

Acórdão: 17.565/07/2ª Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117405-23
Impugnante: Air Liquide Brasil Ltda.
Proc. S. Passivo: Sérgio Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)
PTA/AI: 01.000151774-65
Inscr. Estadual: 186240888.00-44
Origem: DF/Contagem

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – VENDA AMBULANTE. Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela diferença quantitativa entre as mercadorias consignadas nos manifestos de carga e as informadas nas respectivas notas fiscais de vendas bem como divergência entre as mercadorias descritas nos manifestos de carga e aquelas efetivamente vendidas. Infração caracterizada. Exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75 mantidas.

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS – VENDA AMBULANTE. Caracterizada a falta de destaque do ICMS nas notas fiscais relativas às vendas ambulantes realizadas, corretas se mostram as exigências relativas ao imposto não destacado, acrescido da Multa de Revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 54, VI, da Lei 6763/75. Excluídas as exigências referentes ao documento fiscal que continha destaque do imposto. Exigências parcialmente mantidas.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, face à não comprovação da origem dos lançamentos efetuados no RAICMS. Exigências fiscais canceladas, face à comprovação de tratar-se o crédito de estorno de débitos lançados em duplicidade na escrita fiscal do contribuinte.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01 a 31/12/2004, das irregularidades abaixo descritas:

1) venda e entrega de mercadorias (gases industriais) desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela inexistência da nota fiscal de entrada prevista no art. 80, II, do Anexo IX, do RICMS/02 (nota fiscal de retorno de mercadorias -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

venda ambulante) – *Exigências Fiscais: ICMS, MR e MI art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75;*

2) entrega de mercadoria desacobertada tendo em vista a desclassificação de documentos fiscais, com fulcro no art. 149, III, do RICMS/02, face à divergência entre a mercadoria neles descrita e aquelas mencionadas nos respectivos manifestos de carga;

3) emissão de nota fiscal de venda de mercadorias sem o destaque do ICMS;

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no livro Registro de Apuração do ICMS nos meses de novembro e dezembro de 2004, uma vez não apresentadas as primeiras vias dos documentos fiscais ou a comprovação da origem dos créditos apropriados.

Exige-se ICMS, MR e as penalidades isoladas capituladas nos artigos 54, incisos VI e VII, “a” e 55, inciso II, alínea “a” ambos da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 957/989 e 4.980/4.990, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 4.824/4.847 e 4.992/5.002.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 5.009/5.023, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas ao item 3 do Auto de Infração, correspondente ao item 4 acima.

DECISÃO

Cuida o presente Auto de Infração, conforme relatado, da exigência de ICMS e das penalidades cabíveis em virtude da constatação das irregularidades descritas no relatório retro.

Cumprе esclarecer, de início, que o presente contencioso administrativo foi diligente e cuidadosamente acompanhado e analisado pela zelosa Auditoria Fiscal, culminando no bem elaborado parecer de fls. 5009/5023, motivo pelo qual este será adotado como fundamento desta decisão, apenas com pequenas alterações e/ou adequações.

A empresa autuada dedica-se, dentre outras atividades, à comercialização de gases do ar em estado líquido (*oxigênio líquido industrial, oxigênio líquido medicinal, nitrogênio líquido industrial, nitrogênio líquido medicinal, etc.*) e, em função das especificidades dessa comercialização, obteve junto à SEF/MG o Regime Especial nº 16.57677-99 (fls. 1.028/1.031 e 4.849/4.853), que lhe permitia adotar os seguintes procedimentos na venda desses produtos (venda ambulante):

1) na saída dos produtos de seu estabelecimento, sem destinatário certo ou sendo desconhecida a quantidade que seria adquirida por seus clientes, era emitida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota Fiscal Série 1 (Manifesto), em nome da própria Impugnante, sem o destaque do ICMS;

2) no momento da entrega da mercadoria ao adquirente, era emitida Nota Fiscal Série 2 (Romaneio), sem destaque do ICMS, na qual eram informados os dados gerais da operação (*destinatário, quantidade, preço, etc.*) e no Manifesto era citada a numeração dos Romaneios a ser utilizada;

3) quando do retorno do veículo, o estabelecimento autuado deveria emitir, por processamento eletrônico de dados, “Relatório” sobre todas as operações realizadas, o qual deveria conter todos os dados relativos ao Manifesto utilizado, Romaneios utilizados e não utilizados e as informações sobre as mercadorias retornadas ou não vendidas, indicando a sua espécie, quantidade e valor, além da data do retorno;

4) após a elaboração do mencionado “Relatório”, o qual será denominado nos tópicos seguintes de “Relatório Interno”, era emitida Nota Fiscal Série 3, com destaque do ICMS, destinada aos respectivos adquirentes das mercadorias, na qual deveria constar o n.º da NF Série 2 a que estava vinculada (*Romaneio*) e sendo que essa nota fiscal servia de base para a apuração do ICMS devido em cada período;

5) não havia a necessidade da emissão de nota fiscal de entrada relativa às mercadorias não vendidas e todo o controle quantitativo era efetuado através do “*Relatório Interno*” e, para fins de apuração do ICMS devido, eram considerados os dados referentes às Notas Fiscais Série 3.

Contudo, o mencionado Regime Especial vigorou somente até 01/06/2003, sendo inaplicáveis, portanto, a partir daquela data, os procedimentos fiscais anteriormente autorizados e já explicados.

Em 25/06/2003, a Impugnante protocolou junto à DF/BH-1 o documento acostado à fl. 4.854 relativo a todos os estabelecimentos beneficiários do referido Regime, por ela denominado de “Denúncia Espontânea”, informando que o pedido de prorrogação de seu regime especial não havia sido apresentado no prazo legal (*até 30/04/2003 – art. 11, do regime especial*), mas que estaria providenciando a formalização desse pedido.

Após analisar o documento, o Núcleo de Análise e Parecer (NAP) da DF/BH, posicionou-se pelo não conhecimento da petição (fls. 4.855/4.856), conforme texto abaixo reproduzido, posicionamento este inteiramente ratificado pela DF/Contagem (fl. 4.858):

“INEGÁVEL O DESCUMPRIMENTO DO PRAZO LEGAL PARA OFERECIMENTO DA PETIÇÃO EM CAUSA. ASSIM SENDO, OPINAMOS QUE A DECISÃO CABÍVEL, NO CASO, SERIA PELO NÃO CONHECIMENTO DO PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO REGIME.

OBSERVAMOS TAMBÉM QUE A DENOMINADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA AFIGURA-SE DOCUMENTO ESTRANHO AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSUNTO, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 167 A 174 DA CLTA/MG, NÃO SE PRESTANDO COMO TAL PARA QUALQUER INTENÇÃO DE REGULARIZAR PROCEDIMENTOS DO CONTRIBUINTE.”

Em duas outras oportunidades (07/08/2003 e 25/09/2003 – fls. 4.878/4.883), a Impugnante tentou obter junto à SEF/MG concessão de novo Regime Especial que lhe permitisse adotar os mesmos procedimentos previstos no Regime anterior (nº 16.57677-99), requerimentos estes que foram indeferidos pelo Fisco em função de que o Regime pretendido poderia “dificultar o controle fiscal das operações do contribuinte” (fls. 4.887/4.891).

Por não concordar com o indeferimento de seu pleito, a Impugnante, em um procedimento totalmente atípico e sem qualquer respaldo na legislação, protocolou, em 22/07/2005, junto à DF/Contagem a “Denúncia Espontânea” acostada à fl. 4.892, através da qual ela informou ao Fisco que continuava a utilizar a sistemática prevista no Regime Especial já expirado em razão das peculiaridades pertinentes à sua atividade comercial.

Há que se ressaltar que de acordo com o disposto no art. 169, III, c/c art. 170, ambos da CLTA/MG, a denúncia espontânea somente surte efeitos se acompanhada da prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir, o que não aconteceu no caso dos autos.

“Art. 169 – A denúncia espontânea será instruída, quando for o caso, com:

(...)

III – a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

(...)

Art. 170 – A comunicação prévia, regularmente complementada, constitui denúncia espontânea excludente da exigência de multa de revalidação ou de multa isolada por infração a obrigações acessórias, a que corresponda a falta confessada.”

Ademais, o documento denominado pela Impugnante como “Denúncia Espontânea” tem conteúdo totalmente vago, pois não faz menção a qual obrigação principal ou acessória foi descumprida. Aliás, conforme muito bem salientado pelo NAP é um “documento estranho ao assunto, nos termos dos artigos 167 a 174 da CLTA/MG, não se prestando como tal para qualquer intenção de regularizar procedimentos do contribuinte”.

Na verdade, a conduta da Impugnante, além de ser irregular, afigura-se totalmente contraditória, conforme abaixo explicitado.

Em 07/03/2003, a SEF/MG concedeu à Autuada o Regime Especial nº 16.000078350-82, que lhe permitia emitir documentos fiscais por processamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eletrônico de dados, através de equipamento denominado Coletor de Dados, nas vendas efetuadas fora de seu estabelecimento (fls. 4.859/4.866). Esse Regime foi posteriormente substituído pelo de n.º 16.000105235-65 (fls. 4.869/4.877), ainda hoje em vigor, segundo informações do Fisco.

Em ambos os Regimes, diferentemente do anterior, constava a obrigatoriedade do contribuinte emitir a nota fiscal de entrada relativa às mercadorias não vendidas, conforme artigos 11 e 15, do PTA 16.000078350-82 (fls. 4.861/4.862) e artigos 7, 8 e 11, do PTA 16.000105235-65 (fls. 4.870/4872).

Ora, se esses últimos Regimes, que produziram efeitos desde 2003, previam a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal de entrada, como considerar uma “denúncia”, datada de 22/07/2005, que mencionava procedimento totalmente contrário ao previsto nos Regimes Especiais concedidos e em vigor?

O que se conclui é que a Impugnante, adotando uma conduta no mínimo culposa, insistiu em adotar procedimentos contidos em Regime Especial já revogado, contrariando toda a legislação vigente, bem como as orientações do Fisco, que sempre indeferiu os pleitos da empresa para que fossem revigorados os procedimentos fiscais contidos no Regime revogado.

Por oportuno, há que se salientar que não faz o menor sentido a afirmação da Impugnante de que seria aplicável ao caso dos autos o disposto no parágrafo único, do art. 100, do CTN, pois se alguma prática reiterada de autoridades fiscais houve, esta foi no sentido de negar validade aos procedimentos previstos no Regime Especial revogado.

Essas observações foram feitas para que se tenha uma melhor compreensão do feito fiscal e serão utilizadas explícita ou implicitamente na análise do mérito “propriamente dito” do presente lançamento, que se inicia a seguir.

1) - Vendas de mercadorias (gases industriais) desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela inexistência da nota fiscal de entrada prevista no art. 80, II, do Anexo IX, do RICMS/02

Os procedimentos relativos à venda ambulante, realizada por contribuintes sediados neste Estado, estavam disciplinados, à época dos fatos (*exercício de 2004*), nos artigos 78 a 80, do Anexo IX, do RICMS/02.

“Art. 78 - Na saída de mercadoria para realização de operações fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículo, o contribuinte emitirá nota fiscal, em seu próprio nome, para acompanhar a mercadoria no seu transporte.

§ 1º - A nota fiscal conterà os números das notas fiscais a serem emitidas por ocasião da entrega das mercadorias e será o documento hábil para a escrituração no livro Registro de Saídas, com o respectivo débito do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - O bloco utilizado para emissão da nota fiscal na entrega de mercadoria será distinto daquele em uso para emissão da nota fiscal com o fim de acobertar o transporte e para documentar o retorno da mercadoria, podendo, opcionalmente, ser adotada seriação específica.

(...)

I - a nota fiscal de que trata o caput deste artigo deverá indicar:

a - o número dos formulários a serem utilizados para emissão das notas fiscais a serem emitidas por ocasião da entrega das mercadorias;

b - o número das notas fiscais a que se refere a alínea anterior;

(...)

Art. 80 - Por ocasião do retorno do vendedor, será emitida, pelo estabelecimento, conforme o caso:

I - nota fiscal complementar, se o valor real da operação for superior ao lançado na primitiva nota fiscal de remessa;

II - nota fiscal pela entrada, para a recuperação do imposto relativo à mercadoria não vendida, ou na hipótese de o valor real da operação ser inferior ao consignado na nota fiscal de remessa."

Esses procedimentos podem ser assim resumidos, observados os demais detalhes previstos na legislação:

- no ato da saída da mercadoria do estabelecimento, é emitida nota fiscal (*Manifesto*), em nome do próprio contribuinte, com destaque integral do imposto, que acompanha a mercadoria no seu transporte;

- no Manifesto é citada a numeração das notas fiscais a serem emitidas no momento da entrega da mercadoria aos respectivos adquirentes, de série distinta à do Manifesto;

- se a totalidade da mercadoria não for comercializada, no retorno do veículo ao estabelecimento, deve ser emitida nota fiscal de entrada, que servirá não só para a recuperação do imposto debitado integralmente no Manifesto, como também para comprovar o próprio retorno de parte da mercadoria.

Assim, não havendo emissão da nota fiscal de entrada a que faz alusão o art. 78, § 2º, c/c art. 80, II, do Anexo IX, do RICMS/02, a conclusão óbvia que se tem é que a totalidade da mercadoria consignada no Manifesto de Carga foi integralmente comercializada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, se as notas fiscais de venda emitidas não forem compatíveis, em termos quantitativos, com os dados contidos no Manifesto de Carga, fica caracterizada a venda de mercadoria desacoberta de documentação fiscal.

É exatamente esse o caso dos autos, lembrando que o Regime Especial que permitia ao sujeito passivo adotar procedimento diverso já não estava mais em vigor.

As saídas desacobertas estão demonstradas nos quadros acostados às fls. 21/48, 61/70 e 76/81, respectivamente, as quais foram obtidas mediante a diferença entre a quantidade total de mercadorias lançadas no Manifesto e aquelas informadas nas Notas Fiscais Série 3, relativas às vendas efetuadas (*ver itens 1 e 3 das considerações iniciais*).

Para apuração da base de cálculo do ICMS e das penalidades, o Fisco arbitrou o valor das operações, com fulcro no art. 53, III, c/c art. 54, IX, do RICMS/02, utilizando, pra tanto, o preço médio mensal de cada produto comercializado (*oxigênio líquido industrial/medicinal e nitrogênio líquido industrial/medicinal*), preço este obtido através da própria documentação fiscal emitida pela Impugnante (*fls. 49/60, 71/75 e 82/85*).

A Impugnante contradiz a existência das diferenças apontadas, alegando que sempre manteve consigo o Relatório detalhado dos produtos devolvidos, ao invés de emitir as notas fiscais de entrada/retorno de mercadorias (*Relatório citado no item 3 das considerações iniciais - ver fls. 1.020, 1.022, 1.024, 1.130 e seguintes*).

Após os esclarecimentos de que a Impugnante não possuía Regime Especial que autorizasse tal procedimento e que este fato era de seu conhecimento, torna-se evidente que o mencionado “Relatório” não possui valor probante, visto não ser documento fiscal, não passando de um mero documento de controle interno da Impugnante.

Para reforçar a inexistência das diferenças apontadas, a Impugnante anexa aos autos quadros demonstrativos das operações realizadas, listando as quantidades remetidas através das Notas Fiscais Série 1 – Manifesto, as quantidades vendidas e destacadas nas Notas Fiscais Série 3, lançadas no livro Registro de Saídas, e a diferença de quantidades retornadas no mencionado Relatório (*Doc. 04 e 11 - fls. 1.020/1.024 e 1.362/4.819 – Anexos III e IV ao XVI, respectivamente - Documentos anexados: livro Registro de Saídas, Relatório do Regime Especial e Notas Fiscais emitidas*).

Esses documentos, no entanto, em nada afetam o presente lançamento. Conforme salientado pelo Fisco, não se discute a correção da emissão e da escrituração das Notas Fiscais Série “3”. Quanto ao “Relatório de Regime Especial”, deve ser reiterado que o mesmo não possui efeito probante, por não ser documento fiscal, sendo, portanto, insuficiente para ilidir o feito fiscal.

Além disso, como poderia ser aceito um “Relatório” que indica, inclusive, retorno “negativo” de mercadorias (*ex.: fls. 1202 e seguintes – campo “Qt. Retor.”*)?

Tentando explicar esse fato, a Impugnante alega que em alguns casos, não obstante programasse a venda de “Y” m³ de determinado gás, o caminhão providenciado pela transportadora possuía uma capacidade maior de “2Y” m³, sendo carregado em sua capacidade máxima. Assim, ao invés de gerar um retorno de “0” (zero) m³ do gás, de acordo com o manifesto emitido, acabava gerando um retorno de “Y” m³ (negativo) do produto, equivalente à carga máxima (2Y m³), subtraída da quantia vendida (Y m³).

Ora, essa explicação nada mais é do que uma confissão de que a empresa dava saída a “Y” m³ de gás sem a emissão da documentação fiscal correspondente, pois o caminhão era carregado, no exemplo citado, com o dobro da carga que constava no manifesto emitido.

Ademais, será demonstrado nos demais itens a serem analisados, que o comportamento fiscal da Impugnante era totalmente irregular.

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o feito fiscal encontra respaldo no art. 110, da CLTA/MG, uma vez que não apresentados **documentos fiscais** que pudessem ilidir a acusação fiscal.

“Art. 110 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.”

As saídas desacobertas somente seriam descaracterizadas se apresentadas as notas fiscais de entrada das mercadorias, ou seja, somente se comprovado o efetivo retorno das mercadorias objeto da autuação ao estabelecimento do sujeito passivo.

Caracterizada a infração, afiguram-se legítimas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS relativo às operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

2) Desclassificação de documentos fiscais, com fulcro no art. 149, III, do RICMS/02, face à divergência entre a mercadoria neles descrita e aquelas mencionadas nos respectivos manifestos de carga

As notas fiscais objeto da autuação estão relacionadas nos quadros acostados às fls. 21/48 e 61/70 e podem ser identificadas pela expressão “DESCL.”, aposta no campo destinado à informação das Notas Fiscais Série 2 (*Romaneio*) utilizadas pelo sujeito passivo, coluna “QTD”.

A acusação fiscal baseia-se no fato de que as mercadorias descritas nas mencionadas notas fiscais (*Romaneios*) divergem daquela lançada nos respectivos manifestos (*NF Série 1 – Ex.: ver fls. 139/167 e 412/426*).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O quadro abaixo traz alguns exemplos e permitem uma melhor compreensão da acusação fiscal:

Dados do Manifesto (NF Série 1)				Romaneios Utilizados (NF Série 2)		
N.º	Romaneios Vinculados	Mercadoria	QTD (m ³)	N.º	Mercadoria	QTD (m ³)
973	4021/4027	OXIG LIQ IND	7.215	4023	OXIG LIQ IND	2.517
				4024	OXIG LIQ IND	501
				4025	OXIG LIQ MED	2.843
				4026	OXIG LIQ MED	3.585
Total			7.215	9.446		
1022	4244/4247	OXIG LIQ IND	7.215	4244	OXIG LIQ IND	1.754
				4245	OXIG LIQ MED	2.954
				4246	OXIG LIQ MED	3.319
Total			7.215	8.027		
1043	4322/4326	OXIG LIQ IND	7.215	4322	OXIG LIQ IND	3.717
				4323	OXIG LIQ MED	2.986
				4324	OXIG LIQ MED	2.229
				4325	OXIG LIQ MED	5.842
				4326	OXIG LIQ MED	897
Total			7.215	15.671		
1117	4643/4646	OXIG LIQ IND	7.215	4643	OXIG LIQ IND	690
				4644	OXIG LIQ MED	285
				4645	OXIG LIQ MED	4.116
				4646	OXIG LIQ MED	2.229
Total			7.215	7.320		
932	3873/3874	OXIG LIQ MED	19.542	3873	OXIG LIQ MED	746
				3874	OXIG LIQ IND	17.003
Total			19.542	17.749		
1080	4495/4496	OXIG LIQ MED	19.542	4495	OXIG LIQ MED	678
				4496	OXIG LIQ IND	7.487
Total			19.542	8.165		
1184	4884/4885	OXIG LIQ MED	19.542	4884	OXIG LIQ MED	583
				4885	OXIG LIQ IND	19.280
Total			19.542	19.863		

Conforme estabelecido no art. 78, do Anexo IX, do RICMS/02, na saída de mercadoria para realização de operações fora do estabelecimento, o contribuinte deve emitir nota fiscal (Manifesto), em seu próprio nome, para acompanhar a mercadoria no seu transporte, devendo nela constar, de forma precisa, a indicação de todos os produtos destinados à venda ambulante.

No caso em apreço, ocorreram dois casos distintos, a saber: no primeiro, embora constasse no manifesto de carga a mercadoria Oxigênio Líquido Industrial, foram efetuadas vendas de Oxigênio Líquido Medicinal; no segundo caso ocorria o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inverso, ou seja, manifesto constando Oxigênio Líquido Medicinal e emissão de notas fiscais de vendas de Oxigênio Líquido Industrial.

A Impugnante justifica o seu procedimento da seguinte forma (fls. 968/969):

“TODAVIA, SOBRE A NOMENCLATURA DE PRODUTOS ADOTADA PELA IMPUGNANTE EM SEUS DOCUMENTOS FISCAIS, CUMPRE ESCLARECER QUE, AO CONTRÁRIO DO QUE ENTENDEU A FISCALIZAÇÃO, ESTA VARIA APENAS DE ACORDO COM O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA, MAS JAMAIS VARIA O PRODUTO EFETIVAMENTE ENTREGUE, QUE É SEMPRE DE UM ÚNICO TIPO PARA QUALQUER DOS CLIENTES.

EM OUTRAS PALAVRAS, O VOLUME DE PRODUTO TRANSPORTADO EM UM CAMINHÃO É SEMPRE DE UM ÚNICO TIPO QUÍMICO (O₂ – OXIGÊNIO), NÃO OBSTANTE SEJA ENTREGUE DE FORMA PARCELADA A ENTIDADES OU EMPRESAS COM ATIVIDADES DIFERENTES, AS QUAIS LHE DÃO UMA NOMENCLATURA DIFERENCIADA EM RAZÃO DE SUA UTILIDADE ESPECÍFICA: “MEDICINAL” – PELOS HOSPITAIS E CONGÊNERES E “INDUSTRIAL” – PELAS INDÚSTRIAS.

(...)

ALÉM DISSO, ATÉ A TARIFA EXTERNA COMUM – BRASIL (“TEC”), PARA ESTE PRODUTO, TRAZ APENAS UMA INDICAÇÃO DE CLASSIFICAÇÃO (“OXIGÊNIO”) E NÃO DUAS, CONFIRA-SE:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO
2804.40.00	OXIGÊNIO

(...)

SOBRE AS DIFERENÇAS DE VALORES APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO, ESTAS SÃO PLENAMENTE JUSTIFICÁVEIS DIANTE DAS PARTICULARIDADES DE CADA GRUPO DE CLIENTES DA IMPUGNANTE E TAMBÉM NÃO SOCORREM O TRABALHO FISCAL.

(...)

COMO É DE SE IMAGINAR, OS CLIENTES MEDICINAIS REPRESENTAM EMPRESAS OU ENTIDADES PÚBLICAS OU PRIVADAS CUJAS ATIVIDADES COM OXIGÊNIO LÍQUIDO BUSCAM A PRESERVAÇÃO OU MELHORIA DA VIDA HUMANA (EX.: HOSPITAIS).

OBVIAMENTE, ENTÃO, A ENTREGA DESTES PRODUTOS PARA ESTE PERFIL DE CLIENTE ENVOLVE CAUTELAS ESPECIAIS QUANTO AO SEU MANUSEIO, PRINCIPALMENTE VOLTADAS À NÃO INFECÇÃO DO PRODUTO POR QUALQUER TIPO DE AGENTE EXTERNO (BACTÉRIAS, POEIRA, ETC.), NA MEDIDA EM QUE SUA APLICAÇÃO SERÁ PARA FINS TERAPÊUTICOS, O QUE JÁ REPRESENTA UM CUSTO EXTRA PARA A IMPUGNANTE NESTES CASOS.

POR OUTRO LADO, OS CLIENTES INDUSTRIAIS, POR NÃO REALIZAREM ATIVIDADES QUE NECESSITEM DA ADOÇÃO DESTAS MESMAS CAUTELAS POR PARTE DA IMPUGNANTE, NA MEDIDA EM QUE UTILIZARÃO ESTE PRODUTO EM PROCESSOS PRODUTIVOS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BEM COMO POR COMPRAREM UM MAIOR VOLUME DESTE PRODUTO, NÃO LHE GERAM TAIS TIPOS DE CUSTOS EXTRAS.”

Ressalte-se, inicialmente, que a Impugnante adota três tipos de códigos distintos relativos aos produtos que comercializa, quais sejam: Código 10003000 – Oxigênio Líquido Industrial; Código 10061000 – Oxigênio Líquido Medicinal; Código 10008000 – Nitrogênio Líquido.

Portanto, muito embora a NCM indique uma única classificação para o produto “Oxigênio”, a própria Impugnante, para fins de seu controle interno, adotou códigos distintos para os Oxigênios Industrial e Medicinal, mesmo porque, de acordo com sua própria afirmação, esses produtos estão sujeitos a preços também distintos.

Por outro lado, se o Oxigênio Líquido Medicinal necessita de “*cautelais especiais quanto ao seu manuseio, principalmente voltadas à não infecção do produto por qualquer tipo de agente externo*” por ser destinado a fins terapêuticos, não se justifica que esse produto, carregado para esse fim, seja também destinado à indústria, ou seja, se no manifesto consta que o oxigênio é do tipo medicinal, com fins e preços específicos, não há justificativa plausível para a existência de notas fiscais de vendas desse produto para indústrias.

A *contrário sensu*, se nos manifestos a mercadoria é descrita como Oxigênio Líquido Industrial, não seria justificável a sua venda para hospitais, por exemplo, como se Oxigênio Medicinal fosse, pois, conforme já salientado, este último está sujeito a procedimentos especiais em função de seu destino.

Existem vários casos em que a quantidade de mercadoria vendida supera à indicada nos manifestos de carga, a exemplo dos manifestos nº 973, 1022, 1043, 1117 e 1184 constantes no quadro acima, fato que por si só, já indica irregularidade na emissão dos documentos fiscais.

Há, entretanto, um outro fato relevante, que unido aos demais argumentos, reforçam a acusação fiscal. Em todos os casos em que a mercadoria descrita nos “Romaneios” (NF Série 2) diverge daquela indicada nos respectivos manifestos (NF Série 1), não foram emitidas as Notas Fiscais Série 3, ou seja, a operação realizada não era levada à tributação.

Para que fique clara essa afirmação, serão a seguir utilizados alguns dos exemplos contidos no quadro acima:

1) **Manifesto nº 973:** os Romaneios 4023 e 4024 (fls. 142/144) estão devidamente acompanhados das NF Série 3, com o destaque do ICMS devido (fls. 143/145). No entanto, para os Romaneios 4025 e 4026 não foram emitidas as notas fiscais relativas às vendas propriamente ditas;

2) **Manifesto nº 1022:** observação idêntica ao item anterior. Não existem as NF Série 3 relativas aos Romaneios 4245 e 4246 (fls. 152/153), que discriminam mercadoria distinta da informada no manifesto;

3) **Manifesto nº 1184**: também não existe a NF Série 3 relativa ao Romaneio 4885 (fl.426).

Assim sendo, afiguram corretas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS relativo às operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Para apuração da base de cálculo do ICMS e das penalidades, o Fisco arbitrou o valor das operações, com fulcro no art. 53, III, c/c art. 54, IX, do RICMS/02, utilizando, pra tanto, o preço médio mensal de cada produto comercializado (*oxigênio líquido industrial/medicinal*), preço este obtido através da própria documentação fiscal emitida pela Impugnante (*fls. 49/60 e 71/75*).

Importante ressaltar que o Fisco não precisaria desclassificar as NF Série 2 (Romaneios) em função das divergências verificadas, pois o que se conclui é que as mercadorias já saíam do estabelecimento desacobertas de documentação fiscal, por não estarem consignadas nos respectivos manifestos de carga (*NF de venda com mercadorias não indicadas no manifesto – saída sem nota fiscal*).

Por fim, resta salientar que as exigências ora analisadas não se confundem com aquelas relativas à “irregularidade 1”, onde as saídas desacobertas se caracterizaram pela falta de emissão de nota fiscal de retorno de mercadorias. As exigências se restringiram à **diferença quantitativa** entre as mercadorias consignadas nos manifestos e nas notas fiscais de venda emitidas (NF Série 3).

No caso presente, as exigências referem-se a **divergências qualitativas**, ou seja, divergências entre as mercadorias lançadas nos Romaneios e aquelas consignadas nos respectivos manifestos (*sem a emissão das NF Série 3*).

3) Emissão de notas fiscais de vendas de mercadorias sem o destaque do ICMS

As notas fiscais objeto da autuação (*Romaneios – Série 2*) estão acostadas às fls. 91/96, estando todas elas relacionadas no quadro anexado à fl. 90, no qual está demonstrado o valor do ICMS exigido.

Alega a Impugnante que os “Romaneios” destinavam-se, exclusivamente, “*a orientar a emissão daquelas outras notas, uma vez que nelas são apenas anotadas as quantidades de produto descarregadas efetivamente nos equipamentos dos clientes*”, ou seja, nos termos do Regime Especial já muitas vezes mencionado e já revogado, o destaque do ICMS ocorria nas Notas Fiscais Série 3.

Reitere-se uma vez mais: a Impugnante estava utilizando, de forma totalmente irregular (*não autorizada*) os procedimentos fiscais previstos em Regime Especial não mais vigente e ainda assim, o Fisco somente exigiu o imposto quando na Nota Fiscal Série 3 não havia o destaque do ICMS relativo à operação.

É exatamente este o caso ora tratado. Conforme demonstrado no quadro acostado à fl. 77, as Notas Fiscais Série 3 relativas aos Romaneios nº 6220, 6515, 6696

e 7215 foram emitidas sem o destaque do ICMS, motivo pelo qual o imposto está sendo exigido.

Quanto ao Romaneio nº 16285 (*fls. 96*), embora a Nota Fiscal Série 3 a ele relativa contenha o destaque do ICMS, no valor de R\$ 358,43, o Fisco desconsiderou o imposto destacado, face à divergência quantitativa de Nitrogênio nos mencionados documentos fiscais (*Romaneio 16285: 509 m³ – NF Série 3 – 1.526 m³ – fl. 4972*).

Considerando-se, no entanto, que em ambos os documentos consta o mesmo destinatário (*Hospital João XXIII - FHEMIG*) e tendo em vista que na NF Série 3 foi tributada quantia superior à consignada no Romaneio, é de se cancelar as exigências relativas à Nota Fiscal nº 16285, com fulcro no art. 112, II, do CTN.

Observada a retificação acima proposta, afiguram-se corretas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS não destacado nas notas fiscais, acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 54, VI, da Lei 6763/75, c/c art. 215, “F”, do RICMS/02.

4) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, por não ter apresentado as primeiras vias dos documentos fiscais ou a comprovação da origem dos créditos apropriados

Através da intimação acostada à fl. 102, o Fisco solicitou à empresa atuada que apresentasse as notas fiscais referentes aos seguintes lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS:

1) Novembro/2004 (*fl. 135*): crédito de ICMS no valor de R\$ 95.499,78 decorrente de estornos de débitos, justificados pelo sujeito passivo como sendo relativos a “*remessa para venda fora do estabelecimento conforme notas fiscais série 1 nº 003.676 a 003.971*”;

2) Dezembro/2004 (*fl. 137*): crédito de ICMS no valor de R\$ 144.530,34 decorrente de estornos de débitos, justificados pelo sujeito passivo como sendo relativos a “*remessa para venda fora do estabelecimento conforme notas fiscais série 1 emitidas em dezembro/04*”.

Como não foram apresentados os documentos solicitados, o Fisco estornou os créditos acima mencionados, com fulcro no art. 70, VI, do RICMS/02.

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para que se analise a procedência das exigências fiscais, devem ser relembrados os aspectos principais do Regime Especial nº 16.57677-99 (fls. 1.028/1.031) que, conforme já ressaltado em diversas oportunidades, foi utilizado de forma totalmente irregular (*não autorizada*) pela Impugnante.

De toda forma, segundo o disposto nos artigos 3º e 6º, § 1º, do mencionado Regime, os Manifestos de Carga (*NF Série 1*) deveriam ser emitidos sem o destaque do ICMS, sendo que a apuração do imposto devido em cada venda ambulante era feita com base nas Notas Fiscais Série 3, estas com destaque do imposto devido, que eram entregues aos adquirentes das mercadorias.

É exatamente esta a justificativa da Impugnante para os estornos de débitos efetuados. Segundo ela, nos meses de novembro e dezembro de 2004, o ICMS foi destacado tanto nos Manifestos emitidos, quanto nas Notas Fiscais Série 3, o que teria causado débitos em duplicidade.

Para demonstrar sua afirmação, a Impugnante anexou aos autos (fls. 1344/1358) a “Relação de Notas Emitidas”, na qual constam os números dos Manifestos que teriam sido emitidos com destaque indevido do imposto, nos termos do Regime Especial (*numeração: 3676 a 3971 e 3979 a 4350*).

Embora o Regime Especial tenha sido utilizado de forma irregular, o que deve ser verificado é se houve ou não débito em duplicidade.

A primeira observação que deve ser feita é que, de acordo com os quadros acostados às fls. 42/48, 68/70 e 80/81 a numeração acima citada (*3676 a 3971 e 3979 a 4350*), refere-se, efetivamente, a Notas Fiscais Série 1 emitidas (Manifestos).

Nesses mesmos quadros, elaborados para fins de demonstração da “irregularidade 1” já analisada, consta a numeração das NF Série 3 relativas aos mencionados “Manifestos”, todas elas com o destaque do imposto.

Assim, pelo que consta dos autos, ocorreu realmente uma dupla tributação das mercadorias comercializadas, **fato que legitima o estorno de débitos efetuado pela Impugnante**.

Aparentemente, o Fisco não questiona a duplicidade do débito, pois à fl. 4845, após afirmar que não acataria a alegação da Impugnante em função do procedimento incorreto por ela adotado (emissão de NF nos termos do Regime Especial), ele ressalta ser “*de pleno direito do contribuinte, após o pagamento do imposto devido, solicitar a restituição da parte indevidamente paga*”.

Ademais, se fossem mantidas as exigências fiscais relativas a este tópico, haveria o risco de uma “tripla tributação”, ainda que parcial, das mesmas operações, pois na irregularidade 1 foi exigido o ICMS sobre a diferença quantitativa entre as mercadorias descritas nos Manifestos e nas respectivas NF Série 3 emitidas, atingindo, inclusive, a numeração acima citada (Manifestos *3676 a 3971 e 3979 a 4350*) em que ambos os documentos foram emitidos com destaque do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, devem ser excluídas as exigências de ICMS, MR e MI capitulada no art. 54, VII da Lei 6763/75 referentes a esse item do Auto de Infração.

Por outro lado, as demais penalidades aplicadas pelo Fisco atendem ao princípio da reserva legal, uma vez expressamente previstas na Lei n.º 6763/75, as quais foram corretamente capituladas.

Da mesma forma, a utilização da Taxa SELIC está respaldada nos artigos 127 e 226, da Lei 6763/75, bem como na Resolução 2.880/97.

As argüições de cunho constitucional não são apreciadas por este Conselho, uma vez que, nos termos do art. 88, I, da CLTA/MG, não se incluem na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

Os demais argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça de defesa não são suficientes para ilidir a acusação que lhe foi imputada. Restando provado nos autos o cometimento das irregularidades dos itens 1 e 2 do Auto de Infração correspondentes aos itens 1, 2 e 3 deste relatório, legítimas são as exigências de ICMS e demais penalidades.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o requerimento de juntada de substabelecimento feito pelo Dr. Ricardo Vieira Landi. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o item 3 (três) do Auto de Infração e, ainda, a nota fiscal número 16285 do item 2 (dois) do Auto de Infração, esta com fulcro no art. 112, II, CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ricardo Vieira Landi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 17/07/07.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente/Revisor

Edvaldo Ferreira
Relator