

Acórdão: 16.630/04/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111707-78  
Impugnante: Dental Alfenas Equipamentos Médico Odontológicos Ltda  
Proc. S. Passivo: Luciene Gonçalves Cardoso  
PTA/AI: 01.000143690-51  
Inscr. Estadual: 016.833747.0010  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - CALÇAMENTO. Emissão de notas fiscais consignando valores diferentes nas respectivas vias. Infração devidamente comprovada nos autos, legitimando-se as exigências fiscais. Exige-se ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inciso IX da Lei nº 6763/75.**

**ICMS – RECOLHIMENTO – Falta de registro de documentos fiscais no Livro Registro de Saídas, resultando em recolhimento a menor do imposto. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar o cálculo do imposto devido às regras de apuração vigentes para contribuinte optante pelo Microgerais (EPP). Legítimas as exigências remanescentes de ICMS, MR e MI prevista no artigo 55 inciso I da Lei 6763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a exigência de ICMS, MR e MI em virtude do contribuinte ter efetuado recolhimento a menor do imposto, por ter emitido notas fiscais de saída constando valores diferenciados nas diversas vias (calçamento) e ainda por ter deixado de recolher o imposto relativo a notas fiscais de saída não registradas em livro próprio.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 290/295, recolhendo a taxa de expediente conforme DAE de fls. 331.

Afirma que o Fisco, ao realizar seu trabalho, não observou os princípios da legalidade e da imparcialidade, ofendendo o artigo 142 do CTN.

Ressalta que a conduta do contribuinte, apesar de condenável, é prática costumeira, resultante da indignação dos empresários que não suportam os pesados custos tributários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Discorre sobre o ato administrativo de lançamento, enumerando os requisitos indispensáveis à sua validade, afirmando que o presente Auto de Infração não pode prosperar, pois não considera o crédito obtido no período de 1998 a 2003, não podendo o Fisco desconsiderar sua opção pelo regime Microgerais.

Menciona que durante o trabalho de fiscalização foi solicitada a apresentar o Livro Registro de Entradas para conferência dos registros, sendo orientada a fazer denúncia espontânea, tornando-se credora de um valor que não foi considerado no presente levantamento.

Pede a desconsideração do Auto de Infração, ou ao menos que seja feito abatendo-se os créditos não aproveitados em tempo hábil.

O Fisco, em manifestação de fls. 334/340, refuta as alegações da defesa.

Argumenta que a Autuada reconhece e concorda que praticou as infringências relatadas no Auto de Infração. Comenta as observações feitas pelo patrono da Impugnante, ressaltando que não compactua com a postura demonstrada, pelo contrário, defende a idéia de que Estado e sociedade devem se pautar pela ética, pela justiça e pela moral.

Aduz que os princípios da legalidade e imparcialidade, bem como outros princípios do direito administrativo foram devidamente observados na realização do trabalho fiscal, inexistindo ofensa ao artigo 142 do CTN.

Salienta que não houve desconsideração do regime de recolhimento pelo Microgerais, conforme alega a Impugnante, sendo que o crédito proveniente de suas entradas regularmente escrituradas já foi abatido, não podendo ser utilizado novamente para abater o débito constante do Auto de Infração.

Explica que sequer tinha conhecimento da denúncia espontânea mencionada pelo contribuinte, aduzindo que o Auto de Infração refere-se a operações de saída e não às operações de entrada promovidas pelo contribuinte. Informa que as provas materiais do ilícito cometido encontram-se às fls. 26/246 dos autos.

Pede a procedência do Auto de Infração.

A seguir, embora tenha se manifestado pela procedência total do lançamento, o Fisco retifica o crédito tributário, às fls. 341/346.

Altera os *Códigos de Ocorrência* mencionados em campo próprio do Auto de Infração, para 1.02.6 (*ICMS – Operação relativa a circulação de mercadoria – Base de Cálculo – Calçamento*) e 1.15.9 (*Operação relativa a circulação de mercadoria – Recolhimento – Outros*).

Retifica o valor do crédito tributário relativo ao item 11.2 do Relatório Fiscal de fls. 20, explicando que houve aplicação errônea da alíquota, que ao invés de 18% deve ser de 3,6% no ano de 1999 e de 8% no ano de 2002, tendo em vista que o contribuinte é Empresa de Pequeno Porte, enquadrado no Regime Microgerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contribuinte foi devidamente intimado da Rerratificação, reabrindo-se os prazos em conformidade com o § 1º do artigo 100 da CLTA/MG (AR fls. 347), no entanto não se manifestou.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 349/358, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco.

---

### ***DECISÃO***

#### **DAS PRELIMINARES**

Inicialmente, não há como acatar qualquer argüição de nulidade da peça fiscal em análise.

O fato motivador do lançamento foi narrado de forma clara e objetiva, propiciando à Autuada um perfeito entendimento da acusação fiscal. Os dispositivos legais tidos como infringidos foram nomeados na peça fiscal, bem como os que cominam as respectivas penalidades.

A intimação do lançamento é regular, tendo culminado com a apresentação da Impugnação tempestiva. A intimação da Rerratificação do crédito tributário procedida pelo Fisco foi devidamente efetivada junto à procuradora da Autuada, conforme AR de fls. 347.

Em síntese, o Auto de Infração descreve com fidelidade o ilícito fiscal ocorrido, preenchendo todos os requisitos de sua validade e eficácia, pelo que, deve ser rejeitada qualquer argüição de nulidade.

#### **DO MÉRITO**

Trata o presente Auto de Infração da exigência de ICMS, MR e MI em virtude do contribuinte ter efetuado recolhimento a menor do imposto, por ter emitido notas fiscais de saída constando valores diferenciados nas diversas vias (calçamento) e ainda por ter deixado de recolher o imposto relativo a notas fiscais de saída não registradas em livro próprio.

A ação fiscal detectou a consignação, na via fixa das notas fiscais, de valores a menor em relação às primeiras vias das notas entregues aos destinatários das mercadorias, tendo o imposto apurado incidido sobre a diferença não levada a registro nos livros fiscais. Exige-se o ICMS, MR e a MI prevista no inciso IX do artigo 55 da Lei 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco detectou, ainda, que algumas notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte não foram registradas no Livro Registro de Saídas, portanto não foram incluídas na apuração da receita bruta do contribuinte (EPP), deixando de ser oferecidas à tributação. Exige-se o ICMS, MR e a MI prevista no inciso I do artigo 55 da Lei 6763/75.

Verifica-se que são totalmente despojados de fundamentos os argumentos da Impugnante.

A planilha anexada às folhas 23/24 demonstra os valores constantes nas primeiras vias das notas fiscais emitidas pela Autuada (Impugnante), bem como os valores consignados nas respectivas vias fixas, discriminando a diferença a tributar e o valor do ICMS devido. As exigências relativas a esta infração foram consolidadas e demonstradas, juntamente com o valor das penalidades aplicadas, no item 11.1 do Relatório Fiscal às fls. 20 dos autos.

Às folhas 26/136, estão anexadas as vias fixas das notas fiscais emitidas pela Impugnante, estando as 1<sup>as</sup> vias anexadas às fls. 145/246, demonstrando as divergências nos campos *quantidade e valor total* entre a 1<sup>a</sup> e a 2<sup>a</sup> via (fixa) das notas fiscais emitidas, deixando cabalmente evidenciada a acusação fiscal, que está devidamente comprovada nos autos.

Importa observar que o contribuinte é optante pelo regime de tributação instituído pelo Microgerais (EPP), disciplinado até 14.12.2002 pelo Anexo X do Decreto 38.104/96, após esta data pelo Anexo X do Decreto 43.080/02.

Assim, o contribuinte optante pelo regime de tributação instituído pelo Microgerais deve observar, no que couber, as normas do regulamento do ICMS, e, especificamente, as disposições contidas no mencionado Anexo.

Está expresso na legislação específica que rege o Microgerais que a modalidade de pagamento prevista para o regime não se aplica às operações realizadas com documentos fiscais inidôneos, bem como que o fornecimento de documentos fiscais em desacordo com a legislação ou a prática de atos qualificados em lei como crime contra a ordem tributária são razões para o desenquadramento do contribuinte, ou seja, para a perda da condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte.

Por sua vez, o decreto regulamentar reza que são considerados inidôneos os documentos fiscais assim considerados em resolução do Secretário de Estado da Fazenda.

A Resolução 1926/89 dispõe no § 1º do artigo 1º:

§ 1º - Considera-se inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento emitido por empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado com infração à legislação tributária, ou, aquele que, embora não utilizado, tenha sido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declarado desaparecido ou extraviado, de acordo com as normas desta Resolução. (gn)

E ainda é de se mencionar (só para reforçar a gravidade do ilícito em questão) a Resolução 1919/89, que em seu artigo 11 trata expressamente do calçamento de documentos fiscais:

Art. 11 - Consideram-se praticados com dolo, fraude ou simulação, as infrações relativas ao calçamento de documento fiscal, à emissão de documento paralelo, falso ou inidôneo, bem como a apropriação de crédito de imposto com base em documento falso ou inidôneo.

Correto, portanto, o procedimento adotado pelo Fisco de exigir o ICMS à alíquota de 18% sobre a diferença apurada entre os valores consignados nas 1<sup>as</sup> e 2<sup>as</sup> vias dos documentos fiscais calçados, conforme determinação contida no artigo 43 inciso I alínea “f” do RICMS/96 e artigo 42 inciso I alínea “e” do RICMS/02, deixando de aplicar os percentuais previstos para a modalidade de pagamento relativa ao regime do Microgerais.

Quanto às exigências relativas às notas fiscais de saída não registradas no LRS, foram demonstradas inicialmente na planilha de fls. 25 e consolidadas no item 11.2 do Relatório Fiscal às fls. 20, sendo o crédito tributário a elas relativo alterado na Rerratificação procedida pelo Fisco, conforme planilha de fls. 343 e demonstrativo às fls. 341.

Conforme já foi observado, o contribuinte é optante pelo regime de tributação instituído pelo Microgerais (EPP), tendo sido as notas fiscais em questão emitidas no exercício de 1999 e no exercício de 2002, conforme relação às fls. 25 e 343, estando as vias fixas dos documentos anexadas às fls. 137/144.

No exercício de 1999, vigorava disciplinando o regime Microgerais o Anexo X do Decreto 38.104/96, com a redação dada pelo Decreto 39.394 de 19/01/98.

O artigo 13 do mencionado Anexo dispunha que a empresa de pequeno porte apuraria o ICMS mediante a aplicação do percentual fixado no Quadro I para a sua faixa de classificação, sobre a média mensal da receita bruta acumulada no trimestre anterior, obtida segundo as regras nele estipuladas.

No caso, a faixa de classificação do contribuinte correspondia à aplicação do percentual de 3,6%; uma vez que as notas fiscais em questão se referem a operações normalmente sujeitas à incidência do imposto e não foram consideradas na apuração da receita bruta do trimestre, não foram oferecidas à tributação, estando correto o Fisco em aplicar sobre o valor consignado nas mesmas o percentual de 3,6% para obter o imposto devido, conforme Rerratificação procedida às fls. 341/346, imposto este que é exigido no Auto de Infração acrescido da correspondente multa de revalidação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere à multa isolada prevista no inciso I do artigo 55 da Lei 6763/75, tem-se a observar que o artigo 17 do Anexo X do RICMS/96 então vigente obrigava a empresa de pequeno porte a escriturar os Livros Registro de Entradas e Registro de Inventário, dispensando-a da escrituração dos demais livros fiscais.

No entanto, o contribuinte optou por escriturar o Livro Registro de Saídas, inclusive fazendo-o por Processamento Eletrônico de Dados (PED) conforme comprovam as cópias anexadas às fls. 251/285, portanto deveria nele registrar todos os documentos de saída emitidos, estando correto o Fisco em exigir a multa isolada específica por falta de escrituração dos documentos em livro próprio.

Quanto à nota fiscal 2103 emitida em 24.06.02, tem-se que naquela data o regime Microgerais era disciplinado pelo mesmo Anexo X do RICMS/96, mas com a redação dada pelo Decreto 40.987 de 31.03.00, sendo a apuração do ICMS a ser pago pela empresa de pequeno porte disciplinada no artigo 12. Não tendo sido o valor consignado na referida nota fiscal incluído no valor total das saídas tributadas, conforme disposto no inciso III do dispositivo legal mencionado, correto está o Fisco em aplicar sobre ele o percentual previsto no Quadro I para a faixa de classificação do contribuinte (no caso, 8%).

Quanto à exigência da multa isolada específica por falta de registro do documento em livro próprio, correta a exigência fiscal, visto que em conformidade com o artigo 18 do Anexo X então vigente, a empresa de pequeno porte deveria escriturar todos os livros fiscais previstos no regulamento, excetuando-se apenas o livro Registro de Apuração do ICMS.

Insta observar que a multa isolada por falta de registro das notas fiscais de saída foi aplicada indevidamente pelo Fisco no percentual de 5%, quando deveria ser calculada no percentual de 10%, uma vez que não se vislumbra, no caso, a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nas alíneas *a* ou *b* do inciso I do artigo 55 da Lei 6763/75. No entanto, a aplicação do percentual de 5% mostra-se benéfica ao contribuinte, não implicando em prejuízo para a eficácia do lançamento.

As demais alegações da Impugnante não tem o condão de ilidir o presente lançamento.

Os créditos pelas entradas que segundo a Autuada não foram apropriados a seu tempo, por falta de registro dos documentos fiscais nos livros de entrada, tampouco podem ser considerados para abater o ICMS apurado no Auto de Infração.

O abatimento de valores de imposto sob a forma de crédito é disciplinado pela legislação e depende da apresentação das 1<sup>as</sup> vias dos documentos fiscais e de sua correta escrituração nos livros próprios, procedimento este que é de responsabilidade dos contribuintes.

Assim dispunha, à época, o RICMS/96:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 69

O direito ao crédito, para efeito de compensação do crédito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou bens para o qual tenha sido prestado os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, a escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação."

Art. 70

"Fica vedado o aproveitamento do Imposto quando: VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia de documento, com o pronunciamento do Fisco e aprovação da autoridade Fazendária da circunscrição do Contribuinte.

Art. 67

" Valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em quem ocorrer a aquisição ou recebimento da mercadoria, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

§ 2º - o crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tem ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado mediante:

- 1)- escrituração do seu valor no LRE, fazendo-se, na coluna, "observações" e no documento fiscal anotação da causa da escrituração extemporânea ;
- 2)- escrituração do valor no registro de apuração do ICMS fazendo-o no campo "outros créditos" se o documento fiscal houver sido lançado no LRE, consignando-se observações esclarecedora da ocorrência;
- 3)- comunicação do fato à repartição fazendária de sua circunscrição, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado."

Anexo V - Art. 166

" a escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço e da entrada do estabelecimento ou, alternativamente, da data do respectivo desembaraço aduaneiro."

O Fisco informa em sua manifestação que desconhece se houve denúncia espontânea por parte do contribuinte relativa a documentos de entrada não escriturados; de qualquer forma, os demonstrativos anexados pela Impugnante às fls. 296/300 não são documentos hábeis a assegurar à Autuada a apropriação de quaisquer créditos.

Oportuno citar parte do parecer DOET/SLT n.º 043/2000, que trata de assunto correlato:

Alinhando-nos na lição de Geraldo Ataliba temos que o texto constitucional adota uma modalidade de redução do imposto, ou seja, do montante do imposto a pagar abate-se o montante (de imposto) "cobrado" nas operações anteriores.

Essa primeira lição nos autoriza afastar a idéia preconcebida segundo a qual tem-se na operação, simplesmente, "débito", "crédito", e apenas em um segundo momento, após o confronto de ambos, se cogitaria em falar de imposto.

Com efeito, o montante da obrigação tributária se dá pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, resultando em imposto, e em momento lógico e cronologicamente posterior poderá se dar a compensação de outros valores oponíveis (imposto "cobrado" nas operações anteriores) ao tributo devido.

Nessa linha de raciocínio, segue-se o conteúdo do que dispõe o artigo 24 da Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996:

"Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;" (grifos nossos)

Assim, explica-se a regra do artigo 89 do RICMS, que transcrevemos:

"Art. 89 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto quando o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior ao real, no tocante à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido na operação própria ou do imposto retido por substituição tributária devido a este Estado.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se, também, no que couber, à prestação de serviço de transporte."

Ora, o que se quer entender por "imposto", na ocorrência dessas hipóteses, é o decorrente da aplicação da alíquota impositiva sobre a base de cálculo, determinando-se, sem recorrer a possíveis saldos credores do contribuinte, o valor do crédito tributário.

Ademais, o procedimento formal do abatimento "incumbe ao contribuinte do imposto; em nenhum caso o fisco pode se substituir a ele". Não se pode impor ao Fisco que exerça direito que pertença a outrem, e cabe a seu titular, com exclusividade, o seu exercício.

Dessa forma, preleciona Ataliba:

"O direito de abater é do contribuinte.

Dele é o **poder jurídico** emanado da Constituição; a **faculdade** de fazer valer os efeitos típicos do abatimento constitucional. Se quiser, usa o direito de abatimento; se não quiser não o faz. Seu direito é **ex lege**, mas, disponível. A Fazenda fica, diante dele, na situação passiva de ter que aguardar - e aceitar - as consequências de sua decisão, não podendo forçá-lo a tal exercício, nem impedi-lo."

Nas hipóteses do artigo 89 do RICMS/96, todavia, não fica o Fisco em situação de aguardar, obrigado que está a levantar o crédito tributário, e a ele não se impõe substituir ao contribuinte, em relação ao direito ao abatimento, que poderá ser efetivado por seu titular em face das operações e prestações que praticar, excluídas as que foram objeto do ilícito tributário cometido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, não se impondo ao Fisco o abatimento dos valores representativos do saldo credor porventura existente, não há a necessidade do exame de legitimidade dos créditos, com a provável recomposição dele decorrente.

Ante o exposto, concluímos que, nas hipóteses do artigo 89 do RICMS/96, já encontra-se esgotado o prazo do recolhimento do imposto e o crédito tributário levantado pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota imponible sobre a base de cálculo, não se cogitando da compensação de que trata o inciso I do artigo 24 da Lei Complementar 87/96, posto que a mesma resulta de direito do contribuinte que se efetiva apenas mediante seu exercício, na oportunidade da escrituração referente ao período de apuração.

O que temos nessas hipóteses é crédito tributário exigível ao qual não pode, em nenhuma instância, se opor o contribuinte alegando possíveis saldos credores, dado que os mesmos constituem valores passíveis de compensação com débitos (imposto) levados à escrituração por ocasião do exercício regular do direito de abater.

Não há falar em direito de abater sem o seu correspondente e regular exercício, condição *sine qua non* de sua efetivação. É o ato do titular do direito em conformidade com seu conteúdo, na lição do mestre Pontes de Miranda.

Ressai dessas conclusões a ausência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade cuja aplicação exsurge do direito de abater na medida em que é regularmente exercido.

Na situação que ora se apresenta, o Fisco procedeu ao levantamento do imposto devido em virtude de ilícitos cometidos pelo contribuinte (consignar valores diferentes nas diversas vias dos documentos fiscais e deixar de registrar notas fiscais de saída no LRS, objetivando diminuir o valor do imposto a recolher ao erário), imposto este exigido juntamente com as penalidades cabíveis e demais acréscimos legais.

Não cabe qualquer abatimento a título de crédito no valor do imposto exigido no Auto de Infração, pois os valores relativos aos créditos oriundos de documentos regularmente escriturados pela Autuada já foram abatidos do imposto devido por ocasião da apuração mensal (ou trimestral, conforme a data) realizada pelo contribuinte, em conformidade com as regras estipuladas para as empresas de pequeno porte (EPP) no Anexo X do RICMS/96 e/ou RICMS/02. Para a apropriação extemporânea de créditos relativos a documentos que não foram regularmente escriturados, deve a Autuada proceder de acordo com o disposto na legislação vigente.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas pela Impugnante. No

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 341 à 343. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 06/07/04.**

**Roberto Nogueira Lima**  
Presidente

**Mauro Rogério Martins**  
Relator

CC/MIG