre o imposto calculado;

- a Impugnante desconsidera o conteúdo dos itens 3.1 a 3.34 do Relatório Fiscal, os quais tratam e especificam minuciosamente o cálculo de cada imposto e cada penalidade, vinculando-os claramente cada qual com o seu respectivo dispositivo legal;

- a redução da multa pleiteada pela Impugnante só pode ser aplicada quando a infringência é constatada com base exclusivamente na escrita fiscal ou comercial regulamentar da empresa;

- o valor da multa isolada exigida é inferior ao limite máximo estabelecido pelo Regulamento;

- nas operações de entrada, a matéria prima utilizada pela empresa é proveniente de material já usado. Nas operações de saída, a mercadoria vendida pela mesma é obtida após um processo de reciclagem e constituem um produto novo;

-o cálculo do ICMS incidente nas operações objeto da autuação é idêntico ao cálculo praticado diariamente pela Impugnante no ato da emissão de suas notas fiscais, isto é, não se considera nenhuma redução no destaque de suas bases de cálculo;

- o Balanço Patrimonial da empresa não reflete suas operações paralelas, devidamente comprovadas através dos documentos extrafiscais aqui autuados e que demonstram a prática rotineira de venda de mercadorias desacobertas de documentação fiscal ou com documentos fiscais que apresentam valores subfaturados.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Com a juntada de documentos pelo Fisco é concedida vista dos autos à Impugnante (fls. 536/537) que pede prazo de 15 dias para juntar sua réplica (fls. 539).

A dilação do prazo é indeferida por falta de previsão legal às fls. 543/544.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À fls. 554 é determinada a realização de diligência pela Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nos seguintes termos:

- com relação a infração relativa ao subfaturamento, relatada no subitem 6.1 do Relatório Fiscal (fls. 17), considerando que não consta no campo próprio do Auto de Infração “Infringência/Penalidade” o inciso correspondente a respectiva penalidade (fls. 04), gentileza esclarecer, ou rever, se for o caso;

- no que tange a infração relativa a emissão irregular de documentos fiscais, relatada no subitem 6.4 do Relatório Fiscal (fls. 18), considerando que a lavratura do presente Auto de Infração e anterior a vigência das normas contidas no RPTA, que prevê a possibilidade de comprovação por amostragem, faz-se necessário anexar aos Autos, além das notas fiscais constantes as fls. 72 a 159, cópia dos demais documentos relacionados no Anexo VI (fls. 39/62), que ensejaram a aplicação da penalidade.

Em atendimento à diligência (fls. 554), que resultou na Intimação ao Contribuinte para apresentar cópias das notas fiscais (fls. 556/579) o Fisco promove a rerratificação da peça fiscal, relativamente à capitulação da penalidade, oportunidade em que se reabriu o prazo de 30 (trinta) dias (fls. 580/581).

A Impugnante, em atendimento, junta cópia das notas fiscais (fls. 585/1.383), manifestando-se novamente às fls. 1.385/1.430, oportunidade em que questiona a rerratificação do trabalho fiscal reiterando os termos da inicial. Requer, em preliminar, a nulidade do lançamento, no mérito, o acolhimento da Impugnação.

O Fisco, por sua vez, reitera os termos da manifestação fiscal de fls. 505/519. Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.438/1.450, opina em preliminar pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado em função da imputação fiscal de falta de recolhimento, e recolhimento a menor de imposto nos períodos de junho a dezembro de 2003, janeiro a maio de 2004 e de fevereiro a junho de 2007, em decorrência de:

- saída de mercadoria sujeita e não sujeita a substituição tributária desacobertada de documento fiscal – exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 55, inciso II;

- saída de mercadoria sujeita e não sujeita a substituição tributária consignando nos documentos fiscais valor inferior ao efetivo valor da operação (subfaturamento) – exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 55, inciso VII;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- descumprimento de obrigação acessória, caracterizado pela emissão de documentos fiscais sem constar informações relativas ao transportador (razão social, endereço, CNPJ, Inscrição Estadual, placa do veículo, município e unidade da Federação) – exigência da Multa Isolada prevista no inciso VI, do artigo 54, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os documentos carreados aos autos pelo Fisco revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida sobre a mesma matéria anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido" (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ressalta-se que o legislador estadual foi claro nos termos do artigo 142, § 1º, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, atualmente em vigor, sobre o indeferimento do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

"Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....  
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

.....”

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na ação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: “*Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve indeferir a sua realização, principalmente quando a finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo, TJMG)*” assegurado nos termos do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

“Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

.....

II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

.....”

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, esta só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Autuada.

### DAS PREFACIAIS ARGUIDAS

Antes mesmo de se adentrar na análise das prefaciais que levam a Impugnante a pleitear a nulidade do lançamento, é necessário verifica-se como transcorreu a ação fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração ora analisado.

Assim, extrai-se dos autos que a primeira visita da Fiscalização à Impugnante ocorreu no dia 10 de outubro de 2007 iniciando-se no escritório do contabilista responsável. Nesta primeira visita, o objetivo da Fiscalização, cumprindo suas funções nos exatos ditames do Código Tributário Nacional, era uma ação exploratória visando conhecer a empresa e coletar dados sobre suas atividades. Para tanto, lavrou-se o “Termo de Início de Ação Fiscal Exploratória”, conforme previsto no inciso III, do §1º, do artigo 54, da então vigente Consolidação da Legislação Tributária

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, que foi assinado pelo Contabilista responsável, Sr. Arthur Carosia Filho (CPF 869.518.828-00).

No curso deste procedimento fiscal, o Contador informou que nenhum gerente ficava de forma permanente nos recintos da empresa e que a pessoa detentora desta atribuição era o Sr. Emerson Eduardo Ferreira (CPF 096.812.408-98) que responderia pela gerência financeira tanto da empresa principal em Mococa - São Paulo como também da ora Impugnante em Arceburgo - Minas Gerais.

Diante destas informações a Fiscalização se dirigiu a empresa. Após esperar pela chegada do Sr. Emerson (que havia sido avisado via telefone sobre a presença da Fiscalização) e após as devidas apresentações previstas na legislação, os Auditores Fiscais, na companhia do Sr. Emerson, visitaram todas as dependências da empresa, no intuito de conhecer suas atividades produtivas, controles administrativos e procedimentos fiscal-tributários.

Neste mesmo dia 10 de outubro de 2007 foram solicitadas as notas fiscais de entrada e de saída referentes ao período de janeiro a julho de 2007. Tais documentos foram levados pela Fiscalização para futura averiguação.

A segunda visita da Fiscalização no estabelecimento da Impugnante ocorreu no dia 30 de outubro de 2007.

Nesta visita, após a chegada do Sr. Emerson, os Auditores Fiscais solicitaram uma averiguação no microcomputador que tem como função a emissão e o armazenamento dos documentos fiscais da empresa.

A Fiscalização, nesta segunda visita, se limitou a copiar o aplicativo de controle de notas fiscais (desenvolvido pela empresa NTS Informática) e seu respectivo banco de dados. Tal cópia teve por finalidade dar condições de se reproduzir este mesmo ambiente de controle em um microcomputador pertencente à Delegacia Fiscal, onde seriam realizados os trabalhos de fechamento da autuação.

O aplicativo utilizado para a copiagem de todos esses arquivos foi o “fsum”, disponível no sistema operacional Windows. Para fins de controle sobre a ação de copiagem, foi gerado:

- o arquivo denominado “Aut\_List.txt” que contém a relação completa com o nome de cada arquivo copiado e seus respectivos códigos autenticadores;
- o arquivo denominado “Aut\_Vali.txt” que é o autenticador do primeiro arquivo gerado e garante um grau de segurança máximo para o processo de copiagem;
- os códigos de autenticação utilizados são da espécie: “RIPEMD-160” e “MD5”, os quais são internacionalmente reconhecidos e utilizados por especialistas em informática para este tipo de trabalho e reprodução de sistemas. Tais códigos de autenticação garantem que os arquivos reproduzidos no microcomputador da Delegacia Fiscal são exatamente aqueles mesmos copiados e provenientes do microcomputador da empresa;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os arquivos “Aut\_List.txt” e “Aut\_Vali.txt” (que possuem os códigos autenticadores) são do tipo texto e, portanto podem ser abertos a qualquer instante por qualquer pessoa apta no manuseio de um processador de texto, tal como o Word, WordPad ou até mesmo o Bloco de Notas (disponível no sistema operacional Windows).

O procedimento de cópia dos arquivos não foi citado no Relatório Fiscal (fls. 08/64), como explica a Fiscalização porque após a reprodução deste sistema de controle de notas fiscais em um dos microcomputadores da Delegacia Fiscal, situado na Administração Fazendária de Alfenas, e após exaustivos testes de verificação, não foram encontrados indícios de qualquer irregularidade, quer seja no aplicativo quer seja nos arquivos que compõem a base de dados do sistema.

Importante deixar clara esta situação para esclarecer as afirmações impugnatórias (fls. 411/413) no sentido de não ter sido possível à defesa discernir quais são os documentos e arquivos que verdadeiramente embasam a autuação fiscal.

A baixa qualidade da listagem que relaciona todos os arquivos copiados, e que está em poder da ora Impugnante deve-se a qualidade da impressora matricial utilizada para impressão na própria empresa.

Ressalte-se que a Fiscalização cientificou todos empregados presentes no recinto, que acompanhavam o processo de copiagem, de maneira a não deixar nenhuma margem de dúvidas, que os arquivos textos impressos (Aut\_List.txt e Aut\_Vali.txt) estavam gravados de forma permanente no disco rígido do microcomputador da empresa, e que estes poderiam ser abertos a qualquer momento e reimpressos. Para tal fim, consta dos autos que a Fiscalização mostrou no monitor de vídeo não somente o conteúdo do arquivo aberto como também o caminho para que se acessasse os ditos cujos arquivos para que fossem reimprimidos.

Constam dos autos uma declaração e recibo dos arquivos copiados assinados pelo Sr. Emerson em duas vias. Uma via ficou na empresa nas mãos do Sr. Emerson e a outra via ficou com a Fiscalização do Estado.

Repita-se, pela importância, que nenhum dos arquivos copiados e constantes destas listagens foi utilizado para embasar a presente autuação, sendo este o motivo de nenhum deles ter sido citado no Relatório Fiscal.

A terceira visita da Fiscalização no estabelecimento da Impugnante ocorreu no dia 08 de novembro de 2007. Neste dia, quatro microcomputadores foram analisados pela Fiscalização, a saber:

- dois se localizavam na sala onde se imprime as notas fiscais;
- dois se localizavam na sala da Gerência Financeira.

Todos os diretórios e arquivos destes quatro microcomputadores foram analisados, em busca de informações comerciais que pudessem ter algum tipo de valia para a Fiscalização e que poderiam estar armazenados em arquivos paralelos fora do diretório do sistema informatizado desenvolvido pela NTS Informática.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta busca, a Fiscalização deparou-se com a existência do arquivo intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses”, onde consta duas colunas numéricas intituladas: “Valor Declarado” e “Valor Real” (fls. 66), o qual estava gravado em um dos diretórios do microcomputador do setor financeiro da empresa.

Após a visualização deste arquivo na tela, a Fiscalização solicitou a um dos empregados sua impressão em duas vias, o que logo foi atendido e executado através de uma impressora local.

Uma vez impresso o arquivo, a Fiscalização solicitou que o carimbo da empresa fosse nele apostado, como também solicitou a assinatura do Sr. Emerson Eduardo Ferreira, como testemunha de que aquele arquivo fora proveniente de um dos microcomputadores da empresa e que fora ali impresso.

Alega a Impugnante, que tais documentos foram impressos em formulário contínuo e não possuem qualquer timbre da empresa. Isto constitui fato verídico e não difere de todos os demais documentos extrafiscais utilizados pela empresa, que também estão impressos em formulário contínuo comum e também não possuem timbres (fls. 160/337).

Findo o exame dos arquivos dos microcomputadores, a Fiscalização passou a verificar o conteúdo das caixas de documentos guardadas sobre os armários da sala de gerência financeira da empresa.

Destas caixas foram apreendidos pela Fiscalização vários documentos: Pedidos de Compra provenientes dos clientes da empresa, relatórios de títulos a receber, relatórios de títulos a pagar e extratos bancários. Estes documentos apreendidos (fls. 160/337), somado ao relatório impresso intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses” (fls. 66), e todas as notas fiscais (fls. 72/159) são os documentos que embasam o cálculo do crédito tributário exigido pelo Auto de Infração em análise.

Feita a apreensão de todos esses documentos, a Fiscalização solicitou que o “Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências” (RUDFTO) fosse trazido até o recinto para que nele fosse lavrado o “Termo de Apreensão de Documentos”, marcando assim o início de diligências fiscais no estabelecimento, conforme previa e determinava o artigo 51, inciso II, da já citada CLTA/MG.

A Fiscalização lavrou e assinou o Termo de Apreensão de Documentos, folha 27 do Livro RUDFTO nº. 001 (fls. 65), citando todos os documentos apreendidos, incluindo ali a listagem impressa contendo o relatório intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses”, na presença de duas testemunhas que também o assinaram.

Portanto, não restou demonstrada nos autos a coação para assinatura de quaisquer documentos apreendidos.

Ademais, dos autos extrai-se que a assinatura ocorreu no próprio dia 08 de novembro de 2007.

A quarta visita da Fiscalização ocorreu no dia 22 de novembro de 2007. Em função dos dados coletados nas visitas anteriores à empresa e dispendo de documentos que configuravam a infração a legislação tributária, a Fiscalização lavrou o “Auto de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Início de Ação Fiscal” (AIAF nº. 10.070001348.33), conforme determinava o inciso II, do § 4º, do artigo 54 da então vigente Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84.

Este documento foi assinado pelo sócio da empresa Sr. Anderson Mazini Mazieiro, no mesmo dia 22 de novembro, nas dependências do escritório de Contabilidade do Sr. Arthur Carosia, e na presença deste último e também do Sr. Emerson Eduardo Ferreira.

Feitas estas ponderações iniciais tem-se que sustenta a Impugnante que o Auto de Infração contém acusações lacônicas, sem narração detalhada dos fatos fiscais contidos na acusação, sem carrear provas documentais ou periciais contábeis que corroborem as afirmações que faz, estando fundados em presunções.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Cumprir destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova, a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão, a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro, “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

A Impugnante clama, reiteradamente, pela nulidade do Auto de Infração também sob o pretexto de ilegalidade e inconstitucionalidade da ação de fiscalização e de apreensão das provas utilizadas na autuação, alegando que foram apreendidas em seu estabelecimento, com abuso de poder configurado, no seu entender, pela inexistência de autorização judicial e ainda pela falta de apresentação de qualquer termo de início de ação fiscal.

Contudo, como pode ser visto da narração inicial de como transcorreu a fiscalização que culminou na lavratura do Auto de Infração sob exame, razão não lhe assiste.

Verifica-se que a autuação, propriamente dita, foi precedida de ação fiscal auxiliar, para a qual foi lavrado, em 10 de outubro de 2007, o “Termo de Início de Ação Fiscal Exploratória”, cujo objetivo é cientificar o contribuinte de que, a partir daquela data, a empresa estaria sob a ação fiscal exploratória.

Tal procedimento consiste no controle corrente das atividades econômico-tributárias do contribuinte, de conformidade com o disposto no inc. III, do § 1º, do artigo 54, da então vigente Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84 (fls.520/523), *in verbis*:

“Art. 54 - O AIAF não será lavrado nas seguintes hipóteses:

.....

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se ação auxiliar:

.....

III - exploratória, aquela destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário do sujeito passivo ou sobre seus produtos ou processos, objetivando subsidiar a programação de ações fiscais específicas, mediante a realização de visitaçao, verificaçao de documentos e registros por amostragem, levantamento de indícios ou processamento e análise de dados e indicadores.

.....”

Quanto à necessidade de autorização judicial suscitada pela Impugnante, verifica-se que a teor do artigo 44 da Lei nº 6.763/75, citado na Manifestação Fiscal, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

busca e apreensão de documentos e papéis em dependências de estabelecimento comercial independe de autorização judicial, confira-se:

“Art. 44 -Depende de autorização judicial a busca e apreensão de mercadorias, documentos, papéis, livros fiscais, equipamentos, meios, programas e arquivos eletrônicos ou outros objetos quando não estejam em dependências de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional.

Parágrafo único - A busca e a apreensão de que trata o caput deste artigo também dependerá de autorização judicial quando o estabelecimento comercial, industrial, produtor ou profissional for utilizado como moradia.”

Em 08 de novembro de 2007, constatada a existência de documentos extrafiscais relacionados à atividade econômica da ora Impugnante, portanto, de interesse do Fisco, formalizou-se a apreensão dos mesmos por meio da lavratura do “Termo de Apreensão de Documentos” no “Livro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência” (fls. 67).

Referido documento, foi assinado pela pessoa identificada, no decorrer da ação fiscal exploratória, como sendo gerente financeiro da empresa, Sr. Emerson Eduardo Ferreira, que presenciou toda a ação do Fisco.

No que tange aos questionamentos relacionados à falta de apresentação de termo de início da ação fiscal, verifica-se que, em 22 de novembro de 2007, em razão dos dados e documentos coletados nas visitas ao estabelecimento, os quais se configuram em prática de infração à legislação tributária, o Fisco lavrou o “Auto de Início de Ação Fiscal” (AIAF nº 10.070001348.33), conforme determina o inciso II, do § 4º, do artigo 54, da então vigente Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, *in verbis*:

“Art. 54 - .....

§ 4º - No desenvolvimento das ações de que tratam as alíneas “a” e “b” do inciso II do caput deste artigo:

.....

II - se for apurada, pela fiscalização, infração à legislação tributária, será lavrado o TIAF, exceto na hipótese do § 3º do art. 58.

.....”

Referido documento foi assinado, em 22 de novembro de 2007, pelo sócio da empresa Sr. Anderson Mazini Mazieiro, nas dependências do escritório de Contabilidade do Sr. Arthur Carosia Filho, e também na presença do Sr. Emerson Eduardo Ferreira.

Depreende-se assim que, sem transgredir o princípio da legalidade, a ação dos Auditores Fiscais restringiu-se, a procedimentos permitidos pela legislação

tributária do Estado de Minas Gerais, consubstanciada nos artigos 49, 50 e 201 da Lei n.º 6.763/75.

A Impugnante cogitou de nulidade absoluta da autuação, sob o pretexto de existência de vício material, dizendo que a descrição contida no relatório do Auto de Infração não corresponderia à realidade dos fatos.

Nesse aspecto é de se notar que o Auto de Infração descreve com clareza a infração praticada, identifica os artigos infringidos e demonstra os valores do crédito tributário exigido, tudo nos exatos termos dos incisos IV a VI do artigo 57 e artigo 58 da então vigente Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84.

Cumprir destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se atualmente determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentado pelo Regulamento do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

**“SEÇÃO III  
DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório.

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Além disso, o “Relatório Fiscal” complementar que acompanha o Auto de Infração contém de forma detalhada, os fatos e circunstâncias, os critérios e a metodologia utilizada no levantamento fiscal, a descrição das irregularidades, bem como a capitulação correspondente a cada infringência e penalidade (fls. 08/21).

Compõem ainda o trabalho fiscal, os Anexos de I a VIII contendo, os demonstrativos e apuração da base de cálculo, as memórias de cálculo das exigências, a relação dos pedidos e dos documentos objeto da autuação, bem como o Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 22/64).

Também não procedem, as alegações da Impugnante de ilegalidade do lançamento “por alteração do critério jurídico”, Os documentos extra-fiscais encontrados no estabelecimento da Impugnante e apreendidos pelo Fisco (fls. 160/337), demonstram que o contribuinte deixou de emitir documentos fiscais nas operações de saída, ou os emitiu com valores inferiores aos preços realmente praticados.

Constatadas tais irregularidades, o Fisco formalizou o lançamento do crédito tributário devido, por meio do presente Auto de Infração, de conformidade com o disposto no inciso V, do artigo 149, do Código Tributário Nacional.

Acrescente-se que a alteração da capitulação da penalidade promovida pelo Fisco, ao contrário do que pretende a Impugnante, trouxe maior certeza e liquidez aos valores exigidos no presente lançamento, reforçando sua consistência.

Esta conclusão é permitida por estar-se aqui adotando o posicionamento de que o processo tributário administrativo trata-se verdadeiramente de um procedimento tendente a apurar os valores devidos ao estado e, nesta linha, pode ser adequado em seu desenrolar, respeitando os prazos de prescrição e decadência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este mesmo entendimento é compartilhado pelos diversos doutrinadores pátrios, dentre os quais cite-se:

“Em verdade, quando Administração e administrado discutem sobre o índice de procedência legal do lançamento efetuado, o que de fato acontece é a instalação de um procedimento administrativo, que pretende ser contraditório, propiciando à Fazenda Pública o controle de legalidade de seus próprios atos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 439.)

“O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de: (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170-171. (grifos não constam do original))

É de se notar que a peça de defesa apresentada aborda com detalhes todos os aspectos relacionados com a acusação fiscal, demonstrando que a Impugnante compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude.

Por todo o exposto, são incabíveis as prefaciais arguidas, não devendo, portanto, ser acatada a arguição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

### DO MÉRITO

Versa a autuação sobre falta de recolhimento, e recolhimento a menor de imposto nos períodos, junho a dezembro de 2003, janeiro a maio de 2004 e de fevereiro a junho de 2007, em decorrência da prática de irregularidades, a saber:

- saída de mercadoria sujeita, e não sujeita a substituição tributária, desacobertas de documento fiscal.

- saída de mercadoria sujeita, e não sujeita a substituição tributária, consignando nos documentos fiscais valor inferior ao efetivo valor da operação (subfaturamento).

Versa ainda o contencioso sobre descumprimento de obrigação acessória, caracterizado pela emissão de documentos fiscais sem constar os dados do transportador.

No que se refere à atividade econômica da empresa, consta no item III do Contrato Social que, “A sociedade tem objetivo de comércio atacadista e indústria, importação e exportação, de solventes, tintas, vernizes, lacas esmaltes, lubrificantes e impermeabilizantes.” (fls. 497). De acordo com os dados existentes no SICAF, o início da atividade comercial do estabelecimento data de agosto de 2001, sendo, “ATIVO” a situação cadastral atual.

Verifica-se, da documentação constante dos autos, que a autuação foi motivada pela apreensão de documentos extrafiscais contendo informações relativas à atividade econômica do estabelecimento, quais sejam: Relatórios de Títulos Emitidos e Pedidos de Compra provenientes dos clientes da empresa (fls. 160/337).

Repita-se, pela importância face aos argumentos de defesa, que os documentos retro mencionados, somados ao relatório intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses”, extraído do computador utilizado no estabelecimento (fls. 66), são, na verdade, os únicos documentos que embasam a autuação, no que concerne a descumprimento de obrigação principal.

A partir do confronto dos documentos extrafiscais apreendidos com os valores das notas fiscais de saídas, e das operações escrituradas nos livros fiscais, foram constatadas as irregularidades já descritas que serão analisadas individualmente para melhor visualização da decisão.

#### **1. Saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.**

Essa irregularidade encontra-se descrita nos itens 3.22 a 3.31 do “Relatório Fiscal” (fls.13/14) e foi constatada em duas situações.

Uma delas, relatada nos itens 3.22 a 3.25 (fls.13/15), ocorreu no mês de maio de 2007 e é resultante do confronto dos pedidos com as notas fiscais correspondentes, emitidas no mesmo período (fls. 160/337), cujos documentos e valores encontram-se demonstrados no Anexo I (fls.22/30).

Constata-se que as operações realizadas nesse período, para as quais não houve emissão da respectiva nota fiscal, encontram-se identificadas na última coluna da planilha com a expressão “DESACOBERT”, cujos dados (números dos pedidos, valores) foram transportados para o Anexo IV.

A partir daí apurou-se, separadamente, as exigências de imposto relativas às mercadorias sujeitas a substituição tributária (operações internas), e as não sujeitas (operações interestaduais) – (fls. 36).

Em decorrência desta irregularidade exigiu-se:

- ICMS/operações próprias, calculado à alíquota de 12%, incidente sobre as saídas interestaduais;

- ICMS/ST sobre as saídas internas, calculado à alíquota de 18%, tendo sido compensados os créditos relativos à operação própria.

No que tange ao aspecto quantitativo, observa-se que neste caso a base de cálculo das operações foi obtida a partir dos valores das mercadorias constantes nos respectivos pedidos, aplicadas as alíquotas próprias. Assim, corretas as exigências de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto bem como as respectivas Multas de Revalidação, conforme demonstrado às fls.13, 14, 36 e 63 (Anexo VII).

Relativamente à Multa Isolada imputou-se a penalidade prevista no inciso II, do artigo 55, da Lei 6.763/75 (40%), que foi aplicada sobre o valor da base de cálculo das operações (internas e interestaduais), conforme demonstrado no Anexo IV (fls. 36), e Anexo VIII (fls. 64).

No entanto, em relação a essas exigências, duas questões merecem ser mais bem avaliadas. Uma relacionada à base de cálculo da Multa Isolada, e outra acerca do limite estabelecido no § 2º, do artigo 55, da Lei nº 6.763/75, que é inclusive destacada pela defesa.

Em face do disposto no inciso II, do artigo 55, da Lei nº 6.763/75, a penalidade incidirá sobre o valor da operação. Com efeito, nas saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, a base de cálculo da penalidade será o valor da operação, e não o da base de cálculo do ICMS/ST.

Outra questão a ser revista é que nas operações de saídas com alíquota de 12%, a penalidade fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, conforme disposto no § 2º, do art. 55, da Lei 6.763/75.

No que se refere à veracidade das provas da infração, tomando-se como exemplo o Pedido nº 004040 (fls. 213), observa-se que em tais documentos contém todas as informações relativas à venda de mercadoria, tais como: identificação do cliente, descrição das mercadorias, quantidade, Preço Unit., Preço Total, Cond. Pagto.

Logo, o fato de ser possível estabelecer perfeita vinculação entre esses documentos e as respectivas operações não deixam dúvidas sobre a ocorrência dos fatos geradores em questão.

Conforme relatado nos itens 3.26 a 3.31 do “Relatório Fiscal” (fls. 14), constatou-se ainda, saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, no período de junho a dezembro de 2003, e de janeiro a maio de 2004, apurada com base no formulário intitulado “Faturamento dos últimos 12 meses”.

Ressalta-se que esses dados foram extraídos de um arquivo contido em um dos computadores existente no setor financeiro da empresa, e impresso naquele estabelecimento. Referido documento contém informações sobre o “Valor Declarado” e o “Valor Real” das operações realizadas no período (fls. 66).

Naquela oportunidade, se fez consignar no documento, carimbo com a razão social da empresa, assinatura do Sr. Emerson Eduardo Ferreira (que responde pela gerência financeira), bem como carimbo e assinatura do Sr. Arthur Carosia Filho (contabilista da ora Impugnante).

O Anexo V-A (fls. 37) e o quadro B do Anexo VII (fls. 63) demonstram que o crédito tributário lançado pelo Fisco foi calculado sobre a diferença entre o valor real faturado e o valor declarado pela empresa. Tal diferença se constitui em valor não declarado pela Impugnante e não lançado por homologação à época do fato gerador da obrigação.

A ausência da declaração e do lançamento por homologação desta diferença, implica também na inexistência de créditos para compensação com o débito tributário da empresa.

Logo, ao contrário do que pretende a Impugnante, não há que se considerar nenhum crédito para efeito de abatimento do imposto (débito) calculado na coluna J, do quadro B, do Anexo VII (fls. 63), pois, é de se pressupor que todos os créditos decorrentes das entradas tenham sido compensados nas DAPI's, transmitidas à Secretaria de Estado de Fazenda.

Reportando-se ao Anexo V-B (fls.38), se constata que a soma dos valores das operações (CFOP) escriturados mensalmente no livro Registro de Apuração do ICMS, correspondem exatamente aos constantes nos documento extrafiscal na coluna "Valor Declarado".

Tomando-se como exemplo o mês de junho/03, verifica-se que a soma das operações escrituradas no RAICMS, CFOP's 6.101 e 6.949, perfaz o montante de R\$20.855,00 (fls.351). Este valor corresponde, justamente, ao informado no relatório "Faturamento dos últimos 12 meses" apreendido pelo Fisco (fls.66).

Diante disso, é possível afirmar a veracidade desse documento para efeito de comprovação das reais operações praticadas pela Defendente naquele período.

Assim, afiguram-se corretas as exigências de ICMS, calculado à alíquota de 18%, Multa de Revalidação (50%) e Multa Isolada (40%), conforme demonstrado no Quadro "B" (fls. 63), e no Anexo VIII (fls. 64).

## **2.Saída de mercadoria com valor inferior ao efetivo valor da operação (Subfaturamento).**

Essa irregularidade encontra-se descrita nos itens 3.11 e 3.15 do "Relatório Fiscal" (fls. 09/10), tendo sido apurada em duas situações.

Inicialmente, foi constatada por meio do confronto entre os pedidos apreendidos no estabelecimento, referentes às operações ocorridas nos meses de fevereiro a julho de 2007, com as notas fiscais emitidas no mesmo período, conforme demonstrado no Anexo I (fls. 22/30), Anexo II (fls.31/32) e Anexo III (fls.33/35).

Verifica-se que os dados contidos no Anexo I, têm a finalidade de demonstrar o resultado da comparação entre os valores das mercadorias constantes nos pedidos apreendidos (documentos extrafiscais), e os dos documentos fiscais correspondentes, emitidos no período de abril, maio e junho de 2007.

É importante destacar que na última coluna da planilha, "OBS. FISCAL", contém a informação sobre a real "situação tributária" de cada operação, "SUB-FATURAM.", "OK", "DESACOBERT.". Por meio deste demonstrativo depreende-se que apenas nas operações identificadas com "OK", foi emitida a nota fiscal com o preço real das mercadorias (fls.22/30).

Constata-se que em vários destes pedidos consta a observação feita pela própria Impugnante, como por exemplo: "½ NF" (fls. 190/193).

Nos itens 3.5 a 3.10 do “Relatório Fiscal” (fls. 09/10), o Fisco cuidou de apontar outros indícios que reforçam a tese da prática de subfaturamento. Tais observações não deixam dúvidas de que a Impugnante consignou, em documentos fiscais, valor inferior ao preço real da mercadoria.

Desse modo, nas situações identificadas com a expressão “SUB-FATURAM”, os valores das operações foram transportados para o Anexo II (fls.31/32). Esse demonstrativo é o resultado da análise comparativa dos documentos relacionados no Anexo I, por meio dos quais, resta evidenciada a prática de subfaturamento.

A partir da análise comparativa entre os preços das mercadorias constantes nos pedidos e o das respectivas notas fiscais, demonstradas no Anexo II fls. 31/32, foi possível obter o real preço praticado pela Defendente com diversas mercadorias, conforme demonstrado na tabela constante no item 3.15 (fls.11).

Exemplificando, o produto *Kombat Plus – Caixa 24 Un 900 ml*, o preço real do produto constante nos pedidos é R\$ 63,60 (fl.185), no entanto, o valor constante na nota fiscal é R\$ 31,80, ou seja, 50% do preço efetivamente praticado (fls.136).

Identificados os produtos, bem como os respectivos preços realmente praticados pela Impugnante, o Fisco procurou verificar a existência de outras notas fiscais com preços diferentes dos constantes nos pedidos. Essa pesquisa abrange os documentos emitidos no período de janeiro a julho de 2007.

Uma vez constatado que o preço consignado na nota fiscal representa a metade do preço constante nos pedidos, utilizou-se, para efeito de arbitramento, o coeficiente de multiplicação igual a 2, como critério para se determinar o real preço de venda da mercadoria, conforme demonstrado no Anexo III do “Relatório Fiscal” (fls. 33/35). Tal procedimento tem respaldo no inciso II, do artigo 54, do RICMS/02.

Assim, evidenciada a prática de subfaturamento, corretas afiguram-se as exigências de ICMS da operação própria e o ICMS/ST, calculados à alíquota própria (se operação interna ou interestadual), bem como a respectivas Multas de Revalidação, conforme demonstrada no Anexo II (fls.31/32) e Anexo III (fls.33/35).

Acertada, também, a exigência da Multa Isolada prevista no inciso VII, do artigo 55, da Lei 6.763/75 (40%), que foi aplicada sobre o valor da diferença apurada, conforme demonstrado no Anexo VIII (fls. 64).

### **3. Obrigação Acessória – Emissão Irregular de Documento Fiscal.**

Imputação de descumprimento de obrigação acessória caracterizado pela emissão irregular de notas fiscais, as quais se encontram relacionadas no Anexo VI (fls. 39/62), no total de 793 documentos.

Referida infração se configura pelo fato da Impugnante ter deixado de constar as informações relativas ao transportador (razão social, endereço, CNPJ, Inscrição Estadual, placa do veículo, município e unidade da Federação).

Trata-se de infringência ao disposto no RICMS/02, artigo 2º, Anexo V, Quadros – “Transportador”, Campos 1 a 9.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do exame de tais documentos, se constata que na grande maioria das notas fiscais consta, no campo “Nome/Razão Social”, a informação de que se trata de transporte “Próprio”. No entanto, falta a indicação, indispensável, sobre a placa do veículo (fls.72 a 159 e 583 a 1.383).

Assim, configurado o descumprimento da obrigação, é cabível a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso VI, do artigo 54, da Lei nº 6.763/75, c/c inciso VI, alínea “f” do artigo 215 do RICMS, correspondente a 42 UFEMG, por documento, conforme demonstrado no Quadro B do Anexo III (fls.64).

Não têm respaldo na legislação as alegações da Impugnante de que os produtos que fabrica deveriam ser alcançados pela redução da base de cálculo. Como observou o Fisco, nas operações de entrada, a matéria prima utilizada pela empresa é proveniente de material usado. Nas operações de saída, a mercadoria vendida é obtida após um processo de reciclagem e constituem um produto novo ou até mesmo um outro produto, não havendo de se falar em estender benefício concedido a mercadoria usada.

Além disso, o cálculo do ICMS incidente nas operações objetos deste lançamento é idêntico ao tratamento tributário adotado, diariamente, pela Impugnante no ato da emissão de suas notas fiscais, isto é, não se considera nenhuma redução no destaque de suas bases de cálculo.

Também não se sustentam as alegações da Impugnante sobre os efeitos confiscatórios das penalidades aplicadas. Não obstante o disposto no artigo 110 do RPTA, ressalta-se, por oportuno, que a vedação ao confisco, prevista na Constituição Federal, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. A penalidade aplicada mediante autorização expressamente contida na legislação tributária não se reveste das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco inserto na Constituição Federal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: a) nas saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, considerar o valor da operação como base de cálculo da multa isolada; b) nas saídas desacobertadas em operações com alíquota de 12%, limitar a penalidade a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, conforme disposto no § 2º do art. 55, da Lei 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor), que incluía o ICMS/ST no valor da operação para o cálculo da MI e considerava a adequação da multa isolada conforme o item "b" acima exposto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Janaina Oliveira Pimenta.

**Sala das Sessões, 20 de maio de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Revisor**

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

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

Acórdão: 19.161/09/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157340-03  
Impugnação: 40.010122543-39  
Impugnante: Mclaw do Brasil Ltda  
IE: 041135736.00-80  
Proc. S. Passivo: Daniel Marcelino/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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.

Para a Assessoria do CC/MG em seu parecer, “Em face do disposto no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, a penalidade incidirá sobre o valor da operação. Com efeito, nas saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, a base de cálculo da penalidade será o valor da operação, e não o da base de cálculo do ICMS/ST”.

Todavia, nos debates na Câmara de julgamento, houve entendimento de que no valor da operação do remetente não se inclui a parcela “ICMS/ST”.

Assim, necessário a apresentação do presente voto para a demonstração da composição do valor da operação do substituto tributário que, em regra, além do valor da mercadoria (VM) e do IPI, tem como componente o valor do ICMS retido a título de substituição tributária (ICMS/ST).

Ou seja, **VALOR / NF = VM + IPI + ICMS/ST**

E assim deve ser em face do disposto no art. 128 do CTN que permite a substituição tributária com requisitos, dentre eles, ser a terceira pessoa (o substituto) vinculada ao fato gerador, para que possa recuperar-se do ônus tributário.

Ora, sendo a parcela do ICMS/ST, ou em outras palavras, o ICMS retido por substituição tributária componente do valor da operação do substituto tributário, por consequência lógica, deve a referida parcela integrar o valor da operação deste, inclusive para o fim de incidência da multa isolada.

No caso dos autos, o valor da operação própria com o IPI incluso está na coluna “D” da planilha de fls. 36 e o valor do ICMS/ST está consignado na coluna “J” da referida planilha. Portanto, para a base de cálculo da multa isolada deve-se somar os valores das colunas D e J.



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

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para manter no valor da operação a parcela do ICMS/ST, como componente da base de cálculo da multa isolada aplicada.

**Sala das Sessões, 20/05/2009.**

**Mauro Heleno Galvão  
Conselheiro**

CC/MIG