

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.575/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000212438-57  
Impugnação: 40.010136163-40  
Impugnante: Z Componentes para Calçados S/A  
IE: 452103650.01-95  
Coobrigado: Anselmo Martins de Almeida  
CPF: 451.032.596-72  
Proc. S. Passivo: Pedro Mergh Villas/Outro(s)  
Origem: Diretoria Executiva de Fiscalização/SUFIS

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** O diretor de pessoa jurídica de direito privado responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75. Comprovado nos autos não a mera ausência de recolhimento de ICMS devido pela pessoa jurídica, mas sim a prática de atos do administrador que repercutiram no descumprimento da obrigação tributária. Legítima a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do diretor-presidente da empresa autuada arrolado no Auto de Infração.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatado, mediante confronto entre as informações constantes de documentos extrafiscais, devidamente apreendidos no estabelecimento autuado e nas residências dos diretores da empresa autuada, em cumprimento a mandado de busca e apreensão judicial, com os valores declarados ao Fisco no mesmo período, que o Sujeito Passivo promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Contudo, deve-se adotar, na apuração do ICMS, a carga tributária média das operações conforme laudo pericial acostado aos autos e anexos à defesa e, ainda, admitir na apuração do crédito tributário, os créditos do imposto pelas entradas discriminados nos documentos extrafiscais.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2011 a abril de 2012, constatadas por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

meio do confronto entre a receita bruta de vendas, informada em documentos extrafiscais, e os valores levados à tributação pela Autuada, extraídos da Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI e do livro de Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS.

Os documentos extrafiscais foram apreendidos no estabelecimento autuado e nas residências dos diretores da empresa, em cumprimento a mandado de busca e apreensão judicial, durante a operação especial denominada “Lava-Pés”, realizada pelo Fisco mineiro em conjunto com o Ministério Público Estadual e a Receita Federal do Brasil em 08/05/12, que aconteceu simultaneamente em vários estabelecimentos comerciais e residências de pessoas físicas ligadas ao setor calçadista de Nova Serrana.

Na oportunidade, também foram copiados e autenticados conteúdos dos computadores presentes nos locais alvos da operação.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, o Sr. Anselmo Martins de Almeida (diretor-presidente da empresa autuada), como Coobrigado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/88 e documentos de fls. 105/156 (Laudo Pericial Contábil de Análise do Auto de Infração 01.000212438-57 e Anexos).

Às fls. 159/160, a Fiscalização intima os Autuados para que fossem apresentadas as primeiras vias das notas fiscais não escrituradas, correspondentes às operações objeto do lançamento, objetivando analisar o pleito constante no item IV. 3 da impugnação, relativo ao abatimento, em forma de crédito, do ICMS referente às entradas de mercadoria que posteriormente foram revendidas.

Consta em tal intimação que o creditamento extemporâneo de créditos de ICMS está normatizado no art. 67, § 2º da Parte Geral do RICMS/02.

A Autuada manifesta-se às fls. 161/166. Na ocasião, repete argumentos já trazidos na inicial e conclui que a apresentação das primeiras vias das notas fiscais solicitadas é absolutamente descabida na hipótese dos autos, não possuindo qualquer relevância em relação à apreciação do que foi requerido na impugnação quanto ao abatimento dos créditos de ICMS.

Em seguida, a Fiscalização colaciona aos autos os documentos de fls. 168/189 (Parecer SUTRI 048/2012 - Assunto: Validade da denúncia espontânea realizada por ‘Z Componentes para Calçados S/A’ e efeitos do pagamento efetivado e Relatório produzido por Consulting News Auditores e Consultores, este apreendido no estabelecimento autuado durante a busca e apreensão).

Devidamente intimada, a Autuada manifesta às fls. 191/195.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 196/208, refuta as alegações da defesa, querendo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG exara a diligência de fls. 212.

Em cumprimento à diligência, a Fiscalização acosta o Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 216/218, no qual fundamenta a inclusão do Coobrigado (diretor-presidente da empresa autuada) no polo passivo da obrigação tributária (item I da diligência). Também são juntados aos autos os demonstrativos de fls. 219/223 (item II da diligência).

É reaberta vista dos autos aos Autuados pelo prazo de 30 (trinta) dias (fls. 214 e 242), os quais não se manifestam.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 244/266, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para que seja adotada, na apuração do ICMS, a alíquota média apurada pela divisão do somatório mensal do imposto debitado, referentes aos CFOPs 5.102, 5.115, 5.123 e 6.102, pela base de cálculo mensal do imposto relativa a tais CFOPs, observada a adequação da multa isolada exigida nos termos do §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, se for o caso.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

Advoga a Impugnante que a Fiscalização lavrou Auto de Infração que não reproduz a verdade material dos fatos havidos, concluindo a atuação no momento que deveria ser de fato iniciada a investigação, baseando-se em indícios, presunções e ficções.

Sustenta que os documentos apreendidos utilizados como prova nos presentes autos foram “jogados” no procedimento administrativo fiscal, sem qualquer análise conclusiva e objetiva.

Requer a nulidade do lançamento.

O questionamento da Impugnante acerca da metodologia utilizada pelo Fisco para apuração da irregularidade em comento, na verdade, envolve questões que serão abordadas no mérito.

Cumprimenta-se salientar que não há que se falar em nulidade do lançamento, haja vista a inexistência vício, tendo sido respeitados todos os requisitos de validade do ato administrativo.

Ressalta-se que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Existe a citação dos dispositivos infringidos e das penalidades. Todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foram observados.

Menciona-se que a saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal foi apurada por meio do confronto entre documentos extrafiscais, devidamente apreendidos em cumprimento a mandado judicial, e as informações de vendas prestadas ao Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diversamente daquilo que argumenta a Defesa, não houve qualquer presunção na técnica adotada pelo Fisco, pois todo o procedimento realizado para apuração do crédito tributário exigido nestes autos é tecnicamente idôneo, com supedâneo no inciso I do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

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; (grifou-se)

Outrossim, ao contrário do entendimento da Impugnante, a apuração de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, por meio do cotejo de dados constantes em controles de vendas extrafiscais e os valores de vendas informados ao Fisco pelo contribuinte, é suficiente para sustentar o lançamento em análise, prescindindo de outras constatações, como saldo credor de conta caixa, falta de escrituração de pagamentos efetuados, passivo fictício, divergência em estoque de mercadorias, aproveitamento indevido de crédito do imposto.

Ademais, não há que se falar na consideração dos documentos e livros contábeis como prova absoluta a favor do contribuinte, limitando o Fisco à análise dos seus escritos contábeis oficiais, como defende a Impugnante.

Nesse sentido, dispõe o art. 226 do Código Civil Brasileiro:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos. (Grifou-se).

Assim, rejeita-se a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período compreendido entre 01/01/11 a 30/04/12, constatadas por meio do confronto entre a receita bruta de vendas informada em documentos extrafiscais, e os valores levados à tributação pela Autuada, extraídos da DAPI e do LRAICMS.

Reitera-se que os documentos extrafiscais foram apreendidos no estabelecimento autuado e nas residências dos diretores da empresa, em cumprimento a mandado de busca e apreensão judicial, durante a operação especial denominada “Lava-Pés”, realizada pelo Fisco mineiro em conjunto com o Ministério Público Estadual e a Receita Federal do Brasil em 08/05/12, que aconteceu simultaneamente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em vários estabelecimentos comerciais e residências de pessoas físicas ligadas ao setor calçadista de Nova Serrana.

Na oportunidade, também foram copiados e autenticados conteúdos dos computadores presentes nos locais alvos da operação.

Importante mencionar que durante os procedimentos de cópiagem não ocorre qualquer alteração no conteúdo dos arquivos, uma vez que há autenticação do conteúdo com a utilização de algoritmo com função *hash*, um dos mais seguros atualmente, o qual permite garantir a integridade do seu conteúdo.

Registra-se que da análise da documentação apreendida no estabelecimento autuado e na residência do Coobrigado foram lavrados outros 02 (dois) Autos de Infração, PTAs nºs 01.000178882-61 e 01.000179832-05, de mesma irregularidade dos presentes autos, cujas exigências referem-se a período anterior.

Convém informar que tais lançamentos já foram objeto de análise pela Câmara Especial deste Conselho, conforme Acórdãos nºs 4.324/14/CE e 4.325/14/CE, oportunidade em que foram rechaçadas várias das teses defensórias trazidas também na impugnação apresentada contra este lançamento, confirmando a legitimidade daqueles lançamentos.

Inicialmente cumpre analisar os efeitos da autodenúncia, protocolizada em 31/05/12, pelo estabelecimento matriz da Autuada, localizado em Belo Horizonte, relativa aos exercícios de 2007 a 2011, referente a vendas de mercadorias em estoque desacobertadas de documentação fiscal.

Alega a Impugnante que tal autodenúncia foi desconsiderada pela Fiscalização, apesar do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF ter sido lavrado apenas em 31/08/12.

Pede que seja cancelado o Auto de Infração em relação ao exercício de 2011, período autuado inserido na referida autodenúncia.

Todavia, a autodenúncia protocolizada pelo estabelecimento matriz da Autuada não tem o condão de produzir os efeitos por ela pretendidos, uma vez que o estabelecimento autuado já se encontrava sob ação fiscal desde 08/05/12 com a lavratura do Auto de Apreensão e Depósito - AAD de fls. 04, nos termos do art. 69, inciso II c/c o art. 207 do RPTA.

Lado outro, frise-se que a autodenúncia foi protocolizada em nome da Z Componentes para Calçados S/A, IE 062.103650.00-38 e CNPJ 04.106.335/0001-40, situada na Av. do Contorno, 4025, Funcionários, Belo Horizonte, enquanto o lançamento em discussão refere-se ao estabelecimento de IE 452.103650.01-95 e CNPJ 04.106.335/0002-20, situado na cidade de Nova Serrana/MG, sendo, portanto, estabelecimentos distintos, autônomos e independentes.

Acrescenta-se que a emissão do AIAF de fls. 02, em relação ao qual a Fiscalização sustenta que formalizou a prorrogação do prazo da ação fiscal, não tem o condão de modificar a data do início da ação fiscal determinada com a emissão do AAD, datado de 08/05/12.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, entende-se que em razão da quantidade de documentos apreendidos, bem como tendo em vista a extensão e complexidade das análises efetuadas pela Fiscalização, o prazo inicial de 90 (noventa) dias do AAD já estava automaticamente prorrogado nos termos do §3º do art. 70 do RPTA.

Diante do exposto, não é possível a migração dos efeitos da autodenúncia apresentada pelo estabelecimento matriz da Autuada (localizado em Belo Horizonte) para o estabelecimento de Nova Serrana, ora autuado, uma vez que este se encontrava sob ação fiscal desde 08/05/12 (data da lavratura do AAD).

Ressalta-se que em 14/11/12 foi emitido o Parecer DOLT/SUTRI nº 048/2012 (fls. 168/171), no qual restou consignado que a autodenúncia em comento não é válida por ter sido apresentada após medida de fiscalização adotada e que fosse cancelado de ofício o parcelamento a ela vinculado, o que corrobora o entendimento ora externado.

Constata-se, pois, que diferentemente do alegado pela Defesa, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único do CTN, uma vez que sequer a denúncia espontânea foi apresentada pelo estabelecimento autuado.

Na defesa apresentada, alega a Impugnante que os documentos que dão sustentação ao presente lançamento são planilhas gerenciais, elaboradas apenas para apresentar de forma geral e superficial um resumo das atividades desenvolvidas, sem qualquer rigor contábil-fiscal.

Entretanto, diante da riqueza de detalhes, não há como contestar a confiabilidade das informações extraídas pela Fiscalização do mencionado relatório, que proporcionaram, após a comparação com as informações declaradas à SEF/MG, quantificar o montante das operações realizadas sem a emissão de documentos fiscais e conseqüentemente, sem ser oferecido à tributação.

As exigências fiscais em análise encontram-se demonstradas no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 48.

A Fiscalização apurou as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal mediante o cotejo do valor da **Receita Bruta Operacional**, referente a cada mês dos exercícios autuados, informado nos documentos extrafiscais, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 15/28 e também contidos na mídia eletrônica de fls. 50, que foram apreendidos no estabelecimento autuado e nas residências dos diretores da Autuada, com a receita de vendas declaradas na DAPI e no LRAICMS (CFOPs 5.102, 5.115, 5.123, 5.403, 6.102 e 6.403).

Como bem menciona a Fiscalização, as demais saídas de mercadorias escrituradas pela Autuada classificadas nos CFOPs 5.152, 5.202, 5.551, 5.553, 5.901, 5.908, 5.910, 5.924, 5.949, 6.202, 6.551, 6.901 e 6.949 (transferências, devoluções de compra, vendas de bens do ativo imobilizado, devolução de compra para ativo permanente, remessa para industrialização, remessa de bem por conta de contrato de comodato, remessa em bonificação, doação ou brinde, remessa para industrialização por conta e ordem de terceiros, outra saída de mercadoria não especificada, etc.),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

corretamente não foram consideradas pela Fiscalização para a composição da receita de vendas declaradas, uma vez que tais saídas não compõem a Receita Bruta de Vendas.

Compulsando os mencionados documentos extrafiscais, constata-se que neles há diversas análises efetuadas pela administração da empresa autuada, referentes às realizações registradas no período autuado, dentre outros, tais como:

- comparativo entre venda real x venda contábil 2011 (fls. 16);
- comparativo entre as despesas totais sobre o faturamento de 2010 e 2011 (fls. 17);
- comparativos entre comissões e impostos patronais x faturamento de 2011 (fls. 18);
- comparativo entre o **faturamento fiscal** de 2011 (este coincide com o faturamento declarado ao Fisco - vide fls. 120) x **faturamento real** de 2011 x **impostos: ICMS** (encontra-se informado em tal documento o ICMS mensal que coincide com o imposto recolhido pela Autuada no exercício de 2011 - vide conta corrente fiscal em anexo a este parecer), COFINS e o PIS - relativos ao exercício de 2011 - fls. 20;
- comparativos referentes a pagamentos de comissões e direitos trabalhistas de vendedores x faturamento real (período autuado) - fls. 22/23;
- comparativos entre os custos operacionais (despesas administrativas, gerais e comerciais) e a receita bruta real – exercícios 2009, 2010 e 2011 (fls. 24);
- demonstrativo de índices financeiros relativos ao exercício de 2011 (fls. 27);
- comparativos das Demonstrações de Resultados dos Exercícios de 2009/2010/2011 e informações dos percentuais de retorno do capital anual e da lucratividade - fls. 29.

Assim, pode-se afirmar que os documentos extrafiscais apreendidos referem-se, sim, a fatos acontecidos no estabelecimento autuado no período objeto do lançamento.

Dessa forma, indene de dúvidas de que os documentos extrafiscais trazem as reais receitas brutas de vendas ocorridas no estabelecimento autuado.

Quanto à alíquota adotada para o cálculo do imposto, a Impugnante defende a adoção do percentual apurado por meio da divisão entre o imposto debitado e o valor contábil das operações ( $Carga\ tributária\ média = ICMS\ Escriturado \div Total\ dos\ valores\ contábeis\ das\ operações$ ), conforme consta no laudo às fls. 121/122.

Sustenta a Impugnante que o art. 195 da Parte Geral do RICMS/02 determina que seja aplicada, nos casos em que não for possível caracterizar-se a natureza da operação como interna, interestadual e de exportação, a alíquota vigente para as operações internas sobre a base de cálculo respectiva. Assevera que não há nesse dispositivo fundamentação para que seja aplicada a maior alíquota interna e, sim, para que seja aplicada a alíquota interna incidente sobre as mercadorias comercializadas pelo contribuinte em tais operações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que a Fiscalização adotou para cálculo do ICMS exigido sobre as saídas de mercadorias que ocorreram desacobertadas a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Contudo, ainda que caracterizada a saída de mercadoria desacobertada, o fato é que, ao apurar o valor do ICMS devido sobre as supostas operações de saída, a Fiscalização não respeitou a metodologia que deve ser utilizada nesses casos, conforme várias decisões deste Conselho.

É fato incontroverso que a carga tributária média mensal da Autuada é diferente da alíquota de 18% (dezoito por cento) exigidos na autuação, uma vez que ela pratica operações sujeitas a outras alíquotas, não tributadas, isentas e sujeitas à substituição tributária.

Apesar disso, a Fiscalização adotou a alíquota de 18% (dezoito por cento) para cálculo do ICMS devido e fundamentou seu entendimento no disposto no art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Com efeito, o referido dispositivo do Regulamento do ICMS mineiro não tem a extensão pretendida pela Fiscalização.

O art. 195 do RICMS/02 determina que, quanto aos débitos encontrados em uma verificação fiscal, quando não for possível caracterizar-se a natureza da operação como interna, interestadual ou de exportação, deverá ser aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva. Veja-se:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º - (...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

(...)

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

a) (...)

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

Depreende-se que o referido dispositivo não determina a aplicação da maior alíquota interna como entendeu a Fiscalização.

Repita-se, o que se constata nos presentes autos, é que a Autuada pratica operações sujeitas a outras alíquotas, não tributadas, isentas e sujeitas à substituição tributária.

Também, não cabe a alegação de que a constatação de saída de mercadoria desacobertada, deve-se presumir que saíram apenas mercadorias tributadas a alíquota de 18% (dezoito por cento), pois, tal presunção não encontra respaldo na legislação tributária.

Verifica-se que há respaldo para aplicação da carga tributária média em casos de saídas desacobertadas, conforme se verifica em várias decisões desse Conselho e também em autuações lavradas pela Fiscalização do Estado de Minas Gerais.

Cita-se, a propósito, as seguintes decisões deste Conselho:

ACÓRDÃO Nº 20.847/12/1ª

(...)

CERTO É, QUE O TRABALHO FISCAL FOI BASEADO APENAS NA ENTRADA DE RECURSOS DA CONTA NÃO CONTABILIZADA, OU SEJA, NOS DEPÓSITOS, DE CHEQUES E EM DINHEIRO. O MONTANTE DOS DEPÓSITOS, OBJETO DA AUTUAÇÃO, ENCONTRAM-SE DEMONSTRADOS NA PLANILHA 3 DE FLS. 110/120.

**NO QUE TANGE AO ASPECTO QUANTITATIVO, VERIFICA-SE QUE AS ALÍQUOTAS PRÓPRIAS DAS OPERAÇÕES COM OS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA IMPUGNANTE (FERMENTOS, FARINHAS, AMIDOS, FÉCULAS E OUTROS PRODUTOS PARA PADARIAS) SERIAM DE 18% (DEZOITO POR CENTO), 12% (DOZE POR CENTO) OU DE 7% (SETE POR CENTO). ASSIM, CORRETO AFIGURA-SE O CRITÉRIO UTILIZADO PELO FISCO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA MÉDIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO APURADA, SENDO QUE, NAS OPERAÇÕES REALIZADAS EM 2007, APUROU-SE A ALÍQUOTA MÉDIA DE 8,32% (OITO INTEIROS E TRINTA E DOIS DÉCIMOS POR CENTO) E NAS SAÍDAS DE 2008, A DE 7,61% (SETE INTEIROS E SESENTA E UM DÉCIMOS POR CENTO). (GRIFOU-SE)**

ACÓRDÃO Nº 4.015/13/CE

(...)

NO QUE TANGE À SOLICITAÇÃO DA RECORRENTE PARA QUE SEJA APLICADO O PERCENTUAL DE 8% (OITO POR CENTO) COMO ALÍQUOTA PARA CÁLCULO DO ICMS EXIGIDO, A QUESTÃO MERECE UMA MELHOR ANÁLISE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VERIFICA-SE NO ANEXO XII (DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA ALÍQUOTA DE SAÍDA - FLS. 166/205) QUE A FISCALIZAÇÃO BUSCOU APLICAR AS NORMAS QUE DETERMINAM A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA AS MERCADORIAS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS QUE SERVIRAM DE BASE PARA A AUTUAÇÃO.

OPORTUNO DESTACAR, TAMBÉM, CONFORME CONSTA NAS OBSERVAÇÕES DO MENCIONADO DEMONSTRATIVO, QUE A METODOLOGIA ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM CONSIDERAR A ALÍQUOTA DE SAÍDA IGUAL À ALÍQUOTA DESTACADA NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA REFERE-SE APENAS ÀS OPERAÇÕES ORIUNDAS DE AQUISIÇÕES INTERNAS (VIDE OBSERVAÇÃO ÀS FLS. 197).

LADO OUTRO, A RECORRENTE APONTA NO RECURSO EM ANÁLISE, A TÍTULO DE EXEMPLO, OS DOCUMENTOS FISCAIS RELACIONADOS ÀS FLS. 262/263, SUSTENTANDO QUE A MAIORIA DAS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS, APESAR DE SEREM ADQUIRIDAS COM A ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO) E DE 18% (DEZOITO POR CENTO), SÃO TRIBUTADAS NA SAÍDA PELA ALÍQUOTA DE 7% (SETE POR CENTO).

VALE OBSERVAR QUE DENTRE OS DOCUMENTOS FISCAIS QUE SERVIRAM DE BASE PARA A AUTUAÇÃO, HÁ NOTAS FISCAIS REFERENTES A MERCADORIAS SUJEITAS À ST (POR EXEMPLO A NF nº 41663), PARA AS QUAIS SOMENTE EXIGIU-SE A MULTA ISOLADA. HÁ TAMBÉM DOCUMENTOS FISCAIS QUE SEQUER FORAM APRESENTADOS PELA RECORRENTE (NFS nºs 365022, 4273, 13956, 21290 E 2857, ETC.), O QUE IMPOSSIBILITA O CONHECIMENTO DA MERCADORIA E A DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA ASSOCIADA.

**TODAVIA, NÃO SE PODE AFIRMAR QUE A ALÍQUOTA DESTACADA NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES INTERNAS, SEJA A MESMA ALÍQUOTA INCIDENTE NAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO AUTUADO, COMO ENTENDEU A FISCALIZAÇÃO, AINDA MAIS, LEVANDO-SE EM CONTA QUE A RECORRENTE EXERCE A ATIVIDADE ECONÔMICA CLASSIFICADA NO CNAE-F 4712-1/00, O QUAL CORRESPONDE A “COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”.**

**ASSIM, DEVE-SE ADOTAR COMO ALÍQUOTA, NO CÁLCULO DO IMPOSTO, A CARGA TRIBUTÁRIA MÉDIA (MENSAL) DE SAÍDA CONFORME A ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE. (GRIFOU-SE)**

Conforme indicado no laudo pericial anexado aos autos, a Fiscalização deveria ter verificado a carga tributária média, por meio da equação (ICMS/total das saídas), uma vez que estava de posse do livro Registro de Saídas e das Declarações de Apuração e Informações do ICMS – DAPIs.

A carga tributária média somente pode ser apurada dividindo-se o ICMS declarado pelas saídas tributadas, quando as operações sujeitas a ST e as isentas ou não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributadas já tiverem sido segregadas do cálculo das exigências fiscais e sobre essas operações foi exigida apenas a multa isolada, o que não é o caso dos autos.

Como no presente caso, não houve a referida segregação, deve ser adotada, para apuração do ICMS, a carga tributária média, nos termos do laudo pericial juntado aos autos pela Autuada.

Em razão da adoção da carga tributária média conforme acima mencionado, deverá ser observada a adequação da multa isolada exigida nos termos do §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, se for o caso.

Advoga, ainda, a Defesa que se a Fiscalização considerou válida a receita de venda, informada no relatório gerencial, deveria considerar também o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV. Assim, requer seja concedido, como crédito de ICMS, o valor obtido pela multiplicação da alíquota média do imposto, obtida por meio dos documentos fiscais de entrada, sobre o CMV listado no relatório gerencial (após exclusão dos valores das entradas declaradas).

No caso presente, a Fiscalização considerou a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal exigindo o tributo decorrente dessas supostas operações. Ocorre que, em face ao princípio da não cumulatividade, não pode a Fiscalização negar ao Contribuinte o direito de aproveitar o crédito do imposto decorrente da entrada dessas mercadorias.

Por se tratar de uma verificação fiscal, não há como se apurar apenas o suposto débito a ser exigido, mas devem também ser apurados, os créditos cabíveis, nos termos do art. 195 da Parte Geral do RICMS/02.

De qualquer forma, é evidente que se exigindo o débito do imposto da Autuada deve ser franqueado o direito ao aproveitamento do crédito, conforme ensina o Professor Roque Antônio Carrazza:

“Ora, a documentação, como é de comum sabença, tem função ‘ad probatione’ e não ‘ad substantia’, do ato. Embora seja necessária, as falhas ou omissões nela contidas não têm o condão de impossibilitar o exercício do direito constitucional à compensação.

Como se isso não bastasse, às vezes o vendedor das mercadorias, por motivo de falência, descontrole administrativo, etc., deixa de entregar a documentação fiscal ao adquirente. Este episódio, sem dúvida não tem força bastante para sobrepor-se ao princípio da não-cumulatividade. (...)”

Portanto, no presente caso deve ser considerado, a título de crédito do imposto, o valor obtido pela multiplicação da alíquota média do imposto, apurado nas entradas de mercadorias escrituradas, sobre o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, informado no relatório gerencial, isso porque tendo sido considerados válidos os dados de vendas constantes dos referidos documentos, deve-se considerar corretos também os dados relativos ao CMV nele consignados que devem servir de base para cálculo do crédito a ser abatido dos débitos apurados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborar o entendimento externado, o disposto no art. 373, parágrafo único do Código de Processo Civil - CPC, aplicado subsidiariamente ao presente procedimento:

Art. 373

(...)

Parágrafo único. **O documento particular, admitido expressa ou tacitamente, é indivisível, sendo defeso à parte, que pretende utilizar-se dele, aceitar os fatos que lhe são favoráveis e recusar os que são contrários ao seu interesse, salvo se provar que estes se não verificaram.** (grifou-se)

Não há de se aplicar qualquer limitação ao aproveitamento do crédito, no caso dos autos, mormente à necessidade de apresentação da primeira via do documento fiscal, pois, repita-se, a própria Fiscalização considerou como corretos os dados lançados nos documentos que serviram de lastro para a autuação. Situação semelhante já foi analisada por este Conselho. Examine-se:

ACÓRDÃO Nº 4.015/13/CE

NO QUE SE REFERE AO PEDIDO PARA A CONCESSÃO DA TOTALIDADE DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO INFORMADOS NOS DOCUMENTOS QUE SERVIRAM DE BASE PARA A AUTUAÇÃO, TEM-SE QUE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO COBRADO NA PRESTAÇÃO ANTERIOR TEM COMO FUNDAMENTO LEGAL A REGRA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NO ART. 155, § 2º, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, QUE, AO ESTABELECEER A COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS, PRESSUPÕE QUE OS VALORES A SEREM COMPENSADOS COM O IMPOSTO DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO TENHAM SIDO REGULARMENTE COBRADOS NA OPERAÇÃO ANTERIOR.

ASSIM, DIFERENTEMENTE DE OUTROS CASOS EM QUE A AUSÊNCIA DA PRIMEIRA VIA DA NOTA FISCAL IMPLICA EM NÃO SE RECONHECER O CRÉDITO DO IMPOSTO, NO PRESENTE CASO, A CONSTATAÇÃO DAS SAÍDAS PRESUMIDAS SOMENTE É POSSÍVEL EM FUNÇÃO DAS ENTRADAS. É MAIS, SOMENTE EM DECORRÊNCIA DESSA CIRCUNSTÂNCIA QUE PODE/DEVE O FISCO EXIGIR O IMPOSTO INCIDENTE NAQUELAS SAÍDAS, CONSIDERADAS DESACOBERTADAS E, OBVIAMENTE, QUE TAMBÉM SE PRESUME REGULARMENTE COBRADO O IMPOSTO INCIDENTE NA PRESTAÇÃO ANTERIOR, ENSEJANDO CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O DÉBITO RELATIVO À OPERAÇÃO.

DESSA FORMA, MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA PARA CONCEDER TODOS OS CRÉDITOS, PASSÍVEIS DE APROPRIAÇÃO, AINDA QUE NÃO APRESENTADAS AS 1ªS (PRIMEIRAS) VIAS DAS NOTAS FISCAIS PELO CONTRIBUINTE.

Por fim, ressalta-se que o procedimento de análise da escrita fiscal, dos documentos fiscais e subsidiários é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, inciso I da Parte Geral do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que os procedimentos adotados pela Fiscalização estão disciplinados pela legislação posta. Além disso, a Defesa teve oportunidade de trazer aos autos prova inequívoca de que as operações não ocorreram, porém não o fez.

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, as provas contidas nos autos permitem a conclusão de que houve vendas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, sendo aplicável ao presente caso o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte de induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

A Impugnante questiona ainda as multas aplicadas alegando que elas têm caráter confiscatório e excedem a sua capacidade econômica. Invoca os princípios constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva.

As multas exigidas nos presentes autos são duas. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75). A outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória de 40% (quarenta por cento) do valor global das saídas desacobertas, com fulcro no art. 55, inciso II da citada lei.

A multa de revalidação tem caráter sancionatório, punitivo em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (. . .) “(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. Ed. , Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p, 696).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p, 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestações compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícito, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas

do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Lado outro, a multa isolada incide nos caso de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de emitir documento fiscal idôneo a toda saída de mercadoria, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ressalta-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente, não havendo que se falar em violação ao art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

A inclusão do Coobrigado Anselmo Martins de Almeida no polo passivo da obrigação tributária decorre do art. 135, inciso III do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

**Código Tributário Nacional**

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

**Lei nº 6.763/75**

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal.

Induidoso, portanto, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, caracterizam a intenção de fraudar a Fiscalização do Estado de Minas Gerais.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta da empresa autuada com intuito de lesar o Erário mineiro.

No caso do presente processo, há a comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva do Coobrigado, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN.

Quanto aos questionamentos da Autuada em relação a doação da taxa Selic, vale dizer que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (REsp nº 879.844), nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, pacificou a legitimidade da aplicação da referida taxa na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

Vale destacar, pela importância, que a Fiscalização acostou aos autos (fls. 172/189) relatório, também apreendido em cumprimento ao mandado judicial, elaborado pela Consultoria Moore Stephens, datado de 25/05/11, relativamente à revisão e avaliação dos controles internos e procedimentos operacionais, contábeis e financeiros da empresa BH Cobranças S/A, integrante do grupo de empresas do Sr. Anselmo Martins de Almeida, ora Coobrigado, que corrobora a acusação fiscal em apreço.

Nesse sentido, pede-se vênha para reproduzir os comentários efetuados pela Fiscalização sobre o referido relatório (fls. 206/208 da manifestação fiscal):

Apesar disto, o fisco juntou aos Autos (Fls. 172 a 189) cópia do relatório elaborado pela Consultoria Moore Stephens, datado de 25/05/2011, relativamente à revisão e avaliação dos controles internos e procedimentos operacionais, contábeis e financeiros da empresa BH Cobranças S/A, integrante do grupo de empresas do Sr. Anselmo Martins de Almeida. Este documento foi apreendido na residência do Sr. Anselmo Martins de Almeida em 08/05/2012, através do Auto de Apreensão e Depósito 006259. É um documento de extrema importância, porque demonstra exatamente para onde são drenados os recursos não contabilizados obtidos pelas empresas do Grupo Z, e o “modus operandi” adotado para tentar passar a aparência de legalidade, burlando tanto o fisco

Estadual quanto o Federal, além de outros órgãos de controle, como o Banco Central.

Transcrevendo algumas partes deste documento:

Fls.174 “A BH Cobranças foi constituída para poder “justificar” contabilmente as operações (ou pelo menos parte delas) de empréstimos e descontos de títulos que eram **feitas pelo Grupo Z com recursos não oficiais.** (grifo nosso)

Fls. 175 “Como o proprietário do negócio (Sr. Anselmo) não queria criar uma “factoring” para efetuar as operações de descontos de títulos e empréstimos, com receio de se expor perante o Banco Central, foi constituída uma empresa com a atividade de cobrança de títulos. E como consequência, foi elaborado um planejamento e um sistema para que na contabilidade oficial da empresa as operações de descontos de títulos pudessem ser caracterizadas como cobranças de títulos.”

Mais abaixo, ainda na Fls. 175 lemos: “Na parte III deste relatório, apresentamos uma composição dos valores por tipos de operações e clientes da empresa no dia 17 de maio de 2011, sendo que o montante de recursos emprestados ou descontados neste dia totalizava R\$ 22.061.349,00, **o que representava o total de recursos sem rastros legais da empresa.**” (grifo nosso)

Prosseguindo a transcrição, à Fls. 177, podemos ler “Um fato que no nosso entendimento é motivo de preocupação nas operações que são contabilizadas pela BH Cobranças (“cobranças” de títulos), é a forma como os clientes fazem o registro das operações em sua contabilidade.

Provavelmente os clientes devem registrar a operação como desconto de duplicatas (o que é a realidade), reconhecendo o recebimento dos valores e os juros cobrados no ato do desconto dos títulos (quando efetivamente recebem os recursos), e não nas datas dos vencimentos das duplicatas. Com isto, em uma eventual fiscalização da BH Cobranças, caso seja feita a confrontação do registro contábil com os clientes, **ficaria evidenciada a irregularidade do procedimento na contabilidade da BH Cobranças, caracterizando a “fraude contábil”, a existência de caixa 2, além da sonegação de parte da receita tributável.**” (grifo nosso)

Após a leitura deste documento podemos entender melhor a magnitude do esquema de sonegação de tributos montado pelo Grupo Z, que tem na Autuada

sua empresa de maior expressão. Não é difícil identificar fortes indícios de prática de crimes contra a ordem tributária e contra o sistema financeiro nacional. E chega a parecer zombaria quando, mesmo diante de tais elementos probatórios, o procurador da Autuada afirma (Fls. 65) “não há qualquer razoabilidade em presumir omissão de receita ou saída desacobertada, se não houve identificação de qualquer divergência no estoque da Impugnante, bem como em sua conta-caixa, ou mesmo incongruências na movimentação financeira do contribuinte” ou ainda quando o Contador que assina o Laudo parte integrante da defesa assevera que “não foi sequer mencionado no relatório fiscal um indício da prática de omissão de receitas nos montantes apurados pelo fisco, apesar da vasta documentação apreendida, que justificassem o arbitramento das receitas utilizando o citado relatório” (Fls. 110).

Realmente, neste caso o fisco não trabalhou com indícios, e sim com certezas. Não praticou arbitramento, pois apurou todo o montante que não foi oferecido à tributação. Não teve necessidade de utilizar do instrumento da presunção, pois teve acesso aos dados da contabilidade oficial e da contabilidade paralela da Autuada. Identificou e mostrou através dos documentos carreados aos autos onde é aplicado o dinheiro fruto dos ilícitos tributários. Dinheiro este que, ao que tudo indica, é utilizado pelo Sr. Anselmo Martins de Almeida e seus colaboradores para financiar a prática de novos delitos, desta vez contra o Sistema Financeiro Nacional.

O fisco considera o relatório elaborado pela Consultoria Moore Stephens de extrema importância para comprovar e demonstrar o vulto dos ilícitos praticados pela Z Componentes para Calçados e seu Administrador Sr. Anselmo Martins de Almeida, e sustenta que o mesmo deve permanecer nos Autos e ser devidamente analisado pelos Conselheiros. (Grifos constam do original)

Cumprir registrar que o pedido da Impugnante de desentranhamento do referido relatório não encontra amparo na legislação processual. Certo é que a vedação contida no art. 141 do RPTA não alcança a juntada do mencionado documento, porquanto a instrução do processo encerra-se com o parecer da Assessoria do CC/MG, a teor do que dispõem os arts. 146 e 149 do mencionado regulamento, o que foi observado no presente caso.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotar a carga tributária média das operações conforme laudo pericial acostado aos autos e anexo a defesa e ainda, para admitir na apuração do crédito tributário, os créditos pelas entradas assim discriminados nos documentos extrafiscais. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e Eduardo de Souza Assis, que o julgavam parcialmente procedente apenas para que seja adotada, na apuração do ICMS, a alíquota média apurada pela divisão do somatório mensal do imposto debitado, referentes aos CFOPs 5.102, 5.115, 5.123 e 6.102, pela base de cálculo mensal do imposto relativa a tais CFOPs, observada a adequação da multa isolada exigida nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, se for o caso. Vencido, também, em parte, o Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa, que o julgava parcialmente procedente para abater os valores apresentados pelo Contribuinte nos autos em relação aos 10 (dez) meses em que ocorreram os respectivos pagamentos sob a rubrica de denúncia espontânea. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor). Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Mergh Villas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2014.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator designado**

ml

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

Acórdão: 21.575/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000212438-57  
Impugnação: 40.010136163-40  
Impugnante: Z Componentes Para Calçados S.A.  
IE: 452103650.01-95  
Coobrigado: Anselmo Martins de Almeida  
CPF: 451.032.596-72  
Proc. S. Passivo: Pedro Mergh Villas/Outro(s)  
Origem: Diretoria Executiva de Fiscalização/SUFIS

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente PTA decorre da constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2011 a abril de 2012, constatadas por meio do confronto entre a receita bruta de vendas, informada em documentos extrafiscais, e os valores levados à tributação pela Autuada, extraídos da Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI e do livro de Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS.

Exige-se o ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Os pontos de discordância deste Conselheiro em relação à decisão prevalente referem-se à adoção da carga tributária média das operações conforme “laudo pericial” apresentado na peça de defesa e admissibilidade dos créditos pelas entradas, “discriminados nos documentos extrafiscais”, para a apuração do crédito tributário.

Quanto a esses aspectos, pede-se vênha para transcrever os apontamentos da Assessoria do CC/MG em seu bem elaborado Parecer:

“(…)

Quanto à alíquota adotada para o cálculo do imposto, a Impugnante defende a adoção do percentual apurado por meio da divisão entre o imposto debitado e o valor contábil das operações (Carga tributária média = ICMS Escriturado ÷ Total dos valores contábeis das operações), conforme consta no laudo às fls. 121/122.

Sustenta a Impugnante que o art. 195 da Parte Geral do RICMS/02 determina que seja aplicada, nos casos em que não for possível caracterizar-se a natureza da operação como interna, interestadual e de exportação, a alíquota vigente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para as operações internas sobre a base de cálculo respectiva. Assevera que não há nesse dispositivo fundamentação para que seja aplicada a maior alíquota interna e, sim, para que seja aplicada a alíquota interna incidente sobre as mercadorias comercializadas pelo contribuinte em tais operações.

A Fiscalização adotou para cálculo do ICMS exigido sobre as saídas de mercadorias que ocorreram desacobertadas a alíquota de 18% (dezoito por cento).

A Assessoria do CCMG exarou a diligência de fls. 212 para que a Fiscalização demonstrasse quais foram as alíquotas de ICMS utilizadas pela Autuada conforme DAPIs por ela transmitidas à SEF/MG, nas operações de saída internas (por CFOP), ocorridas no período autuado.

Em resposta, a Fiscalização colacionou aos autos os demonstrativos de fls. 219/222.

Frisa-se que para a apuração das saídas de mercadorias desacobertadas, no caso em exame, foi cotejado o valor da **receita bruta operacional** com os valores das vendas declaradas pela Autuada, cujos CFOPs referem-se a operações que compõem a receita bruta operacional. São eles: CFOPs 5.102, 5.115, 5.123, 5.403, 6.102 e 6.403.

Analisando os demonstrativos trazidos pela Fiscalização em resposta à diligência supra, constata-se que nas operações internas acobertadas por documentação fiscal e ocorridas no período autuado, relativas aos CFOPs retromencionados, houve a incidência das alíquotas de 12% (doze por cento) e de 18% (dezoito por cento), conforme consta às fls. 221.

Depreende-se da norma ínsita no art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” c/c o disposto no art. 61, §7º, todos da Parte Geral do RICMS/02, que se considera interna as operações com as mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, objeto da autuação, pois não há nos documentos extrafiscais informação de que elas destinaram-se a outras unidades da Federação.

Dessa forma, entende esta Assessoria que deve ser utilizada para apuração do ICMS, ora exigido, a alíquota praticada pela Autuada para as operações retratadas nos CFOPs acima mencionados, que deve ser apurada pela seguinte equação:

**Alíquota média operações internas** = somatório mensal do imposto debitado (CFOPs 5.102, 5.115, 5.123 e 6.102)/base de cálculo mensal do imposto relativa a tais CFOPs.

Verifica-se que as operações relativas aos CFOPs 5.403 e 6.403, em relação aos quais não há informação de base de cálculo e imposto debitado, em razão do recolhimento antecipado por substituição tributária, não devem interferir na apuração da alíquota média. Isso porque a Autuada não trouxe aos autos comprovação de que houve o recolhimento do imposto antecipadamente, por substituição tributária, em relação à parcela das mercadorias cuja saída ocorreu sem emissão de documento fiscal.

Ademais, é razoável crer que, para aquelas saídas que se efetivam à margem da lei, ou seja, desacobertadas de documentação fiscal, a Autuada procure contemplar as mercadorias tributadas, e não as isentas, não tributadas ou aquelas cujo imposto foi recolhido antecipadamente.

(...)

Contudo, não há respaldo legal para o creditamento do ICMS que supostamente foi recolhido nas operações anteriores com as mercadorias cujas saídas do estabelecimento autuado ocorreram desacobertadas de documentação fiscal, baseando-se na não cumulatividade do ICMS e nos dados do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV).

Ressalta-se que não pode ser consectário desse entendimento a ofensa ao princípio da não cumulatividade, uma vez que de acordo com tal enunciado é que a Lei nº 6.763/75 estabeleceu no seu art. 30 que o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, é reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação.

Acresça-se que é expressamente vedado pela legislação o aproveitamento de crédito quando o contribuinte não apresentar a 1ª (primeira) via do documento fiscal. Confira-se:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito;

(...).

Desse modo, não é possível admitir o crédito de ICMS relativo às aquisições das mercadorias cujas saídas ocorreram desacobertadas de documentação fiscal por falta de respaldo legal para tal creditamento.

Lado outro, é razoável crer que todas as aquisições devidamente acobertadas de documento fiscal hábil já tiveram seu crédito escriturado, caso negativo, a Autuada pode valer-se do creditamento extemporâneo conforme dispõe o art. 67, §2º, I da Parte Geral do RICMS/02.

Destaca-se que mesmo após ser intimada pela Fiscalização (fls. 159/160), a Autuada não apresentou as primeiras vias dos documentos fiscais de entrada supostamente não escriturados.

Diante da falta de apresentação dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias não escrituradas, não há comprovação de que houve tributação anterior, como sustentado no laudo acostado aos autos pela Autuada, o que impossibilita o creditamento pretendido.

A jurisprudência deste Conselho vai ao encontro do entendimento externado por esta Assessoria, em situações semelhantes a dos presentes autos. Cita-se, a título de exemplo, os excertos do Acórdão nº 20.406/14/2ª:

**ACÓRDÃO: 20.406/14/2ª (DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA)**

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. CONSTATADO, MEDIANTE CONFRONTO ENTRE AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DE DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS APREENDIDOS E AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NO MESMO PERÍODO, QUE O SUJEITO PASSIVO PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I DA PARTE GERAL DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO, ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

**A IMPUGNANTE PUGNA PELO DIREITO AO CRÉDITO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS QUE SAÍRAM SEM DOCUMENTO FISCAL. PELAS MESMAS RAZÕES ACIMA EXPOSTAS, MOSTRA-SE IMPROCEDENTE ESTA PRETENSÃO, JÁ QUE NÃO SE PODE PRESUMIR QUE A ENTRADA DAS MERCADORIAS TENHA SE DADO COM DOCUMENTO FISCAL. ALÉM DISSO, DEVE SER OBSERVADO O DISPOSTO NO ART. 69 DO RICMS/02:**

ART. 69. O DIREITO AO CRÉDITO, PARA EFEITO DE COMPENSAÇÃO COM DÉBITO DO IMPOSTO, RECONHECIDO AO ESTABELECIMENTO QUE TENHA RECEBIDO AS MERCADORIAS OU OS BENS OU PARA O QUAL TENHAM SIDO PRESTADOS OS SERVIÇOS, ESTÁ CONDICIONADO À IDONEIDADE FORMAL, MATERIAL E IDEOLÓGICA DA DOCUMENTAÇÃO E, SE FOR O CASO, À ESCRITURAÇÃO NOS PRAZOS E NAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NA LEGISLAÇÃO.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR REQUERIMENTO DE JUNTADA DOS DOCUMENTOS PROTOCOLIZADOS NO CC/MG EM 10 DE ABRIL DE 2014 E INDEFERIR O REQUERIMENTO DE ADIAMENTO DO JULGAMENTO, UMA VEZ QUE OS FUNDAMENTOS APRESENTADOS NÃO JUSTIFICAM O ADIAMENTO PRETENDIDO. TAMBÉM EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. AINDA EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS MARCO TÚLIO DA SILVA (REVISOR) E FERNANDO LUIZ SALDANHA. (GRIFOS ACRESCIDOS)

(...)"

Ressalte-se que a aplicação da alíquota média, conforme proposta da Assessoria do CC/MG, se mostra correta, especialmente, após juntada aos autos pela Fiscalização dos demonstrativos de fls. 219/223 em que se verifica a ocorrência de operações de saída de mercadorias tributadas pela Autuada por alíquota diversa da de 18% (dezoito por cento).

Saliente-se, ainda que, em relação à possibilidade de creditamento, o primeiro fundamento normativo a ser considerado para tanto se encontra no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988, que preceitua:

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

(Grifou-se)

Logo, para efeito de crédito deverá haver um débito respectivo verificado em operação anterior.

No caso em comento, não há comprovação nenhuma de que houve cobrança por parte deste Estado, ou de outra Unidade da Federação, de débitos do ICMS em operações anteriores a justificar o crédito reclamado pela Impugnante que ficou silente quando foi instada a se manifestar e comprovar a regularidade das operações anteriores por ela realizadas.

Assim, diante do exposto, considero parcialmente procedente o lançamento para que seja adotada, na apuração do ICMS, a alíquota média apurada pela divisão do somatório mensal do imposto debitado, referentes aos CFOPs 5.102, 5.115, 5.123 e 6.102, pela base de cálculo mensal do imposto relativa a tais CFOPs, observada a adequação da multa isolada exigida nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, se for o caso.

**Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2014.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Conselheiro**

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

Acórdão: 21.575/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000212438-57  
Impugnação: 40.010136163-40  
Impugnante: Z Componentes Para Calçados S.A.  
IE: 452103650.01-95  
Coobrigado: Anselmo Martins de Almeida  
CPF: 451.032.596-72  
Proc. S. Passivo: Pedro Mergh Villas/Outro(s)  
Origem: Diretoria Executiva de Fiscalização/SUFIS

---

Voto proferido pelo Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa, nos termos do art. 53 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.

A Autuada pede que seja considerada a autodenúncia na apuração do ICMS devido, e excluídas as penalidades aplicadas.

A Autuada argumenta que em razão de auditoria interna, foram identificadas contabilizações de operações realizadas de forma equivocada, alguns fatos tributários não tinham sido levados à tributação, referentes ao período autuado.

Nesse sentido, a Autuada informa que apresentou à Fiscalização autodenúncia do imposto por ela não recolhido, nos termos do art. 138 do CTN.

Apesar de a autodenúncia ter sido protocolizada em nome da Z Componentes para Calçados S/A, IE 062.103650.00-38 e CNPJ 04.106.335/0001-40, situada na Av. do Contorno, 4025, Funcionários, Belo Horizonte, estabelecimento matriz da Autuada, ela foi protocolizada e processada pelo Fisco mineiro.

É indiscutível nos autos que a referida autodenúncia foi recebida e processada pela Fiscalização e foram quitadas 10 (dez) parcelas do parcelamento a ela referente.

Ressalta-se ainda, que somente em 14/11/12, conforme doc. fls. 196/199, foi emitido o Parecer DOLT/SUTRI nº 048/12 concluindo que a autodenúncia em comento não seria válida por ter sido feita após medida de fiscalização. Consta no documento a recomendação para o cancelamento de ofício do parcelamento vinculado à autodenúncia, podendo a Contribuinte requerer que as parcelas quitadas sejam abatidas das exigências destes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta-se, ainda, que a autodenúncia foi feita em nome de outro estabelecimento da Autuada, porém, os fatos denunciados dizem respeito exatamente ao estabelecimento autuado.

Diante do exposto, devem ser abatidos os valores referentes às 10 (dez) parcelas quitadas relativas à denúncia espontânea em comento. Quanto aos demais pontos discutidos nessa sentada, acompanho, na íntegra, o voto do Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 09 de dezembro de 2014.**

**Guilherme Henrique Baeta da Costa**  
**Conselheiro**

CC/MIG