

Acórdão: 16.238/03/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010110967-81  
Impugnante: Real Encomendas e Cargas Ltda.  
PTA/AI: 01.000142796-12  
Inscr. Estadual: 702.609080.01-64  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - DÉBITO DE ICMS - DIVERGÊNCIA DE VALORES ENTRE O LRS E OS CTCR'S.** Comprovou-se que o contribuinte, nos exercícios de 1998 a abril/2002, registrou no LRS valores de base de cálculo de prestações efetuadas a menor do que as efetivamente consignadas nos respectivos CTCR'S, resultando em apuração e recolhimento de ICMS a menor do que o devido. Ante recusa de exibição de toda a documentação emitida, para análise, valida-se legalmente o arbitramento realizado, impondo-se, contudo a adoção de alíquota média ponderada mensal, considerando os elementos constantes do Livro Registro de Saídas do Contribuinte, em lugar da alíquota de 18% empregada pelo Fisco. Exigências de ICMS e MR parcialmente corretas. Legítima a MI do art. 55, XV, da Lei 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO.** Tendo o sujeito passivo intencionalmente se recusado a atender reiteradas intimações para entrega de documentos fiscais ao Agente Fazendário, para exame, correta se afigura a imposição da penalidade prevista no art. 54, VII, da Lei 6.763/75, devendo, contudo, seu valor adequar-se ao número de intimações não atendidas (seis). Exigência fiscal parcialmente correta.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de escrituração, no LRS, do valor dos CTCR'S a menor do que neles destacado, durante os exercícios de 1998 a abril/2002, resultando na constituição de crédito tributário para cobrança do imposto, multa de revalidação e das multas isoladas do art. 54, VII e 55, XV, da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por intermédio de Representante Legal, Impugnação às fls. 2.374/2.382, comprovando recolhimento da taxa de expediente à fl. 2.395.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Suscita nulidade do AI, a pretexto de fundamentação em Decreto e não na Lei, o que contraria o princípio da reserva legal, bem assim o Dec. 70.235/72, que disciplina o processo tributário administrativo.

Assegura que a falta de clareza quanto ao enquadramento legal e a imprecisão ofendem ainda dispositivos constitucionais (art. 37 e art. 150, I) e do CTN (art. 142).

Sustenta que a empresa de transportes tem direito a crédito de ICMS pelos insumos empregados na prestação de serviço (combustível, lubrificante e materiais outros).

Diz que as "notas fiscais" são emitidas antes de iniciar-se o transporte, nem sempre efetuado, quando então canceladas, portanto não devido o imposto.

Imputa absurdas e confiscatórias as multas aplicadas, sob alegação de que, por se tratar de Direito Penal Tributário, apenas o Congresso Nacional pode estabelecer valores, caracterizando-se arbitrariedade quando feito pelo Executivo. Ademais, só se pode ser punido por prática de ato que configure infração de lei.

Ao final, acusa, sem identificar, a presença de fatos inverídicos, valores imprecisos, erros de cálculo e falta de fundamentação legal no lançamento, para concluir por sua improcedência.

O fisco, em manifestação de fls. 2.398/2.400, refuta as alegações da defesa.

Esclarece que o AI resulta de recolhimento a menor de imposto, pelo fato de o contribuinte escriturar, no LRS, valores de prestações de serviço de transporte inferiores aos consignados nos respectivos CTC'S. Como os documentos foram apresentados por amostragem, ainda que reiteradas vezes intimado a apresentar o restante, o contribuinte não o fizera, o que induziu o Fisco, alicerçado no art. 53, I e IV do RICMS, usando procedimento idôneo, a arbitrar os valores das prestações realizadas no período.

Sustenta que o AI é claro, preciso, detalhado, fazendo-se acompanhar de quadros explicativos, incluindo os dispositivos legais infringidos, de tal sorte que não tem cabida alegação de nulidade por falha material ou violação de direito.

Tocante penalidades, afirma impor-se à Defesa a prova de que terão sido aplicadas em desacordo com a legislação.

Assegura restar clara e objetiva a narrativa dos fatos, bem como a capitulação legal das infringências e penalidades.

Conclui, pugnando pela procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 2.409/2.416, propõe a procedência parcial do lançamento.

**DECISÃO**

Versa a presente autuação sobre exigência de ICMS, MR e MI (Art. 54, VII e 55, XV, da Lei 6.763/75), por ter o sujeito passivo recolhido imposto a menor do que o devido, durante os exercícios de 1.998 a 2002. Fazia escriturar, no LRS, valores a menor do que os destacados nos correspondentes CTRC'S.

Como a documentação a ser examinada era por demais volumosa, apesar do TIAF de fl.02, com prazo prorrogado pelo de fl. seguinte, o Fisco contentara-se com a entrega, pelo contribuinte, de amostras mensais dos CTRC'S expedidos pelos estabelecimentos situados em Uberaba, Uberlândia e Belo Horizonte.

Vale ressaltar que se trata de empresa prestadora de serviço de transporte de cargas, com inscrição centralizada na unidade situada em Uberlândia.

Ao detectar, pelas amostras, que irregularidades existiam, sobretudo ao cotejar os valores destacados nos CTRC'S com os registrados no LRS, intimou o contribuinte a entregar o restante da documentação para conferência (de fl. 12 a 22 encontram-se cópias das intimações efetuadas). Omitiu-se, todavia, a intimada a cumprir o solicitado, o que levou o Fisco a aplicar-lhe a MI do art. 54, VII, da Lei 6.763/75 (Art. 54 - (...) VII - *por deixar de entregar ou exhibir ao Fisco, nos prazos previstos em regulamento, livros, documentos e outros elementos de exibição obrigatória que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III e VIII - por intimação: 200 (duzentas) UFIRS;*). Conforme fl. 25, o valor lançado a esse título fora de R\$2.129,00, que deve ser reduzido a R\$1.276,92, por referir-se a 6 (seis) intimações não cumpridas integralmente (07/03 - fl. 22; 18/03 - TIAF - fl. 02; 11/04 - fl. 14; 04/06 - fl. 13; 18/06 - TIAF - fl. 03; e 18/06 - fl. 12).

Relativamente aos CTRC'S que lhe haviam chegado às mãos, o Fisco houve por bem apreendê-los, segundo fl. 07, a fim de fazerem prova nos autos.

A recusa do contribuinte em exhibir os CTRC'S emitidos configura inobservância do disposto no art. 195, *caput*, do CTN, **in verbis**:

**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 exhibi-los.

Evidentemente que essa recusa não importou apenas na MI por intimação não cumprida, mas autorizou o Fisco a arbitrar o valor dos serviços prestados, consonante art. 148 desse mesmo código:

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

Idêntica autorização encontra-se estampada no art. 51, I e II, da Lei 6.763/75, *in litteris*:

Art. 51 - O valor das operações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal na forma que o Regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - ficar comprovado que os lançamentos nos livros e/ou nos documentos fiscais não refletem o valor das operações ou das prestações;

Também o art. 53, I e VI, do RICMS/96, determina:

Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo fisco quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

O arbitramento é ato da autoridade administrativa e, enquanto tal, tem presunção de veracidade, até prova inequívoca em contrário, pelo sujeito passivo. Se não ocorrer, por válidos serão tidos os valores das prestações, no caso, arbitrados.

A bem ver, por conseqüência da omissão intencional do sujeito passivo em exibir a documentação emitida para cobertura das prestações efetuadas, o crédito tributário constituído pelo AI, resulta da diferença arbitrada, conforme o procedimento a seguir.

O Fisco teve acesso aos CTIRC'S emitidos:

Pelo estabelecimento de Uberaba, concernente aos meses de novembro/98, julho/99, agosto/00, dezembro/01 e janeiro/março/02;

Pelo estabelecimento de Uberlândia, concernente aos meses de novembro/98, julho/99, agosto/00, dezembro/01 e janeiro/abril/02;

Pelo estabelecimento de Belo Horizonte, concernente aos meses de dezembro/98, dezembro/99, dezembro/00, dezembro/01 e janeiro/abril/01.

Relativamente a cada um desses estabelecimentos, levantou todos os valores destacados nos CTIRC'S do respectivo mês e exercício cuja apresentação se dera, comparando-os com os registrados no LRS. Calculou o valor médio/CTIRC para arbitrar o montante correspondente ao daqueles CTIRC'S não registrados e não apresentados no mês em análise e obteve o valor global das prestações ocorridas (no mesmo mês). Comparou-o com o registrado no LRS e constatou que havia, sempre, o registro a menor do faturamento, significando débito a menor e, por conseqüência, pagamento a menor do imposto devido.

Apurou o percentual a menor naquele mês analisado e o aplicou sobre os demais valores registrados nos outros meses do exercício.

Fez isso em relação a cada estabelecimento e exercício, de modo que lhe foi possível apurar a diferença não recolhida, consolidando os resultados na planilha de fls. 26 a 30.

Para melhor compreensão do procedimento adotado, tome-se, como exemplo, do exercício de 1998 e do estabelecimento de Uberaba.

O Fisco, em relação a esse estabelecimento, teve acesso, em 98, aos CTIRC'S emitidos durante o mês de novembro. Somou-os, conforme planilha de fl. 45/51, obtendo o total de R\$12.622,85.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verificou que alguns CTCRC'S (identificados na planilha pela expressão "FALTOU") não foram entregues e nem registrados, o que implicou lhes fosse encontrado o correspondente valor, que então se fizera multiplicando-se a quantidade faltante pelo preço médio, cujo resultado fora R\$1.490,20. Esse valor, adicionado ao obtido pela soma dos apresentados, alcançou a cifra de R\$14.113,05, porém, no LRS, fora registrado somente o montante de R\$9.256,47. Isso significou um registro a menor da ordem de 34%, que o Fisco entendeu devesse aplicar sobre os valores registrados nos demais meses do exercício, conforme se vê à fl. 31, permitindo, para aquele estabelecimento, levantar o registro a menor em R\$12.725,54.

O procedimento, nesse estabelecimento, repetiu-se para os demais, resultando na apuração a menor do débito total em 1998, segundo fl. 26.

O índice percentual de débito a menor para cada estabelecimento e exercício foi levantado nas planilhas de fls. 44 a 582 (Uberaba, Uberlândia e Belo Horizonte).

O que se vê às fls. 583/1.612 são amostragens de registro a menor. Veja-se, a título de exemplo, o quadro de fl. 584. À esquerda, encontram-se os valores dos CTCRC'S expedidos pelo estabelecimento de Uberaba em 06/11/98, com cópias às fls. seguintes (585/593). À direita, o valor registrado. Porquanto o total dos CTCRC'S alcance R\$760,41, o registrado no LRS foi de apenas R\$388,20.

A partir de fl. 1.613, encontram-se cópias do LRS, desde 1998 até abril/02 (fl. 2.373).

Sobre a diferença de base de cálculo tributável apurada e não lançada, aplicou-se a MI do art. 55, XV (10%), da Lei 6.763/75, que se afigura apropriada.

Está-se, pois, diante de um "grande arbitramento", todavia, respaldado na legislação, frente a recusa da Impugnante em exhibir a documentação para análise do Fisco.

A Impugnante parece não ter atribuído ao caso a importância devida, tanto que os argumentos impugnatórios se afiguram de caráter meramente protelatório. Não questionou qualquer valor ou o próprio procedimento empregado para o arbitramento, como também nenhuma contraprova carrear a aos autos.

O caso é típico do disposto no art. 109 da CLTA/MG:

Art. 109 - O Auto de Infração goza de presunção de legitimidade, que poderá ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo.

Ausente comprovação em contrário, prevalece a presunção de legitimidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma ressalva, todavia, há que se fazer. Ao examinar e operar com os CTCR'S que lhe chegaram às mãos, o Fisco deparou com prestações internas e interestaduais, logo, também com emprego de alíquotas de 18%, 12% e 7%.

Ao apurar as diferenças de base de cálculo não registradas no LRS, no entanto, não levou em conta a média ponderada das prestações por alíquota, para efeito de levantar o débito do ICMS registrado a menor. Isso, de certa forma, reflete no resultado, com alguma incoerência, em desfavor do sujeito passivo. Ante esse lapso no levantamento/apuração, deve ser aplicada sobre a diferença apurada, em vez de 18%, a alíquota média ponderada mensal, considerando os elementos constantes do Livro Registro de Saídas do Contribuinte, que refletirá tanto no valor do imposto exigido quanto no da respectiva MR.

É válido lembrar que o contribuinte, durante todo o período fiscalizado, apresentou saldos devedores na conta gráfica.

Equivoca-se a defesa ao tratar penalidades pecuniárias de ordem tributária insertas no PTA como se versassem sobre Direito Penal Tributário. Este regula a conduta do infrator sob a ótica do "crime", exclusivamente objeto de apreciação pelo Poder Judiciário. Já as penalidades pecuniárias impostas por inadimplência de obrigações principais e acessórias, pertencem à relação Fisco x contribuinte, competindo ao Ente Tributante a competência para estabelecê-las.

A Impugnante, com certa irreverência, alega existência de falhas no levantamento, como falta de clareza e objetividade, erros de cálculo, imprecisão de valores, não fundamentação legal, mas não as aponta.

Quanto à fundamentação apenas em Decreto, também carece de razão o sujeito passivo.

Tangente obrigações do contribuinte, bem como a capitulação das penalidades, o AI traz disposições da Lei 6.763/75.

Relevante, ademais, salientar que, concretamente, a aplicação das regras do imposto, observadas as diretrizes legais, faz-se sempre por um REGULAMENTO, cuja aprovação dá-se por Decreto.

Equivoca-se, outrossim, a Impugnante, ao alegar ofensa ao Decreto 70.235/72. Tal instrumento regula o processo tributário administrativo da União e não dos Estados.

O Processo Tributário Administrativo Mineiro é regulado pela CLTA/MG, aprovada pelo Decreto 23.780/84, com sustentáculo na Lei 6.763/75, na Lei 7.164/77 e agora na Lei 13.470/00. Rege-se, pois, por normas próprias.

Insuficientes, portanto, para desconstituir o crédito tributário formalizado, se revelam os argumentos da defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração e de cerceamento do direito de defesa suscitadas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para se adequar o valor da MI do art. 54, VII, da Lei 6763/75, aplicada a maior, às 06 (seis) intimações não cumpridas integralmente constantes dos autos e, ainda, relativamente à base de cálculo não registrada, observar a alíquota média ponderada mensal, considerando os elementos constantes do Livro Registro de Saídas do Contribuinte. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva e Glemer Cássia Viana Diniz Lobato (Revisora).

**Sala das Sessões, 12/11/03.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Presidente**

**Mauro Rogério Martins  
Relator**