

Acórdão: 17.169/05/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111505-56  
Rec. de Agravo: 40.030114666-01  
Impugnante/Agr: Camp Indústria e Comércio Ltda.  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outros  
PTA/AI: 01.000143435-58  
Inscr. Estadual: 074.343184.0091  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA.** Constatam dos autos elementos que suprem a perícia requerida, tornando-a desnecessária. Ademais, os quesitos propostos estão relacionados exclusivamente com infração que foi expressamente reconhecida pela Autuada, conforme Termo de Reconhecimento de Débito. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST.** Prestação de serviço de transporte efetuada por transportadores autônomos e/ou empresas transportadoras não inscritas no Estado de Minas Gerais, sem que a Autuada tenha efetuado o recolhimento do imposto retido, em desacordo com o disposto no artigo 20, § 1º, item 2) c/c artigo 37 § 1º e artigo 81 § 3º do RICMS/96. Exigência de ICMS/ST e Multa de Revalidação. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para corrigir o cálculo da Multa de Revalidação, adequando-a ao percentual previsto no § 2º do artigo 56 da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada, expressamente reconhecida pela Autuada conforme Termo de Reconhecimento de Débito.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO.** Constatado que a Autuada promoveu saída de mercadorias indevidamente ao abrigo do diferimento do imposto para destinatários sujeitos ao regime de ME/EPP e pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes do Estado. Infração plenamente caracterizada, expressamente reconhecida pela Autuada conforme Termo de Reconhecimento de Débito.

**ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - CANCELAMENTO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatado cancelamento de notas fiscais em desacordo com o artigo 147 do RICMS/96, evidenciando que as mercadorias foram entregues sem documento fiscal. Exigência de ICMS (lançado na recomposição da conta gráfica) e Multa Isolada, prevista no artigo 55 inciso II da Lei 6763/75. Infração caracterizada. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para reduzir a Multa Isolada a 20% (vinte por cento), nos termos da Alínea "a" do citado artigo.

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA.** Constatada a utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto nas saídas de fertilizantes, prevista no item 27 do Anexo IV do RICMS/96, por inobservância das disposições contidas no subitem 27.7 do referido dispositivo, ou seja, não deduziu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação. Infração plenamente caracterizada, expressamente reconhecida pela Autuada conforme Termo de Reconhecimento de Débito.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de: operações interestaduais de mercadorias com incentivo fiscal não reconhecido através de Convênio pelo Estado de Minas Gerais, no período de nov/98 a mar/03. Não se considera cobrado, para efeitos da não-cumulatividade do ICMS, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e LC 24/75. Procedimento fiscal respaldado, ainda, pelo art. 62, § único, do RICMS/96 e do RICMS/02 e Resolução n.º 3.166/01. Constatado, também, a apropriação de créditos a maior pela utilização de alíquota indevida em operações interestaduais; bem como relativos a fretes em que a Autuada não figura como tomador do serviço; créditos indevidos relativos a aquisições de mercadorias sujeitas ao diferimento do imposto; bem como adquiridas de empresas enquadradas no regime ME/EPP. Infrações plenamente caracterizadas. Exigências fiscais mantidas.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Constatado que o Contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS pela emissão de notas fiscais de entrada por devoluções irregulares de mercadorias vendidas e/ou remetidas em consignação, em desacordo com o disposto no artigo 78 do RICMS/96 (e mesmo artigo do RICMS/02) e no § 3º do artigo 271 do Anexo IX do RICMS/96 (artigo 254, no RICMS/02). Infração plenamente caracterizada, expressamente reconhecida pela Autuada conforme Termo de Reconhecimento de Débito.

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

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, esta referente à irregularidade 3, prevista no inciso II, art. 55, Lei 6763/75, tendo em vista que o Contribuinte praticou as seguintes irregularidades apuradas pelo Fisco, nos exercícios de 1998 a 2002:

1. deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, incidente nas prestações de serviço de transporte das mercadorias vendidas sob cláusula CIF;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. deixou de debitar-se do ICMS, promovendo indevidamente saídas ao abrigo do diferimento para destinatários sujeitos ao regime de ME/EPP e pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes do Estado;

3. deixou de debitar-se do ICMS devido promovendo saídas desacobertas de documento fiscal, fato este evidenciado pelo cancelamento irregular de documentos fiscais;

4. debitou-se de ICMS a menor relativo a saídas de mercadorias com redução indevida da base de cálculo, sem observância do disposto no item 27.7 do RICMS/96 e 8.5.8 do RICMS/02;

5. aproveitou créditos indevidos, em razão de não ter estornado os valores destacados a maior em notas fiscais de aquisição de mercadorias em desacordo com a Resolução 3.166/01 e por utilização de alíquota indevida em operações interestaduais, bem como relativos a fretes em que não figura como tomador do serviço;

6. aproveitou créditos indevidos relativos a aquisições de mercadorias sujeitas ao diferimento do imposto, bem como adquiridas de empresas enquadradas no regime ME/EPP;

7. aproveitou créditos indevidos tendo em vista a emissão de notas fiscais de entrada por devoluções irregulares, principalmente relativas a vendas em consignação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 4778/4802 (Anexo XVII).

O Fisco reformula o crédito tributário, para adequar a multa de revalidação ao percentual de 100% do valor do imposto (artigo 56, inciso II, § 2º, Lei 6763/75). A Autuada é devidamente comunicada da alteração, nos termos da legislação, conforme documentos de fls. 5671/5674 e 7679.

Antes mesmo de receber a intimação cientificando a reformulação do crédito tributário, a Autuada apresenta aditamento à Impugnação, anexada aos autos às fls. 5675/5678, juntando os documentos de fls. 5679/7678. Reforça os argumentos já despendidos na peça inicial de defesa, salientando que a documentação que apresenta reforça ainda mais a insustentabilidade da premissa do Fisco de que para cada nota fiscal irregularmente cancelada houve necessariamente a saída da mercadoria correspondente sem documentação fiscal.

Manifesta-se novamente às fls. 7681/7682, após ter ciência da reformulação do crédito tributário, reafirmando que mesmo no percentual correto a penalidade não tem aplicação ao caso, visto que não se trata de hipótese de substituição tributária. Anexa a documentação de fls. 7683/7697 (complementando a documentação antes apresentada).

O Fisco, em manifestação de fls. 7698/7714 (Anexo XXVII), refuta as alegações da defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 7717.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo (fls. 7720/7724).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 7729/7756, opina pela procedência parcial do lançamento.

A Autuada reconhece parte das exigências fiscais, ou seja, as relativas aos itens 1, 2, 4 e 7 do Auto de Infração, conforme Termo de Reconhecimento de Débito (fls. 7791).

Em novo parecer, a Auditoria Fiscal ratifica os termos do parecer anterior, informando sobre os procedimentos concernentes ao reconhecimento levado a efeito pelo Contribuinte (fls. 7794/7799).

Em sessão realizada em 20/06/05, presidida pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 06/07/05.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: em preliminar, à unanimidade, negou-se provimento ao Agravo Retido; Edwaldo Pereira de Salles (Relator), que julgava parcialmente procedente o Lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 5671, adequando-se, ainda, a penalidade isolada do item 3 do AI, capitulada no art. 55, II, da Lei 6763/75 a 20% (vinte por cento); Juliana Diniz Quirino (Revisora), que além da adequação da MI, excluía as exigências do item 3 do AI, exceto em relação as notas fiscais: que contêm carimbos de postos fiscais; com assinatura do recebedor no canhoto; acompanhada da correspondência do Bradesco, bem como as notas fiscais canceladas cujas substitutas não foram apresentadas pelo contribuinte. Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Angelo Valladares e Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Elcio Reis.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, esta referente à irregularidade 3, prevista no inciso II, art. 55, Lei 6763/75, tendo em vista que o Contribuinte praticou as seguintes irregularidades apuradas pelo Fisco, nos exercícios de 1998 a 2002:

1. deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, incidente nas prestações de serviço de transporte das mercadorias vendidas sob cláusula CIF;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. deixou de debitar-se do ICMS, promovendo indevidamente saídas ao abrigo do diferimento para destinatários sujeitos ao regime de ME/EPP e pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes do Estado;

3. deixou de debitar-se do ICMS devido promovendo saídas desacobertas de documento fiscal, fato este evidenciado pelo cancelamento irregular de documentos fiscais;

4. debitou-se de ICMS a menor relativo a saídas de mercadorias com redução indevida da base de cálculo, sem observância do disposto no item 27.7 do RICMS/96 e 8.5.8 do RICMS/02;

5. aproveitou créditos indevidos, em razão de não ter estornado os valores destacados a maior em notas fiscais de aquisição de mercadorias em desacordo com a Resolução 3.166/01 e por utilização de alíquota indevida em operações interestaduais, bem como relativos a fretes em que não figura como tomador do serviço;

6. aproveitou créditos indevidos relativos a aquisições de mercadorias sujeitas ao diferimento do imposto, bem como adquiridas de empresas enquadradas no regime ME/EPP;

7. aproveitou créditos indevidos tendo em vista a emissão de notas fiscais de entrada por devoluções irregulares, principalmente relativas a vendas em consignação.

Ratificando o relatório supra, reitera-se que a Impugnante reconhece parte das exigências fiscais, ou seja, as relativas aos itens 1, 2, 4 e 7 do Auto de Infração, conforme Termo de Reconhecimento de Débito (fls. 7791).

### DA PRELIMINAR

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

O Agravo ora em discussão perdeu sua razão de ser, tendo em vista que a Autuada expressamente reconheceu o item da acusação fiscal objeto do pedido de perícia.

Nesse sentido, percebe-se que o Recurso também perdeu seu objeto, negando-se provimento ao mesmo.

### DO MÉRITO

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, exceção à redução da Multa Isolada ao percentual de 20% (vinte por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convém esclarecer, de início, que o período fiscalizado abrange os fatos geradores ocorridos de 01.01.98 a 31.03.03, conforme noticiado no Relatório do Auto de Infração e demonstrado nas diversas planilhas elaboradas pelo Fisco.

O DCMM de fls. 07/08 traz exigência de crédito tributário somente a partir de setembro de 1999, valores estes que se referem ao ICMS devido por substituição tributária pelas prestações de serviço de transporte contratadas pela Autuada, para o transporte de mercadorias vendidas sob cláusula CIF, realizadas por transportadores autônomos e/ou transportadoras não inscritas no Estado, para os quais não há previsão de abatimento em conta gráfica, devendo ser recolhidos separadamente. As demais exigências foram lançadas na recomposição da conta gráfica, que apresentava um saldo credor no início do período fiscalizado que foi reduzido em função dos lançamentos a débito e dos estornos de créditos procedidos pelo Fisco, mas como o saldo credor não foi zerado, a conta gráfica não resultou em valores de crédito tributário a exigir.

Às fls. 13/17 encontram-se anexadas telas do SICAF com os dados da conta corrente fiscal do contribuinte (cópia fiel da conta gráfica), que serviram de base para a recomposição, demonstrada às fls. 18/19, realizada a partir dos lançamentos a débito e dos estornos de créditos efetivados pelo Fisco, consolidados na planilha de fls. 20/22.

A Autuada alega que se operou a decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 21.10.1998, face à disposição contida no artigo 150, § 4º, do CTN.

Entretanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação às exigências relativas aos fatos geradores ocorridos neste período. Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do mesmo diploma legal.

Ou seja, o tempo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte. O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

Reiterando, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado pelo art. 173, I do CTN, que para tanto, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal acima citado, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade: "A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código."

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao exercício de 1998, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/2004.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado aos 14.10.03 e a Autuada regularmente intimada do **AI** aos 21/10/03 (fls. 06 dos autos), claro está que os lançamentos a débito e os estornos de crédito efetivados pelo Fisco na conta gráfica relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1998, deram-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de fazê-lo.

Considerando-se o reconhecimento, pela Impugnante, das exigências relacionadas aos itens 1, 2, 4 e 7 do Auto de Infração, o contencioso fiscal remanescente se resume aos itens 3, 5 e 6.

### **3. Por deixar de debitar-se do ICMS devido promovendo saídas desacobertas de documento fiscal, fato este evidenciado pelo cancelamento irregular de documentos fiscais**

O Auto de Infração aponta no item 03 valores de ICMS devidos pela Autuada e que não foram debitados tendo em vista que o cancelamento irregular de documentos fiscais evidenciou a prática, por parte do Contribuinte, de promover saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

A ação fiscal tem suporte na legislação tributária, estampada no artigo 147 do RICMS/96, uma vez constatada a irregularidade descrita na peça inicial, de que o contribuinte promoveu cancelamentos irregulares de notas fiscais nos exercícios de 1998 a 2003.

A planilha de fls. 258/272 (Anexo I) relaciona as notas fiscais canceladas irregularmente, cujas vias estão anexadas às fls. 1896/4471 (Anexos VI a XV); o Fisco apurou os débitos relativos a cada mês, lançando-os na recomposição da conta gráfica (fls. 18/19), conforme demonstrativo consolidado às fls. 20/22.

Embora a Impugnante alegue que os cancelamentos são regulares, a prática da infração encontra-se evidenciada nos autos, motivando a presente autuação.

Todos os cancelamentos efetuados pela Autuada se deram de forma incorreta, sem o cumprimento das exigências regulamentares. A legislação tributária mineira determina de forma bastante clara que os cancelamentos de notas fiscais sejam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

precedidos de determinados requisitos que efetivamente não foram observados pela Impugnante.

O cancelamento de documentos fiscais deve obedecer ao regramento erigido do art. 147 do RICMS/96, que assim dispõe:

"Art. 147 - O documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não tenha se iniciado a prestação do serviço, desde que integradas ao bloco ou formulário contínuo todas as suas vias, com declaração do motivo que determinou o cancelamento, e referência, se for o caso, ao novo documento emitido."

A Autuada descumpriu a disposição regulamentar não mencionando o motivo do cancelamento - condição esta *sine qua non* para cancelar o documento fiscal.

Além disso, muitas notas fiscais contém as datas de saída apostas de forma manuscrita nas vias destinadas a acompanhar o trânsito, presumindo-se, então, a efetiva realização das operações com as mercadorias descritas nas notas, nos termos da legislação aplicável. Pode-se observar, também, em muitos documentos, sinais claros de utilização, tais como marcas de dobras, outras com assinatura de recebimento ou sem o respectivo *ticket*, outras contendo anotações diversas em seu corpo e/ou no verso e até mesmo notas fiscais com carimbo de posto de fiscalização.

A disposição legal contida no mencionado artigo 147 é expressa e objetiva, vedando o cancelamento de notas fiscais após a saída das mercadorias. Na hipótese de retorno integral de mercadorias não entregues aos destinatários, este pode ser efetuado com a mesma nota fiscal, mas a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento deve ser comprovada cumprindo-se as condições estipuladas no artigo 78, *caput* e §§ 1º e 2º do RICMS/96, que também não foram observadas pela Impugnante.

Em sua defesa, a Autuada apresenta os documentos de fls. 4807/5654 (Anexos XVII a XX), 5681/5860 (Anexo XX) e 7683/7697 (Anexo XXVII), no intuito de comprovar que os cancelamentos foram regulares e têm justificativa.

No entanto, a análise dos documentos fiscais cancelados deve ser feita a partir de todas as vias, para verificação dos indícios existentes, conforme demonstrado, por exemplo, na relação que o Fisco elaborou às fls. 7703/7704 (Anexo XXVII) da manifestação fiscal, que deixa evidente a fragilidade das justificativas apresentadas pela Autuada.

Da mesma forma, as declarações apresentadas não se prestam a comprovar as alegações da Autuada, pois evidentemente foram elaboradas por ela mesma em seu papel timbrado, sem reconhecimento das assinaturas ou comprovação/identificação do responsável pela representação das empresas e/ou destinatários.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que a Autuada tem ciência do procedimento correto, exigido pela legislação, para proceder a cancelamentos regulares de documentos fiscais, conforme demonstram documentos por ela arquivados, anexados aos autos às fls. 4473/4476 (Anexo XVI).

Assim, conforme se depreende dos autos, o procedimento da Autuada não merece procedência, tendo em vista que ficou caracterizada a prática da infração apontada pelo Fisco, estando correta a imputação fiscal consubstanciada neste item do Auto de Infração em epígrafe, presumindo-se que tendo em vista o cancelamento irregular dos documentos houve a entrega das mercadorias aos destinatários desacobertadas de documento fiscal.

Não obstante a caracterização do ilícito, entende-se merecer reparo a aplicação da Multa Isolada, prevista no inciso II, art. 55, Lei 6763/75, no percentual de 40% (quarenta por cento).

A alínea a do dispositivo prevê a redução do percentual a 20% (vinte por cento), quando as infrações forem apuradas pelo Fisco com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte.

Pelo que se impõe, a constatação do ilícito decorreu da verificação dos documentos emitidos, cancelados irregularmente, cujos lançamentos no livro fiscal pertinente (LR Saídas) não correspondiam à realidade dos fatos.

Nesse sentido, correta a aplicação da penalidade, mas com a redução prevista.

### **5. Por apropriar créditos indevidos, em razão de não ter estornado os valores destacados a maior em notas fiscais de aquisição de mercadorias em desacordo com a Resolução 3.166/01 e por utilização de alíquota indevida em operações interestaduais, bem como relativos a fretes em que não figura como tomador do serviço**

Neste item do Auto de Infração o Fisco estorna o ICMS aproveitado indevidamente a título de crédito, uma vez decorrente de operações interestaduais de mercadorias, no período de nov/98 a mar/03, com incentivo fiscal unilateralmente concedido à empresa remetente, incentivo este não reconhecido através de Convênio pelo Estado de Minas Gerais (o imposto destacado nas respectivas notas fiscais não fora recolhido em sua totalidade na origem, apesar de corretamente destacado).

A planilha de fls. 281/306 (Anexo I) elaborada para apuração do crédito tributário correspondente relaciona as notas fiscais relativas a apropriações de créditos em desacordo com a Resolução 3.166/01, cujas vias encontram-se anexadas às fls. 1162/1895 (Anexos IV, V, VI). Em alguns casos, o imposto foi ainda destacado a maior, em outras incorporando valores de fretes, também apropriados pela Autuada, sem que esta fosse a tomadora do serviço. Os valores apurados a cada mês foram estornados na recomposição da conta gráfica, conforme se verifica na planilha consolidada de fls. 20/22.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria em comento encontra-se fundamentada na CF/88, que assim determina: (**princípio da não-cumulatividade**):

"Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

(...)

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá o 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" (grifos nossos).

Em relação à concessão de benefícios fiscais, a CF/88 prescreve:

"Art. 155 -

(...)

XII - Cabe à **Lei Complementar**:

(...)

g - regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e **benefícios fiscais são concedidos** ou revogados" (grifos nossos)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela CF/88, dispõe sobre a necessidade de celebração e ratificação de **convênios** pelos Estados e Distrito Federal, para a concessão de benefícios fiscais.

**Art. 1º** - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

**III - à concessão de créditos presumidos;**

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

(...)

**Art. 8º** - A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a **ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;**

(...)

O artigo 62 do RICMS/96, vigente até 14.12.02, bem como o artigo 62 do RICMS/02 vigente a contar de 15.12.02, tratam da não cumulatividade do imposto, rezando que:

"Art. 62 - O imposto é não cumulativo, **compensando-se** o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação **com o montante cobrado nas anteriores**, por este ou por outro Estado".  
(grifamos)

Por sua vez, o parágrafo único destes dispositivos dispõe expressamente que:

**Parágrafo único** - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea g do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal".

E ainda, no artigo 68, ambos os Decretos regulamentares mencionados determinam que **"o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação"**. (gn)

Nesse sentido, verifica-se que os dispositivos regulamentares supracitados encontram-se em perfeita consonância com os preceitos constitucionais da não-cumulatividade do ICMS, bem como em relação ao dispositivo constitucional que reza a respeito da concessão de benefícios fiscais, entre os quais inclui-se a concessão de crédito presumido.

Os estornos procedidos pelo Fisco estão, portanto, devidamente respaldados pela legislação tributária, sendo legítimas as exigências consubstanciadas no Auto de Infração.

A Autuada não questiona o fato de que apropriou-se integralmente dos referidos créditos, insurgindo-se contra a exigência fiscal com fulcro em argüições de inconstitucionalidade, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade e a condição de norma hierarquicamente inferior que atribui às instruções normativas (confundido-as com as resoluções).

No entanto, as alegações de inconstitucionalidade da Resolução 3.166/01 e demais normas da legislação tributária por violação ao princípio da não-cumulatividade, devem ser colocadas em foro próprio, uma vez que não cabe ao CC/MG apreciar tal questão (artigo 88 da CLTA/MG).

**6. Por aproveitar créditos indevidos relativos a aquisições de mercadorias sujeitas ao diferimento do imposto, bem como adquiridas de empresas enquadradas no regime ME/EPP;**

Neste item do Auto de Infração o Fisco procede ao estorno de créditos apropriados indevidamente por se referirem a operações de aquisição de mercadorias sujeitas ao diferimento do imposto e/ou realizadas com empresas enquadradas no regime ME/EPP.

Os créditos estornados estão relacionados na planilha de fls. 308 (Anexo I) e os valores apurados a cada mês foram lançados na recomposição da conta gráfica, conforme se verifica na planilha consolidada de fls. 20/22 (o valor referente ao mês de jun/01 não foi incluído na planilha consolidada, portanto não foi estornado, mas este fato não prejudica a Autuada, pois o estorno efetivado ficou inferior ao valor apurado pelo Fisco, beneficiando a Impugnante). As vias das notas fiscais encontram-se anexadas às fls. 489/526 (Anexo I).

A Autuada, mais uma vez, concentra seus argumentos de defesa nos princípios constitucionais, em especial na não-cumulatividade, que segundo entende garante amplo e irrestrito direito aos créditos, comportando exceção somente quanto à isenção e à não incidência.

Tais alegações, entretanto, conforme já dito anteriormente, devem ser colocadas em foro próprio, tendo em vista o disposto no artigo 88 da CLTA/MG.

A exigência fiscal encontra respaldo na legislação tributária de regência, especialmente no artigo 70, inciso XII, do RICMS/96, que veda expressamente o

aproveitamento de crédito quando a operação que ensejar a entrada da mercadoria for realizada com diferimento.

No caso, as operações consubstanciadas nos documentos fiscais estão ao abrigo do diferimento por força do disposto no Anexo II, item 19, alínea “a” do RICMS/96, não sendo possível a utilização da redução da base de cálculo, mencionada nos documentos, tendo em vista o disposto no subitem 2.3, do item 2, do Anexo IV, do mesmo diploma legal (CAE 26.9.4.10-7 – fabricação de rações balanceadas e alimentos preparados para animais).

**Anexo II – Do Diferimento**

(...)

**Item 19** – Saída dos seguintes produtos, quando produzidos no Estado:

**a** – milho, feno, sorgo, ...

(...)

**19.1** – O diferimento aplica-se apenas às operações destinadas a estabelecimento:

**a** – fabricante de ração balanceada, concentrado e suplemento para alimentação animal

**Anexo IV – Da Base de Cálculo**

(...)

**2** – (...)

**2.3** – O benefício não se aplica quando houver previsão de diferimento para a operação.

Em relação às aquisições de empresas enquadradas no regime ME/EPP, em função do regime especial de recolhimento a que estão sujeitas, as notas fiscais por elas emitidas não geram direito a crédito, informação esta que inclusive consta expressamente impressa nos documentos (fls. 489, 494/495, 501/503).

Portanto, de todo a acima exposto, verifica-se que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 20/06/05, nos termos da Portaria 04/2001, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 5671, adequando-se, ainda, a penalidade isolada do item 3 do Auto de Infração, capitulada no art. 55, II, da Lei 6763/75 a 20% (vinte por cento). Vencido, em parte, o Conselheiro Roberto Nogueira Lima, que não adequava a referida penalidade. Vencidos, também em parte, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora) e Francisco Maurício

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Barbosa Simões, que além da adequação da MI, excluía as exigências do item 3 do AI, exceto em relação as notas fiscais: que contêm carimbos de postos fiscais; com assinatura do recebedor no canhoto; acompanhada da correspondência do Bradesco, bem como as notas fiscais canceladas cujas substitutas não foram apresentadas pelo contribuinte. Participaram do julgamento os signatários e os vencidos.

**Sala das Sessões, 06/07/05.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**

CC/MG

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

Acórdão: 17.169/05/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111505-56  
Rec. de Agravo: 40.030114666-01  
Impugnante/Agr: Camp Indústria e Comércio Ltda.  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outros  
PTA/AI: 01.000143435-58  
Inscr. Estadual: 074.343184.0091  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre exclusivamente da adequação da penalidade isolada capitulada no ar. 55, II, da Lei nº 6763/75 a 20% (vinte por cento).

O dispositivo benéfico ao contribuinte permite a redução da penalidade na hipótese da apuração ocorrer “com base em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte”.

Como foram cancelados, os documentos não foram lançados na escrita fiscal e comercial da autuada.

Por outro lado, em sendo cancelados, deixaram de configurar documentos fiscais, ao se converterem em documentos extrafiscais. Se não são fiscais, não cabe o abrandamento da pena disposto na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, com a redação vigente à época dos fatos geradores.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco à fl. 5671.

**Sala das Sessões, 06/07/05.**

**Roberto Nogueira Lima  
Conselheiro**

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

Acórdão: 17.169/05/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111505-56  
Rec. de Agravo: 40.030114666-01  
Impugnante/Agr: Camp Indústria e Comércio Ltda.  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outros  
PTA/AI: 01.000143435-58  
Inscr. Estadual: 074.343184.0091  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 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 feito teve origem em trabalhos de fiscalização do estabelecimento em epígrafe, relativamente aos exercícios de 1999 a 2003, através dos quais foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. falta de recolhimento do ICMS/ST concernente a prestação de serviços de transporte das mercadorias;
2. descaracterização de diferimento – saídas de mercadorias e do serviço de transporte para ME/EPP e para contribuintes não inscritos no Cadastro de Contribuintes de MG – foram considerados os valores auto-denunciados;
3. cancelamento irregular de notas fiscais – saídas desacobertadas;
4. redução indevida de base de cálculo – não observância do item 27.7 do RICMS/96 e do 8.5.8 do RICMS/02;
5. aproveitamento indevido de créditos – Res. 3166/01 e aplicação incorreta da alíquota interestadual e do frete onde não figura como tomador do serviço de transporte;
6. aproveitamento indevido de créditos – mercadorias entradas sob o abrigo do diferimento e aquisições de ME/EPP, que não geram crédito;
7. aproveitamento indevido de créditos – devoluções irregulares – *“creditou-se indevidamente (...) por emissão irregular de notas fiscais*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*de entrada, principalmente quando referente a vendas em consignação”.*

A divergência de votos restringe-se ao 3º item da autuação, qual seja, a constatação de saídas desacobertadas, em função do cancelamento irregular de documentos fiscais.

Em sua Impugnação, o contribuinte defendeu a inexistência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, sob o argumento de que o fiscal as presumiu em razão de cancelamentos incorretos de notas fiscais.

Explicou que estas notas fiscais emitidas tiveram de ser canceladas – e, na maioria das vezes, substituídas –, por motivos variados (necessidade de fracionamento dos produtos, alteração no pedido do adquirente, mudança de transportador etc.). Mas que, efetivamente, foram canceladas e as operações por elas representadas não ocorreram → a inobservância de formalidades cede lugar à realidade (Ac. 13.783/99/1ª e 957/00/4ª).

Trouxe aos autos declaração dos adquirentes consignados nas notas fiscais canceladas, negando a realização das operações.

Entende ter observado o mais importante requisito para o cancelamento: não escriturou as notas fiscais no livro próprio e conservou consigo todas as vias dos formulários inutilizados.

Aduziu, ainda em relação a este tópico, que, se constatado o cancelamento irregular de notas fiscais, não pode a Impugnante responder por sanção cuja tipicidade atrela-se à não emissão de documento. Se diferente o entendimento, pede a redução a 20%, nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 55.

Com efeito, as notas fiscais relacionadas pelos agentes fazendários foram canceladas sem a observância dos requisitos legais. Deste fato, inferiram as saídas desacobertadas das mercadorias nelas descritas.

No entretanto, constata-se que foram mantidas todas as vias destas notas fiscais e que várias delas foram realmente substituídas, mantendo-se mercadorias e destinatários, tal qual explicado pela empresa emitente. Isto não teria ocorrido no caso de terem ocorrido as transações.

Ademais, no período fiscalizado, foram emitidos cerca de 70.000 (setenta mil) documentos fiscais de saída, tendo sido cancelados 1,1% (um vírgula um por cento) destes. É uma proporção deveras razoável.

Persistindo dúvidas quanto às circunstâncias materiais do fato, não podem ser mantidas as exigências fiscais. É o que determina o art. 112 do CTN:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”.

Com isso, prevalece o princípio do direito penal de que, na dúvida, deve-se interpretar em favor do réu.

Não poderia ser de outra maneira. O princípio da estrita legalidade tributária traz consigo o rigor na tipificação. Qualquer incerteza quanto ao perfeito enquadramento do fato à norma compromete a aplicação desta.

A conduta típica é aquela na qual verifica-se plena identidade entre os seus componentes fáticos e aqueles descritos na norma jurídica que comina penalidade à sua prática.

Além da *lex praevia* (princípio da legalidade), é indispensável a *lex certae* (princípio da tipicidade).

A tipicidade, relação entre o tipo e a conduta, é desdobramento do Princípio da legalidade e sua observância é imprescindível à correta imputação de pena.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho reduz, com maestria, o tema à sua idéia central, ao estabelecer que o princípio da legalidade pode ser definido em duas dimensões:

"i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*". (Curso de direito tributário. 9.<sup>a</sup> ed. rev., São Paulo: Saraiva, 1997)

Aníbal Bruno, a seu turno, define tipicidade como a '*conformidade do fato àquela imagem diretriz traçada na lei, a característica que apresenta o fato quando realiza concretamente o tipo penal*'.

Nesta precisa linha, preceitua Maria Rita Ferragut que "*a existência do fato jurídico é pressuposto necessário da própria existência da obrigação*". (Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001)

Para finalizar, toma-se em empréstimo as palavras de Marco Aurélio Greco

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Em suma, à luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária que pressupõe a ocorrência do fato gerador não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência”. (*Lançamento*, in *Do Lançamento*, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1)

Os fatos e documentos trazidos à julgamento não permitem a conclusão de ocorrência de saídas desacobertas das mercadorias descritas em todas as notas fiscais canceladas, mas tão-somente naquelas que contém carimbos de postos fiscais e/ou assinatura do recebedor no canhoto; naquelas cujas notas substitutas não foram apresentadas pelo contribuinte; bem como na nota fiscal acompanhada da correspondência do Bradesco. Em relação a estas notas fiscais, mantenho a exigência fiscal, cancelando-a em relação às demais.

**Sala das Sessões, 06/07/05.**

**Juliana Diniz Quirino  
Conselheira**