

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.159/13/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000180546-31  
Impugnação: 40.010133271-86  
Impugnante: OP - Comércio de Produtos Alimentícios Ltda - EPP  
IE: 367042021.00-33  
Proc. S. Passivo: Bruno Carvalho Rocha Neves/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes de documentos extrafiscais, apreendidos no estabelecimento da Autuada, com as vendas declaradas pela Contribuinte, demonstradas nos extratos de Simples Nacional no mesmo período, que o Sujeito Passivo promoveu saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, com adequação ao disposto no § 2º deste artigo, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2008 a outubro de 2011, apuradas mediante confronto entre a escrita fiscal e os documentos extrafiscais, “Relatório de Vendas Diárias”, devidamente apreendidos no estabelecimento autuado.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, com adequação ao disposto no § 2º deste artigo, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador, regularmente constituído, Impugnação às fls. 223/280, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 292/300.

### **DECISÃO**

#### **Das Preliminares**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

Sustenta a Impugnante que o lançamento não respeitou os princípios legais, em razão da apreensão dos documentos ter se realizado sem o devido mandado ou autorização judicial. Entretanto, a ação fiscal procedida junto ao estabelecimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuado encontra-se respaldada no Código Tributário Nacional – CTN, recepcionado pela Constituição da República, que, em seu art. 195, assim estabelece:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Por sua vez, a legislação mineira regulamenta os procedimentos relacionados à apreensão de documentos, nos termos dos arts. 201 a 205 da Parte Geral do RICMS/02, que assim tratam da matéria:

Art. 201. Serão apreendidos:

(...)

II - os documentos, os objetos, os papéis, os livros fiscais e os meios eletrônicos, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária.

(...)

Art. 202. A apreensão será efetuada mediante a lavratura de Auto de Apreensão e Depósito, assinado pelo apreensor, pelo detentor da mercadoria ou do bem apreendido, ou pelo seu depositário, e, se possível, por 2 (duas) testemunhas.

(...)

Art. 204. 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, simultaneamente, como moradia.

No caso dos autos, a documentação e os arquivos magnéticos foram apreendidos mediante a lavratura dos Autos de Apreensão e Depósito – AAD (fls. 02) e Autos de Copiagem e Autenticação de Documentos Digitais (fls. 06/09), com a geração dos respectivos códigos de segurança.

Correta, portanto, a apreensão realizada no estabelecimento da Autuada.

Alega, ainda, a Impugnante que o Auto de Infração padece de vício em função da falta de motivação do ato administrativo da apreensão dos documentos comprobatórios da infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os arts. 69 e 71 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, estabelecem a finalidade do Auto de Apreensão e Depósito e seus efeitos, com a seguinte redação:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

(...)

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

(...)

Art. 71. O Auto de Apreensão e Depósito será utilizado para a formalização da apreensão de mercadorias, bens e documentos, inclusive de programas, meios e dados eletrônicos.

Parágrafo único. O Auto conterá a descrição do objeto da apreensão e, em se tratando de bem ou mercadoria, a respectiva avaliação.

Cabe destacar que os atos de ofício praticados pela Fiscalização, no sentido de iniciar a análise de livros e documentos fiscais ou apreensão de documentos, carregam, por eles mesmos a motivação administrativa, consubstanciada no poder-dever da Administração Pública de fiscalizar os procedimentos dos contribuintes.

Trata-se de atos de império, que se caracterizam pelo poder de coerção da Administração Pública e, nesse caso, sob os auspícios do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Registre-se que a atuação dos Auditores da Fazenda Pública Estadual decorre das prerrogativas do cargo, e no caso dos autos, em decorrência da Ordem de Serviço nº 08.110064094-54, expedida pela autoridade competente, conforme registro no AAD nº 000210 (fls. 02).

Como ressalta Carvalho Filho (2008 – p. 38), dos poderes administrativos outorgados aos agentes do Poder Público emanam duas ordens de consequência: a irrenunciabilidade e a obrigatoriedade do seu exercício.

A licitude da apreensão encontra amparo no Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que, ao apreciar a Apelação Cível nº 1.0027.08.176278-6/003, proferiu a seguinte decisão:

**EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA APREENSÃO DE DOCUMENTOS EFETIVADA PELO FISCO EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL - LEGALIDADE – CONDUTA REALIZADA MEDIANTE OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - RECURSO NÃO PROVIDO.**

NOS TERMOS DO ART. 42 DA LEI ESTADUAL 6.763/75 E ART. 194 E SEQUINTE DO CTN É LÍCITO AOS AGENTES FISCAIS, NO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA, APREENDER DOCUMENTOS DESTINADOS A COMPROVAR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HAVENDO NULIDADE NO ATO DE APREENSÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUANDO ESTE SE DÁ MEDIANTE CONCESSÃO DO RECIBO CONTENDO A DESCRIÇÃO DOS DOCUMENTOS APREENDIDOS.

SOMENTE SE FAZ NECESSÁRIA A AUTORIZAÇÃO JUDICIAL PARA A BUSCA E APREENSÃO DE DOCUMENTOS QUANDO ESTES NÃO ESTEJAM EM DEPENDÊNCIAS DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL, INDUSTRIAL, PRODUTOR OU PROFISSIONAL OU AINDA QUANDO O ESTABELECIMENTO FOR TAMBÉM UTILIZADO COMO MORADIA, O QUE NÃO É O CASO DOS AUTOS.

Assim, a motivação para a apreensão de livros e documentos fiscais será sempre o exame das operações realizadas pelo contribuinte, que não pode se furtar às ações da Fiscalização.

Quanto à utilização de documentos extrafiscais para apuração do crédito tributário, é um procedimento que não ofende a qualquer requisito previsto para o lançamento tributário, pois atende ao interesse público e objetiva demonstrar nos autos a verdade real, ou seja, o efetivo faturamento praticado pela Autuada, que subtraiu das informações prestadas à Fiscalização uma significativa parte de suas vendas.

Vale salientar que, a peça fiscal foi emitida obedecendo às determinações dos arts. 89 e 92 do RPTA, Decreto estadual nº 44.747, de 03 de março de 2008, e do art. 142 do CTN.

Quanto à nulidade arguida referente à utilização dos arquivos eletrônicos, verifica-se que se confunde com a matéria meritória e será analisada mais adiante.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do lançamento, ilicitude das provas ou obtenção das provas por meio de atos ilegais, uma vez que, como já mencionado, o início da ação fiscal e a apreensão dos documentos, além de expressamente autorizados em lei, ocorreram de forma regular, com o cumprimento de todos os procedimentos previstos na legislação vigente.

Por tudo, rejeita-se as prefaciais arguidas pela Impugnante.

### **Do Pedido de Perícia**

Requer a Impugnante que lhe seja deferido o pedido de realização de prova pericial, ao argumento do princípio da ampla defesa previsto na CF/88, trazendo os quesitos de fls. 279/280 dos autos.

Nos termos do art. 142 do RPTA, 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”.

Analisando os quesitos apresentados, constata-se que todos eles estão contemplados no curso da impugnação, pois são indagações que compõem as preliminares ou as razões de mérito da Defesa.

Com efeito, trata-se de questionamentos sobre a identificação dos documentos apreendidos, a técnica fiscal adotada pela Fiscalização em detrimento de outras, a validade da base de cálculo apurada com base nos relatórios de vendas e a adoção da alíquota média mensal.

Tais quesitos não carecem de perícia, por ser desnecessária para a elucidação da questão em análise.

Assim, indefere-se o pedido de perícia.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre saída desacobertada de mercadorias, no período de janeiro de 2008 a outubro de 2011, apurada mediante confronto entre a escrita fiscal e os documentos extrafiscais denominados “Relatório de Vendas Diárias”, regularmente apreendidos no estabelecimento da Autuada.

Mediante apreensão regular do “Relatório de Vendas Diárias” (fls. 51/93), a Fiscalização apurou as saídas reais do estabelecimento, cotejando-as com os valores lançados nas declarações do Simples Nacional (fls. 95/139), resultando nas diferenças apuradas nos relatórios de fls. 26/49.

Frise-se que não se apurou saídas desacobertadas em relação aos meses de novembro de 2009 e abril de 2010.

Para o cálculo do imposto, adotou-se a distribuição percentual por situação tributária apurada nos meses de janeiro de 2009 a outubro de 2011, sendo que, para o exercício de 2008, utilizou-se a média dos meses subsequentes, uma vez que nesse período a Autuada emitiu cupons fiscais sem identificação das alíquotas.

Para o cálculo da multa isolada, aplicou-se a adequação prevista no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em relação ao imposto apurado pelas alíquotas entre 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento).

Importante registrar que as questões relativas à apreensão dos arquivos e documentos foram enfrentadas na fase preliminar, sendo despiciendo reforçá-las em relação ao mérito do lançamento.

Alega a Impugnante que os arquivos magnéticos não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, trazendo à colação posicionamentos doutrinários.

A legislação mineira, no entanto, autoriza o procedimento fiscal, a teor da regra contida no inciso I do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, que assim expressa:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das 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;

(...)

A Autuada absteve-se de apresentar qualquer prova que pudesse desconstituir o lançamento, permanecendo no campo da retórica.

Tratando-se de documentos regularmente apreendidos em estabelecimento comercial, que identifica o faturamento total da empresa, outra conclusão não se chega, a não ser de que se trata do montante dos negócios realizados no período.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à base de cálculo identificada pela Fiscalização, alerta a Impugnante que os documentos extrafiscais indicam apenas as datas e os valores, sem declinar a operação realizada, a alíquota e qualquer referência a nota fiscal ou cupom.

A bem da verdade, não é de se esperar que os documentos extrafiscais contenham todos os elementos de um documento autorizado pela Fiscalização, pela sua própria natureza. A função do documento extrafiscal, tal como os relatórios apreendidos, é a mera informação aos sócios do valor efetivamente faturado, em contrapartida àquele informado à Fiscalização.

Certo é que a apuração do imposto ocorre apenas nos documentos fiscais oficiais, como as declarações transmitidas pela Autuada à Fiscalização.

Assim, a Fiscalização adotou como base de cálculo o maior valor lançado nos relatórios apreendidos, confrontando-os com a base fiscal do estabelecimento.

No tocante às argumentações sobre o cálculo do imposto, a Impugnante reclama, sem razão, da adoção dos percentuais apurados mediante análise de sua escrita fiscal.

Sendo evidente que os controles internos não identificam os produtos comercializados, não é possível apurar a alíquota para cada venda realizada, razão pela qual a Fiscalização adota, corretamente, os percentuais apurados na escrita fiscal, para as saídas tributadas pelas diversas alíquotas e o montante lançado a título de substituição tributária.

Registre-se que, sobre a parcela apurada como venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, não há exigência de ICMS, cobrando-se apenas a multa isolada.

Exigir que a Fiscalização identifique a correta alíquota na operação, em se tratando de apreensão de documentos extrafiscais, é sustentar-se na própria torpeza, de modo a inibir o lançamento tributário.

Cumprir destacar que, apenas no exercício de 2008, a Fiscalização adotou os percentuais de carga tributária idênticos em todo o período, em decorrência do arbitramento realizado em face da ausência de indicação das alíquotas nos cupons fiscais. Nesse caso, a Fiscalização apurou a média por carga tributária realizada nos meses subsequentes (janeiro de 2009 a outubro de 2011 – período em que contava nos cupons as alíquotas utilizadas).

De modo diverso, no período de janeiro de 2009 a outubro de 2011, a Fiscalização apurou em cada mês os percentuais de mercadorias comercializadas sob as diversas alíquotas, inclusive aquelas do regime de substituição tributária.

Assim, o procedimento fiscal, ao contrário do que afirma a Impugnante, é tecnicamente idôneo, a teor do disposto no art. 53, incisos III e VI da Parte Geral do RICMS/02, bem como se respalda no art. 148 do Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Dessa forma, o critério utilizado pela Fiscalização para apuração da alíquota atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por outro lado, a sistemática de alíquota média destacada nas decisões trazidas pela Defesa está presente dos autos, com a decomposição das parcelas tributadas e não tributadas.

Não cabe, no entanto, a adoção da alíquota média pleiteada pela Impugnante, porquanto tratar-se das alíquotas aplicáveis no sistema do Simples Nacional.

Nos termos da legislação vigente no período autuado, não se aplicam as regras do sistema simplificado de apuração do imposto no tocante às saídas desacobertadas, a teor do que dispõe o art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea 'f' da Lei Complementar nº 123/06, com a seguinte redação:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

Noutro giro, afastam-se de pronto as alegações de cunho constitucional, por força do óbice contido no art. 110, inciso I do RPTA.

De igual modo, no tocante à multa isolada aplicada, uma vez que a sanção obedece ao disposto na Lei nº 6.763/75.

Em relação a uma possível majoração da multa isolada, a reflexão da Impugnante está equivocada, uma vez que a citação ao Parecer DOET/SUTRI nº 009/06 se faz presente para reduzir a multa isolada, com aplicação da adequação prevista no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, não havendo qualquer majoração da referida multa no presente lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O raciocínio matemático apresentado pela Defesa não está de acordo com a interpretação do mencionado dispositivo, haja vista que leva em consideração a possibilidade de adequação conjunta para todas as operações, ao contrário da adequação individualizada, como pacificado administrativamente.

De modo diverso da pretensão da Impugnante, a redução da multa isolada na forma prevista no § 2º do art. 55 da mencionada lei não atinge, por óbvio, as saídas sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento), como também não se presta no tocante às saídas de mercadorias do regime de substituição tributária.

Não se sustenta a tese da Autuada de que nas saídas dos produtos com pagamento por substituição tributária aplica-se o redutor de modo a incidir apenas 15% (quinze por cento) a título de multa isolada.

Muito embora a exigência do imposto neste PTA seja igual a zero para esta rubrica, isso não significa dizer que não há incidência do imposto com a carga tributária de 18% (dezoito por cento) de modo a inviabilizar a adequação da penalidade. O que existe neste caso, é o deslocamento do momento de recolhimento do tributo, mediante a presunção de ocorrência do fato gerador futuro.

Com tal raciocínio, e presumindo-se que as saídas por substituição tributária, no caso dos autos, são tributadas pela alíquota de 18% (dezoito por cento), não cabe a redução da multa em relação a esta parcela.

Pleiteia, ainda, a Impugnante que seja dado o benefício da redução da multa isolada no tocante à parcela de saídas por substituição tributária. Nesse sentido, a aplicação do permissivo legal, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, foi discutida na Câmara de Julgamento, entretanto, não foi alcançado o requisito quanto ao número de votos exigido pela lei para que o benefício fosse acionado. Por corolário, restou mantida a multa isolada no montante estabelecido no Auto de Infração.

Noutro giro, a cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic está prevista no art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF nº 2.880 de 13/10/97, bem como nos arts. 212 e 215 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

### Lei nº 6.763/75

Art. 226 -Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

### Resolução nº 2.880/97

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

RPTA (Decreto nº 44.747/08)

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Se não bastasse, existindo a previsão legal para a cobrança lançada nos autos, aplica-se o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Como bem destacou a Fiscalização, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao apreciar a matéria no AgRg no REsp 910894/AL, exarou a seguinte decisão:

**AGRAVO REGIMENTAL**

**RECURSO ESPECIAL 2006/0274226-8**

**TRIBUTÁRIO. SAT. TAXA SELIC. AGRAVO REGIMENTAL. REEDIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO RECURSO ESPECIAL, JÁ ANALISADOS NA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA Nº 182/STJ.**

**I - A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE CONSOLIDOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, A PARTIR DO ADVENTO DA LEI Nº 9.250, DE 1995, PASSOU A SER LEGÍTIMA A APLICAÇÃO DA TAXA SELIC NO CAMPO TRIBUTÁRIO.**

Correta, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de reparação da moeda em relação ao crédito tributário não recolhido à época oportuna.

Por tudo, revelam-se legítimas as exigências fiscais imputadas no presente lançamento tributário.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia formulado pela Impugnante. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 10 de abril de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Relator**

M/R