

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 439/00/6<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10058159-67  
Impugnante: Cordeiro Comércio Produto de Informática Ltda.  
Advogado: Ruy Barbosa Coutinho  
PTA/AI: 01.000135494-20  
Inscrição Estadual: 277.331377.00-80  
Origem: AF/Governador Valadares  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**Base de Cálculo - Calçamento - Evidenciada a emissão de documento fiscal consignando valores diferentes nas respectivas vias. Infração caracterizada. Exigências mantidas.**

**Nota Fiscal - Desclassificação - Inidoneidade - Emissão de documento fiscal confeccionado sem autorização legal (nota fiscal paralela). Infração caracterizada. Razões de defesa incapazes de elidir o feito fiscal. Exigências mantidas.**

**Empresa de Pequeno Porte - EPP - Desenquadramento - Permanência indevida no regime de empresa de pequeno porte, por praticar ato qualificado em lei como crime contra a ordem tributária. Infração caracterizada. Exigências mantidas.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre emissão de documento fiscal consignando valores diferentes nas respectivas vias (calçamento); emissão de documento fiscal inidôneo por ter sido confeccionado sem autorização legal (nota fiscal paralela) e por permanecer indevidamente enquadrado no regime de empresa de pequeno porte, a partir de 01.04.1.998, por praticar ato qualificado em lei como crime contra a ordem tributária.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 693/698), por intermédio de procurador regularmente constituído (mandato a fls. 699), argumentando, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, visto que o mesmo foi elaborado por profissional não habilitado perante o Conselho Regional de Contabilidade. No mérito, aduz que o Auto de Infração é insubsistente por ser o agente do Fisco inabilitado para o exercício de atividades privativas de contabilista. Prossegue dizendo que o procedimento fiscal teve início autônomo pelo agente fiscal, sem qualquer autorização ou determinação do chefe do órgão fazendário. Afirma que os documentos trazidos pelo Fisco como prova do calçamento ou do paralelismo documental não estão autenticados, fato que lhes retira a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

veracidade. Pondera que não há nos autos provas cabais de que o contribuinte autuado tenha sido o adulterador dos valores ou o emitente das chamadas notas fiscais paralelas, não podendo o Fisco por mera presunção impor a Impugnante responsabilidade tributária não comprovada. Informa que diante da inexistência de declaração do contribuinte destinatário da NF, no sentido de ter adquirido e pago o valor constante daquela via da Nota Fiscal, nem terem sido tais vias apreendidas ou requisitadas aos destinatários, permite-se a ilação de que tais vias podem ter sido subtraídas dos blocos da Autuada em estado virgem, por pessoas inescrupulosas e maldosas, na tentativa de prejudicar a empresa e aos sócios. Finda dizendo que não há a menor prova de que a Notificada seja a autora da fraude, visto que no presente caso não prevalece a presunção legal, razão que entende suficiente para ser declarada a procedência da Impugnação.

O Fisco, em sua manifestação a fls. 709/713, refuta as alegações da defesa, contrapondo, inicialmente, que o ilustre patrono da Impugnante feriu o princípio da lealdade e da boa fé que norteiam o litígio com outrem. Continua dizendo da desnecessidade do agente do Fisco ser bacharel em ciências contábeis, bastando, nas lições do preclaro José Cretella Júnior, que o agente seja capaz, isto é, investido legalmente nos cargos públicos, editando atos de sua absoluta competência. Aduz que foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei – CRFB/88, artigo 37, inciso I, e que a jurisprudência e a doutrina não autorizam as asserções da Autuada. Informa ser absurda a alegação defensiva de que o agente do Fisco agiu imotivadamente, esclarecendo que, administrativamente, é impossível a lavratura de AI sem o número da respectiva Ordem de Serviço, emanada da Chefia correspondente. Prossegue dizendo que todas as cópias reprográficas de documentário fiscal que embasam a autuação estão devidamente autenticadas pelo Fisco e que as originais destes documentos foram juntadas ao Boletim de Ocorrência Criminal. Pondera que os autos contêm elementos de que na amostragem elaborada pela Fiscalização, os destinatários enviaram cópias das NFs relativas à aquisição de produtos junto a Notificada, sendo certo que notas fiscais emitidas pela Autuada, devidamente escrituradas nos livros fiscais dos destinatários, todas conferidas pelo Fisco, são mais que uma declaração de que os produtos nelas constantes foram adquiridos da Impugnante. Sustenta que a insistência do defendente da Autuada em desconhecer as provas trazidas pelo Fisco é tática de defesa que atenta contra o princípio da lealdade processual, extrapola o limite do bom senso, ao ridículo, à ampla defesa e ao contraditório, colocando em dúvida a indispensabilidade do advogado na administração da justiça (CRFB/88, artigo 133). Desfaz a insinuação do defensor de que a Impugnante seja perseguida pelos seus clientes ou que estes estejam formando um complô contra a mesma. Infere, diante dos documentos acostados a fls. 640 e aqueles acostados a fls. 714/719, serem frágeis as alegações defensivas, além de insustentáveis moral e juridicamente. Pede a aprovação do trabalho fiscal, julgando-se improcedente a Impugnação interposta.

A fls. 720/721, é concedida vistas à Autuada, que manifesta-se a fls. 722, alegando que o depoimento a fls. 714/715, além de inconsistente, não tem o condão de provar a existência de bloco paralelo e, menos ainda, ter a empresa adulterado o documento fiscal. Aduz que o depoimento a fls. 714/715, mais parece uma armação do agente fiscal, que possuindo este documento desde 08.12.99, antes da emissão do AI,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não promoveu a juntada do mesmo, preferindo escondê-lo até o momento que lhe conviesse. Prossegue afirmando que o referido documento não foi constituído de forma legal, com coação da depoente, divorciado da realidade. Pede o desentranhamento o mencionado documento, ratificando os demais termos de sua Impugnação.

A Fiscalização, rebatendo as assertivas defensivas, informa, com fincas no artigo 129, Código Civil, que o depoimento prestado pela funcionária da Autuada a fls. 714/715, se coaduna perfeitamente com as provas dos autos e é parte integrante do Boletim de Ocorrência Criminal, sendo sua juntada tardia apenas para desfazer a deslealdade processual com que atuou o defendente da Impugnante. Diz da necessidade premente da representação junto à OAB/MG, contra o procurador da Notificada. Aduz que referido documento nenhum prejuízo trouxe ao contraditório e à ampla defesa da Autuada, reiterando o pedido de improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 726/730, opina pela improcedência da Impugnação.

---

### **DECISÃO**

#### DAS PRELIMINARES

Uma preliminar é argüida pelo defensor da Impugnante: aduz que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, posto que advém de ato administrativo produzido por agente incapaz (não habilitado em Ciências Contábeis).

Urge, num primeiro momento, ter em mente que estamos falando de ato administrativo unilateral, aquele que se forma com a vontade única da Administração. “Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.” (Hely Lopes Meirelles, in Direito Administrativo Brasileiro, pág. 109, 10ª Edição, Editora Revista dos Tribunais Ltda.). Cinco são os requisitos necessários para a sua formação: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes constituem a infra-estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado (como no caso dos autos) ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.

Interessa-nos apenas o primeiro dos requisitos elencados acima, a competência, por ser afeto à matéria dos autos. Neste passo, temos que para a prática do ato administrativo a competência é condição primeira de sua validade. Nenhum ato – discricionário ou vinculado – pode ser realizado, validamente, sem que o agente disponha de poder legal para praticá-lo. A competência administrativa é o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta de lei e por ela é delimitada. Assim, todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática é inválido, por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja o poder jurídico para manifestar a vontade da Administração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É cediço que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória (artigo 142, § Único, CTN), sendo o agente do Fisco o instrumento necessário para que a Administração declare os seus direitos (cobrar os impostos devidos) e imponha obrigações aos administrados (sanções pecuniárias), de conformidade com a lei reguladora do tributo. O agente do Fisco, uma vez investido em sua função de autoridade administrativa de lançamento, é agente competente para promover o lançamento do crédito tributário, independente de sua formação acadêmica. Na verdade, importa saber se as prerrogativas para praticar o ato administrativo de lançamento se ajustam ao agente do Fisco, aprovado mediante concurso público para tal.

Portanto, descabida a asserção defensiva de que a atividade de lançamento, mesmo que decorra do manuseio de dados contábeis da Impugnante, seja privativa do acadêmico de Ciências Contábeis. Aliás, a Lei Federal nº 4.898/65, citada em socorro, apenas regula o exercício da profissão de contabilista, não o ato administrativo de lançamento tributário.

### DO MÉRITO

Vencida a preliminar, a discussão cinge-se a negativa da prática da infração pela Notificada, seja no calçamento seja no paralelismo documental.

A prova material do calçamento reside no confronto da via fixa com a 1ª via do mesmo documento, por imperativo do tipo inserido no artigo 55, inciso IX, Lei nº 6.763/75. Pouco importa quem manipulou os dados objetivando pagar menos tributo. Importa é saber se a Notificada foi beneficiária deste procedimento e se o valor indicado na primeira via do documento fiscal corresponde àquele lançado a débito da escrita fiscal do contribuinte. Os livros da Notificada indicam que os valores por ela escriturados são os correspondentes aos inseridos nas vias fixas, numa demonstração de que a mesma é beneficiária do malfadado procedimento e que uma parcela significativa de receita não foi oferecida à tributação. A Impugnante não trouxe aos autos prova do efetivo valor da operação, cingindo-se à mera negativa de autoria da infração, que é irrelevante para o deslinde da questão. O Fisco, ao revés, trouxe à baila elementos convincentes das ilicitudes tributárias praticadas pela Autuada, conforme se depreende dos documentos acostados a partir da fls. 127.

O paralelismo documental fica demonstrado a partir do confronto de NFs, como por exemplo, aquelas a fls. 194/195. A Nota Fiscal idônea é de fls. 195 e a AIDF possui o nº 00141649/1997 na data de 01.08.97. A Nota Fiscal paralela, fls. 194, possui a AIDF de nº 00056355/1997, datando de 07.04.97. A Nota Fiscal confeccionada sem autorização é considerada inidônea, nos termos do artigo 134, inciso I, Parte Geral, RICMS/96 e os documentos inidôneos fazem prova somente a favor do Fisco (artigo 135, caput, do mesmo Regulamento). O destinatário indicado em ambos documentos são diversos, além das datas, mercadorias e valores. Mas a prova da circulação das mercadorias encerradas na NF paralela está no registro desta no livro de Registro de Entradas de Mercadorias do destinatário, fls. 193, possibilitando o creditamento da importância de R\$5.234,00. O mesmo se sucede com as demais Notas Fiscais inidôneas (paralelas) listadas pelo Fisco nos documentos a fls. 13 e seguintes. A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração perfilha o tipo descrito no artigo 55, inciso X, Lei nº 6.763/75. Como no caso anterior, não importa quem determinou a confecção dos documentos paralelos, mas o beneficiário da fraude e a omissão de receita decorrente do procedimento fraudulento. Os autos revelam, soberbamente, ser a Notificada.

Em ambos casos uma certeza sobressai: fraudes foram cometidas pela Impugnante definidas como crime contra a ordem tributária, motivadores do desenquadramento da Notificada do regime de empresa de pequeno porte (terceira irregularidade apontada no AI, não contestada). Mas a extensão dessas fraudes somente a Autuada sabe, visto que o Fisco não arrebanhou a totalidade dos documentos relativos às operações praticadas, restringindo-se a minguidos 25,80% destas - fls. 11.

O documento acostado a fls. 714/715, embora a defesa insista em desconhecer o seu valor probante, traz consigo elementos que coadunam com a conduta fraudulenta da Impugnante.

A alegada falta de autenticação documental não tem o condão de invalidar o documentário por si só. No PTA devem ser observadas as regras de apreciação de provas insculpidas na CLTA/MG – artigo 108 e seguintes, e não aquelas inseridas no Código de Processo Civil. Ademais, todos os documentos coletados pelo Fisco têm a chancela do servidor público que elaborou o trabalho que, ao nosso ver, supre de maneira inquestionável a alegada falta de autenticação. É que os documentos chancelados pelo servidor se revestiram da condição de documento público, não cabendo qualquer queixume da defesa neste sentido.

As considerações elaboradas tanto pela defesa quanto pelo Fisco de ataque recíproco, não serão comentadas por faltar-lhes a substância da matéria tratada nestes autos.

Portanto, as infrações estão devidamente caracterizadas, sendo legítimas as exigências fiscais formuladas no Auto de Infração guereado.

Oportuno salientar dois pontos importantes:

Um, o Fisco elaborou a recomposição da conta gráfica de todo o período fiscalizado (abril/97 a novembro/99), acusando o saldo devedor, mês a mês, conforme documentos a fls. 09/10. Na oportunidade exigiu a MR 50% para todo o período, no que discordamos. Referida penalidade deveria ser aplicada até as infrações apuradas em 31.03.98. A partir de então – época do enquadramento no regime de empresa de pequeno porte – dever-se-ia aplicar a penalidade prevista em legislação própria, isto é, aquela inserida no artigo 17, inciso II, alínea “a”, Lei nº 12.708/97 – MR 200% sobre o valor devido a título de imposto, sem qualquer redução. A diferença percentual, deverá ser exigida em Auto de Infração complementar, observado o período decadencial.

Dois, diz respeito a penalidade isolada aplicada em relação aos documentos inidôneos por terem sido confeccionados sem autorização. Dita infração tanto pode ser tipificada no artigo 54, inciso V, Lei nº 6.763/75 quanto no artigo 55, inciso X, também da mesma Lei. A solução do problema advém da regra inserta no artigo 211, Parte

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Geral, RICMS/96, cuja inteligência é de aplicar-se a multa relativa à infração mais grave, quando conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deu origem, no caso em exame, aquela do artigo 55, inciso X, Lei nº 6.763/75, constante do AI.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 6ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em preliminar, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também a unanimidade, em julgar improcedente a Impugnação, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Cleomar Zacarias Santana (Revisor), Crispim de Almeida Nésio e Angelo Alberto Bicalho de Lana.

**Sala das Sessões, 21/06/00.**

**Luciano Alves de Almeida  
Presidente/Relator**

MLR/H