

Acórdão: 14.424/00/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10057784-25  
Recurso de Agravo: 40.30101980-00  
Impugnante/Agravante: Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda  
PTA/AI: 01.000134961-13  
Inscrição Estadual: 433.087204.1836  
Origem: AF/Montes Claros  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**Recurso de Agravo - Prova Pericial - Indeferimento - Caracterizado que o objeto do pedido de prova pericial encontra-se plenamente disponibilizado e comprovado nos autos. Recurso de Agravo não provido.**

**ICMS - Escrituração/Apuração Incorreta - Livro Registro de Saídas - Detalhamento de Operações Lançado por Valor Inferior ao Valor Contábil. Constatado transporte a menor do total *Valor Contábil* para o detalhamento das operações, acarretando supressão de parte da base de cálculo levada à tributação. Arguição pela Autuada de erro do sistema e, pelo Fisco, de procedimento doloso. Infração caracterizada em razão de sua objetividade, não havendo, *in casu*, comprovação de dolo, motivo pelo qual se exclui penalidade isolada por adulteração de livro fiscal. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação do transporte a menor da totalização dos valores contábeis das operações, registrados no livro "Registro de Saídas", para o resumo das referidas operações, informado neste mesmo livro fiscal, ocasionando a supressão de parte da base de cálculo tributável, e a conseqüente insuficiência de recolhimento de ICMS.

Irregularidade havida na 1.<sup>a</sup> quinzena de dezembro de 1995.

Recomposta a conta-gráfica da Autuada, surgiram débitos do imposto a recolher nas 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> quinzenas de dezembro de 1995.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 152.

**Da Impugnação:**

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 140/151), por intermédio de seu representante legal, aduzindo o seguinte:

- argüi a nulidade do AI, por não lhe ter sido devolvida a documentação embasadora do trabalho fiscal;

- conta que a escrituração dos seus livros fiscais era feita utilizando-se de sistema informatizado, através do “programa fiscal *clipper*”;

- supõe que por ocasião da geração dos livros fiscais, o sistema transportou os valores totalizados para o resumo final incorretamente, deixando, pois, de indexar alguns índices referentes às alíquotas diferenciadas do ICMS;

- observa que devido ao regime quinzenal de apuração do imposto, aliado ao grande número de lojas e ao expressivo número de documentos manuseados, tal fato passou despercebido pelo controle que mantém;

- ressalta que em sua conduta está presente a boa-fé, conquanto todos os documentos fiscais foram registrados pelos seus valores corretos no livro “Registro de Saídas”;

- pelas razões apontadas, afirma que não pode ser caracterizada sua conduta como residente na adulteração de livro fiscal, como propõe o Fisco;

- tece considerações acerca do significado do vernáculo “adulterar”, invocando o entendimento de renomados lingüistas, e conclui que a circunstância revelada pelo feito desta forma não se evidenciou;

- entende que os motivos eleitos pelo Fisco como ensejadores da autuação, não se mostram adequados para sustentá-la, por não serem eles verdadeiros, o que importa em nulidade do AI;

- tem por confiscatórias as penalidades imputadas pelo Fisco;

- argumenta que o art. 161, do CTN, estabelece o percentual de 1% (um por cento) para os juros de mora, ressalvado se lei do ente tributante dispuser de forma diversa, e esta inexistente no Estado de Minas Gerais;

- prossegue, dizendo que a previsão de se aplicar a taxa SELIC no cálculo de juros moratórios, neste Estado, está sustentada no Decreto 2.816/96; decreto este autônomo, uma vez que não encontra respaldo em nenhuma lei;

- invoca a doutrina de renomados juristas e a jurisprudência de tribunais funcionantes no País, com ânimo de sustentar as teses defensórias;

- requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos que deseja ver respondidos.

Requer a improcedência do lançamento, ou, caso não seja admitida, pede que sejam reduzidas as penalidades aplicadas e excluídos os juros cobrados com base na taxa SELIC.

#### **Da Manifestação Fiscal:**

Às fls. 155, o Fisco reabre à Impugnante o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do crédito tributário com as reduções cabíveis, tendo em vista a devolução da documentação utilizada para a consecução do trabalho fiscal.

O Fisco, em manifestação de fls. 159/165, refuta os termos da Impugnação, aos seguintes argumentos:

- acusa que deu à Autuada acesso aos originais dos documentos sustentadores do feito, reabrindo-lhe o prazo de Impugnação;

- por este motivo, entende que não mais prevalece a arguição de houve cerceamento de defesa;

- diz que na peça defensiva está implícita a admissão pela Autuada do ICMS exigido;

- discorre acerca do sistema informatizado do qual a Impugnante se utilizara para efetuar sua escrituração fiscal, propondo tratar-se de programa desenvolvido na linguagem *Clipper*;

- prossegue, afirmando que tal programa, dada suas peculiaridades, permite alterar a qualquer tempo a escrituração dos livros e documentos fiscais; entendimento este alicerçado em obra técnico-especializada a respeito da matéria, a qual indica;

- conceitua a expressão fraude documental, a seguir aduzindo que ela se manifestou na conduta dolosa da Impugnante de inserir valores não verdadeiros na escrita fiscal, e, ainda, por sua reincidência em tal prática, vez que também fora constatada em outras lojas integrantes do grupo;

- destaca que os erros apontados pela Impugnante em seu sistema de escrituração informatizada, curiosamente só ocorrem em seu benefício, seja reduzindo os débitos de ICMS; seja aumentando os créditos do imposto;

- enfatiza que o procedimento fraudador tem repercussão no campo penal, pelo que transcreve a regra do art. 1.º, inciso II, da Lei 8.137/90;

- explica que a multa isolada sancionadora da irregularidade descrita, disciplinada no art. 55, inciso XI, da Lei 6.763/75, tem supedâneo, também, no diploma que trata dos crimes contra a ordem tributária, e nos arts. 297 a 299, do Código Penal Brasileiro;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ressalta - embasado no Acórdão n.º 13.970/99/3.<sup>a</sup>, deste Colendo Conselho de Contribuintes, e na doutrina a que alude -, que a irregularidade praticada pela Autuada trata-se de falsidade material, por que se refere à forma do documento - no caso o livro fiscal;

- esclarece que penalidade aplicada foi tida em função da gravidade da infração incorrida;

- invoca o art. 88, inciso I, da CLTA/MG, o qual lhe dispensaria de apreciar as questões levantadas pela Impugnante à égide da ilegalidade da cobrança de juros de mora baseados na taxa SELIC.

Pede a procedência do lançamento.

### RECURSO DE AGRAVO

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante foi indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 168.

Inconformada, a Autuada interpôs, tempestivamente, Recurso de Agravo (fls. 171/172), aduzindo, em síntese, as seguintes razões:

- diz que na peça impugnatória procurou demonstrar com clareza e precisão a necessidade da formação de prova pericial;

- observa que somente mediante perícia se poderia verificar a legitimidade dos valores exigidos pelo Fisco, de maneira que o seu indeferimento lhe impõe sérios prejuízos processuais e financeiros;

- sendo assim, receia ter que vir a pagar tributo sem, contudo, devê-lo.

Pede o acolhimento do Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal manteve a decisão anterior, ficando, por conseguinte, retido nos autos o Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 175/183, opina pela procedência parcial do Lançamento.

---

### **DECISÃO**

Tendo em vista o bem elaborado parecer da Auditoria Fiscal, no qual foram enfrentados todos os aspectos impugnados pela Autuada em sua peça defensiva, abaixo transcreve-se o mesmo, corforificando, assim, os fundamentos da decisão.

DAS PRELIMINARES

**Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

De início, ressaltamos a tempestividade do Recurso de agravo interposto pela Defendente, haja vista que fora omitida no AR de fls. 169 a efetiva data de recebimento do despacho de indeferimento de perícia proferido por esta Auditoria Fiscal, de modo que se aplica, ao caso em tela, analogamente, a regra do art. 59, § 1.º, item 2, alínea *b*, da CLTA/MG, onde se considerará efetivada a intimação do despacho, 10 (dez) dias após a sua entrega à agência dos correios, sendo a partir daí tomado o termo inicial para a interposição do recurso.

Os quesitos formulados pela Impugnante, a bem da verdade, não trazem conteúdo que requeira lançar-se mão de perícia para que se vejam esclarecidos.

Com efeito, a quase totalidade dos questionamentos têm por objetivo elucidar elementos que estão deveras clarificado nos autos; e, porque não dizer, demonstrados pelo Fisco com elogiável didática.

Já a circunstância da irregularidade ter sido havida fruto de adulteração do livro “Registro de Saídas”, e não erro, como acusa o Fisco, será ela objeto de aferição por este Colendo Conselho de Contribuintes, à vista dos meios ordinários de provas contidos nos autos, suficientes para tanto.

O último quesito, por sua vez, pede que o perito teça comentários que bem lhe convir; proposição esta que colide frontalmente com a dinâmica da verificação pericial, onde o periciante deve ater-se estritamente àquilo que lhe fora objetivamente inquirido.

Enfim, não carece o presente PTA do suprimento de prova pericial para que se tenha dirimida a questão que nele se impõe, razão porque o requerimento foi corretamente indeferido por esta Auditoria Fiscal, com supedâneo no art. 116, inciso I, da CLTA/MG.

**Da alegação de cerceamento de defesa**

O Fisco, acolhendo a alegação da Impugnante de que a documentação sustentadora do feito não lhe fora entregue, impossibilitando, assim, o exercício do seu direito de defesa, promoveu a entrega da referida documentação, conforme acusa o recibo de fls. 156, e reabriu o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do crédito tributário com as reduções cabíveis (fls. 155), permitindo, ainda, que fosse oferecido aditamento à Impugnação interposta.

Ora, sendo assim, viu-se exaurido o argumento defensivo, uma vez que se concedeu novamente o mesmo prazo previsto para impugnar o crédito tributário, por ocasião da entrega da documentação fiscal, onde, neste interregno, poderia a Impugnante ter trazido à apreciação outros motivos que considerasse relevante, não contidos na inicial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Descaracterizado ficou, desta forma, o cerceamento de defesa aludido pela Impugnante.

### DO MÉRITO

Primeiramente, cumpre informar que as questões levantadas na peça impugnatória que versem sobre inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, deixarão de ser objeto de apreciação, no curso deste Parecer, por óbice imposto pelo art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

A exação fiscal subsiste na constatação de que no livro “Registro de Saídas” mantido pela Autuada, verificou-se o transporte a menor do somatório dos valores contábeis das operações, para o resumo das referidas operações informado neste mesmo livro fiscal, ocasionando a supressão de parte da base de cálculo tributável e a conseqüente insuficiência de recolhimento de ICMS.

O Fisco promoveu o exame de todos os documentos fiscais emitidos, exceto os que não lhes foram apresentados, referentes ao dia 13/12/95, os quais tiveram sua situação tributária arbitrada, respeitando-se o limite total das saídas ocorridas naquele dia (fls. 08, 32 e 48/49). A seguir, apurou-se o montante de imposto devido no período e o valor contábil das operações, este último coincidente com a rubrica “Totais - Valor Contábil” consignado no Livro “Registro de Saídas”, no montante de R\$ 819.749,94 (fls. 51).

Entretanto, no demonstrativo do resumo das operações, figurado na mesma folha do referido livro, relativamente àquele mesmo período, os valores representativos do montante de tributo apurado, e do valor contábil total das operações, estão consignados em valor inferior ao real, ocasionando insuficiência de recolhimento do imposto.

Como se avista nos autos, às fls. 51, a irregularidade descrita está perfeitamente elucidada, tendo sido, inclusive admitida pela Impugnante, que se insurgiu, essencialmente, em sua defesa, contra a acusação do Fisco de que sua conduta revelaria a prática de adulteração do livro “Registro de Saídas”. Esclarece, a Impugnante, que a irregularidade adveio, provavelmente, de falha ocorrida no seu sistema informatizado de escrituração, não tendo havido dolo ou má-fé de sua parte.

A controvérsia trazida à baila, realmente tem relevância na lide em apreço, na medida que a caracterização do dolo na conduta da Autuada importa em reconhecer a prática de adulteração do livro “Registro de Saídas”, e, por conseguinte, verificar-se-ia correta a aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso XI, da Lei 6.763/75.

No entender desta Auditoria Fiscal, irrelevante se torna dissociar as formas assumidas pelas fraudes tipificadas no dispositivo sancionante retromencionado, como propõe o Fisco: se de natureza formal ou ideológica; mormente porque a adulteração, no sentido léxico de *alterar*, tanto pode manifestar-se através da modificação da forma do documento, como do seu conteúdo, *in casu*, o livro fiscal. Em ambos, presente o dolo, subsiste a sanção ali culminada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, é esta última circunstância – a subjetividade da conduta do agente -, que determinará a pertinência da multa isolada exigida.

Reportando-se à Resolução 2.706/95, que disciplina a escrituração dos livros fiscais por contribuinte usuário de sistema de processamento eletrônico de dados – PED, vigente no lapso temporal em que ocorrida a irregularidade imputada, verifica-se que nela não estão expressamente relacionados dispositivos de segurança, através das características do equipamento, que garantam a fidedignidade das informações produzidas, tal qual prevêm, *p. ex.*, as Resoluções n.º 2.026/90<sup>1</sup> - *que disciplina a utilização de máquina registradora para fins fiscais e dá outras providências*, e n.º 2.058/91<sup>2</sup> – *que disciplina a utilização de Terminal Ponto de Venda (PDV) para fins fiscais e dá outras providências*.

Forçoso é, então, reconhecer que a desobrigatoriedade de manter estes dispositivos de segurança, vulnera o sistema tanto para a intervenção fraudulenta, quanto para falhas que possam eles vir a apresentar.

Dentro deste raciocínio, para se ter caracterizada a conduta dolosa que empreendeu a adulteração no documento produzido eletronicamente, terá antes que se ter certificado de que o sistema não estaria sujeito a erro, de modo que, somente quando da interveniência direta de outrem, com ânimo de fraudar, poderiam ser alterados os seus resultados.

Isto, contudo, não alcançou comprovar o Fisco, que se limitou, em suas considerações quanto ao sistema que supõe ser utilizado pela Impugnante, a tentar demonstrar a possibilidade dele sujeitar-se a intervenções fraudulentas, sem oferecer a certeza de que a irregularidade incorrida também poderia ter sido advinda de falhas evidenciadas no referido sistema de escrituração informatizada. Saliente-se que o Fisco apenas supõe qual seja o sistema informatizado de escrituração da Impugnante, ao teor da manifestação de fls. 161, item 3.º, o que torna ainda mais frágil a acusação de que a irregularidade decorreu de fraude.

Faltou, destarte, a necessária comprovação de que o sistema não poderia ter falhado por si, somente apresentando incorreções pela ação fraudulenta da Autuada. Logo, ausente a prova fundamental para caracterizar a prática de adulteração, esmorece o conjunto de indícios trazidos pelo Fisco, dada a presunção *juris tantum* que comportam, impondo-se a regra do art. 112, inciso II, do CTN, que determina que *a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*.

---

<sup>1</sup> Vide arts. 5.º e 6.º.

<sup>2</sup> Vide arts. 3.º e 4.º.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Propugna, esta Auditoria Fiscal, pela exclusão da multa isolada aplicada pelo Fisco, capitulada no art. 55, inciso XI, da Lei 6.763/75.

Releva observar que o não reconhecimento da conduta descrita pelo Fisco de “adulteração” do livro fiscal, não nulifica o AI, tendo em vista que a infringência havida permanece identificada na peça fiscal, e subsiste mesmo não tendo se presenciado dolo na sua incorrência.

Ademais, o caráter intencional da prática de infrações à legislação tributária, encontra óbice a sua prevalência face ao disposto no art. 136, do CTN, c/c o art. 2.º, § 2.º, da CLTA/MG, os quais juricizam que *a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.*

Por sua vez, a penalidade culminada a título de Multa de Revalidação, afigura-se correta, com supedâneo no art. 56, inciso II, da Lei 6.763/75.

Saliente-se que não há previsibilidade legal para a diminuição de tal gravame, salvo aquelas reduções previstas no art. 53, § 9.º, c/c o art. 56, inciso II, da supracitada lei, e desde que observados os prazos ali previstos para o pagamento.

Também não se aplica ao caso a faculdade concedida ao Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, pelo art. 53, § 3.º, da Lei 6.763/75, já que redução discricionária da sanção, prevista naquele dispositivo, atinge, exclusivamente, a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória – multa isolada, a qual se está propondo, neste Parecer, que seja ela excluída sob os fundamentos anteriormente apresentados.

Por fim, apenas em caráter elucidativo, cabe informar que os percentuais correspondentes aos juros de mora que incidirão sobre os valores lançados, têm disciplina nas Resoluções n.º 2.554/94 e n.º 2.880/97, autorizadas pelo art. 226, da Lei 6.763/75.”

Portanto, restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento de defesa. Ainda em preliminar, também à unanimidade, negou-se provimento ao Recurso de Agravo retido nos autos. No mérito, à unanimidade, julgou-se parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada exigida por inadequada à espécie, observando-se, ainda, que a mesma foi lançada com valor superior no Auto de Infração. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia e

Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 22/11/00.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Relator**

L

CC/MIG