

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.198/08/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158168-41  
Impugnação: 40.010123294-28  
Impugnante: LAC Minas Ltda.  
IE: 062610608.00-70  
Origem: DFT/Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de: 1) notas fiscais declaradas inidôneas; 2) falta/extravio da 1ª via de notas fiscais lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias. Infrações caracterizadas nos termos dos arts. 69 e 70, incisos V e VI, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS e da correspondente Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56, e Multas Isoladas capituladas nos incisos X e XII do art. 55, todos da Lei nº. 6763/75. Relativamente à segunda infração, entretanto, exclui-se a multa capitulada no art. 55, XII, por não comprovada a aplicação prévia da penalidade prevista no art. 54, VII, também da Lei 6763/75, pressuposto necessário à aplicação daquela.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA.** Constatação de que a Autuada deixou de lançar a débito, nos livros de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, o valor do imposto devido e destacado em notas fiscais de saída. Infração plenamente caracterizada, não obstante tratar-se de crédito tributário de natureza não contenciosa, a teor do disposto no art. 64, I, da CLTA/MG, aprovada pelo do Decreto nº. 23.780/84, vigente à época dos fatos. Legítimas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, II, da Lei 6.763/75.

**Lançamento Parcialmente Procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Trata-se da constatação da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, seja por que destacado em notas fiscais declaradas inidôneas, seja pela falta/extravio da 1ª via de notas fiscais lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias (LREM). Além dessas irregularidades, constatou-se ainda que a Autuada deixou de lançar a débito, nos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS, o valor do imposto devido e destacado em notas fiscais de saída.

Sobre as irregularidades relativas ao aproveitamento indevido de créditos, descritas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração, exigem-se o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, no art. 56, II, e 55, X e XII, todos da Lei 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente à infração descrita no item 3 do Auto de Infração (deixar de lançar a débito nos livros fiscais próprios o imposto destacado em nota fiscal), exige-se ICMS e Multa de Revalidação, prevista no art. 56, II, da Lei 6.763/75.

Esclareça-se que, em razão da inexistência de saldo credor na conta gráfica referente à apuração do ICMS dos exercícios de 2003 e 2005, a recomposição dos valores constantes da mesma se fez necessária apenas nos períodos relativos ao exercício de 2004.

Inconformada, a Autuada apresenta, por seu representante legal identificado à fl. 873, Impugnação tempestiva às fls. 838/870, cujos argumentos podem ser assim sintetizados:

Inicialmente, alega que a cobrança de todos os valores anteriores a junho de 2003 é indevida, uma vez que atingidos pela decadência, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

No que diz respeito ao estorno dos créditos relativos às notas fiscais inidôneas, argumenta que os respectivos atos declaratórios possuem efeitos “*ex nunc*”, e considerando que foram publicados posteriormente às transações comerciais regularmente acobertadas por documentos fiscais revestidos de todas as formalidades legais, não podem retroagir de modo a invalidar os créditos legitimamente aproveitados, até porque, se é que os documentos possuíam alguma irregularidade, tal fato deve ser imputado aos seus emitentes, não podendo a Impugnante ser responsabilizada pela situação fiscal de terceiros.

Reputa, portanto, incorretas as exigências fiscais relacionadas à inidoneidade documental, citando, para corroborar sua tese, diversos artigos do CTN e da Constituição Federal, bem como precedentes deste Conselho de Contribuintes e decisões do STJ acerca da matéria.

Contesta as exigências relacionadas à falta da apresentação das primeiras vias de notas fiscais, afirmando que se trata de procedimento ilegal, pois as demais vias possuem o mesmo teor da 1ª. Argumenta que em momentos anteriores foi submetida à fiscalização, oportunidade em que já teria apresentado a totalidade das notas fiscais agora exigidas, e que nem teria mais a obrigação de exibi-las, porque já transcorrido o prazo decadencial.

Quanto à falta de registro de notas fiscais no livro de Registro de Saídas, argúi que parte dos “créditos” foram abrangidos pela decadência, e argumenta que a irregularidade teria ocorrido em razão do “*legítimo aproveitamento dos créditos do ICMS*”.

Finalmente, alega a inconstitucionalidade das multas aplicadas, reputando-as confiscatórias, citando doutrina e jurisprudência a respeito, pelo que pede a redução das mesmas ao patamar de 30% do valor do imposto, caso não seja acatado o seu pedido principal de procedência da Impugnação, para o cancelamento de todas as exigências.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls.937/946, refutando as razões de defesa apresentadas, e pedindo, ao final, a procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG opina pela procedência parcial do lançamento, em parecer exarado às fls. 952/960.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, razão pela qual passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações, principalmente em relação aos fundamentos do cancelamento da multa isolada referente ao extravio de primeiras vias de notas fiscais.

Como já relatado, trata-se da constatação da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, seja por que destacado em notas fiscais declaradas inidôneas, seja pela falta/extravio da 1ª via de notas fiscais lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias (LREM). Além dessas irregularidades, constatou-se ainda que a Autuada deixou de lançar a débito, nos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS, o valor do imposto devido e destacado em notas fiscais de saída.

Relativamente à alegada decadência, trata-se de matéria altamente controversa tanto no âmbito doutrinário como jurisprudencial, comportando assim várias interpretações, inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal.

Neste contexto, vem este Conselho de Contribuintes decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo antecipação de pagamento, como no caso dos autos, cujas exigências têm como causa procedimentos adotados com o propósito de ocultar, diminuir ou anular a obrigação tributária principal, não há de se falar em lançamento por homologação, afastando, conseqüentemente, a aplicação da regra especial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, para aplicar a regra geral de decadência do inciso I do art. 173 do CTN.

Destarte, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, questionados pela Impugnante, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2004 e expirar-se-ia em 31 de dezembro de 2008, pelo que não procedem suas alegações, já que foi regularmente intimada do Auto de Infração em 04 de julho de 2008 (cf. documentos de fls.836/837), aperfeiçoando-se o lançamento, portanto, ainda dentro do prazo legal de que dispunha o Fisco para a constituição do crédito tributário.

Quanto aos atos declaratórios de falsidade ou inidoneidade documental, frise-se que é pacífico na doutrina e também já consolidado neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que os mesmos produzem efeitos *ex tunc*, porquanto não é o ato em si que torna os documentos falsos ou inidôneos, uma vez que tais vícios já os acompanham desde a origem.

Com efeito, tais atos possuem natureza meramente declarativa, na medida em que não criam nem modificam, mas apenas declaram uma situação preexistente, dando-lhe publicidade. Portanto, as notas fiscais declaradas inidôneas, nos termos da Resolução nº 1.926/89, ao serem emitidas, já nascem inquinados de vício substancial insanável, característica que lhes retira toda a eficácia e validade, seja para o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acobertamento regular de operações relativas à circulação de mercadorias, seja para gerar créditos do imposto.

Importante salientar que a discussão não se refere à efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas, mas sim à legitimidade do aproveitamento dos valores do imposto nelas destacados, motivo pelo qual torna-se irrelevante tal argumentação trazida à baila pela Impugnante.

Com efeito, o creditamento do imposto, não obstante assegurado pela regra jurídico-constitucional da não-cumulatividade, submete-se à observação de determinadas normas e condições. Assim é que, com base na competência estabelecida pelo art. 155, § 2º, XII, c, da própria Constituição Federal, a Lei complementar nº. 87/96 preconiza, em seu artigo 23, que o direito ao crédito é condicionado à idoneidade da documentação, bem como à sua escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação. Tal preceito encontra-se reproduzido no art. 30 da Lei 6.763/75, com a seguinte redação vigente à época dos fatos:

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos. **(parágrafo vigente a partir 07-08-2003).**

Ainda nesta linha de condicionantes legais para o creditamento do imposto, dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gerasias, em seu art. 70, V, que na hipótese de declaração de falsidade/inidoneidade documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

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

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;

Como se verifica do dispositivo supra, somente provando que o imposto devido pelo emitente das notas fiscais fora integralmente pago poderia garantir à Autuada o direito ao creditamento. Tal prova, no entanto, não foi carreada aos autos, assim como também não consta que tenha o contribuinte contestado os fundamentos da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

publicação dos atos declaratórios, na forma prevista no § 5º do art. 30 da Lei 6763/75, retro transcrito.

Acrescente-se ainda que, consoante o disposto no artigo 4º da Resolução nº. 1.926/89, é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal falso ou inidôneo proceder ao recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido de multa de mora, desde que o faça antes da ação fiscal. Também não consta, porém, que tenha o contribuinte tomado tal providência.

Correto, portanto, o estorno dos créditos, com a conseqüente exigência de ICMS e multas de revalidação e isolada, esta última prevista no inciso X do artigo 55 da Lei 6.763/75, *verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

X - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou inidôneo: 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito, na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago.

No que diz respeito à falta de apresentação e/ou extravio das primeiras vias de notas fiscais escrituradas no LREM, esclareça-se que, além do Termo de Intimação Fiscal de fls. 04, tais documentos foram requisitados em duas oportunidades anteriores, por meio da intimação de 03-10-2006 (fl.02), e em 17-12-2007, pelo Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.070001478.89, e respectivo Anexo (fls. 03 e 11).

Não obstante, não foram as mesmas apresentadas, nem mesmo por ocasião da Impugnação, motivo por que não faz jus ao creditamento do imposto em razão da inobservância das mesmas condicionantes legais já mencionadas anteriormente, e ainda, nos termos do disposto no art. 63, *caput*, c/c o art. 70, VI, do RICMS/02, abaixo reproduzidos:

Art. 63 - O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, salvo as exceções previstas na legislação tributária e na hipótese do inciso II do § 1º deste artigo.

...

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

Como se vê dos dispositivos acima, a regra geral é que o creditamento somente é permitido mediante a apresentação da 1ª via da nota fiscal em que destacado o imposto. Admite-se, no entanto, em caso de sua falta ou extravio, a apresentação de cópia de outra via do documento (normalmente a via fixa do emitente), com manifestação do Fisco de origem, obviamente certificando a regularidade da operação e principalmente do pagamento do imposto na origem, hipótese em que a autoridade fiscal da circunscrição do contribuinte pode autorizar o aproveitamento do crédito.

No caso dos autos, das 25 (vinte e cinco) notas fiscais requisitadas, apenas em relação a 10 (dez) foram apresentados ou fac-símiles (fax) das primeiras vias (fls. 880/885) ou cópias reprográficas das segundas vias, porém com mera autenticação de cartório (fls. 886/889). Verifica-se de plano, portanto, que apesar das alegações em contrário da Impugnante, não foram cumpridas as condições da legislação para o regular creditamento do imposto.

Por conseguinte, reputa-se também correta a glosa de tais créditos, com a conseqüente exigência do ICMS e da multa de revalidação.

Com relação à Multa Isolada, capitulada no art. 55, XII, da Lei 6763/75, no entanto, tem-se que a mesma foi aplicada indevidamente, pedindo “*venia*”, neste particular, à douta Assessoria deste Conselho, não pela conclusão a que chegou em relação à necessidade de se excluir tal exigência, mas pelos seus fundamentos.

Para facilitar a discussão da matéria, reproduz-se abaixo o citado do dispositivo:

Art. 55 - (...)

XII - por extraviar ou inutilizar documento fiscal, bem como não entregá-lo após a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 54 desta Lei - 40% do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco.

Pois bem, opina a Assessoria em seu parecer, às fls. 958, pela exclusão da penalidade, em face da inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante, por inocorrência do pressuposto de sua aplicação, qual seja o descumprimento de obrigação “concernente à apresentação de documento necessário à apuração do valor das operações”. Tal entendimento fundamenta-se, aparentemente, na parte final do dispositivo, que, ao cominar a penalidade, diz expressamente “... 40 % (quarenta por cento) do valor da operação, *apurada ou arbitrada pelo Fisco*”.

Conquanto se reconheça possível extrair tal sentido do mencionado texto legal, não parece ser esta a interpretação mais adequada da norma em tela, até porque, no caso dos autos, ocorreu a apuração do valor das operações, ainda que mediante a simples verificação dos lançamentos constantes do LREM, não dependendo necessariamente a apuração, portanto, da apresentação de documentos.

Por outro lado, no entanto, há de se notar que o dispositivo prevê, também expressamente, que a penalidade nele prevista somente será aplicada após a aplicação de outra, pela falta de entrega dos documentos, prevista no inciso VII do art. 54 da mesma lei. Ou seja, quis o legislador apenar o infrator que se mantiver recalcitrante no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sentido de não entregar os documentos requisitados pela Fiscalização. Assim, o pressuposto para sua aplicação é a prévia aplicação de outra penalidade, menos gravosa, com o objetivo de instar o contribuinte a cumprir a obrigação.

Logo, não havendo nos autos nenhuma prova ou nem mesmo qualquer menção de que a Fiscalização tenha aplicado previamente a multa prevista no art. 54, VII, da Lei 6763/75, pressuposto necessário à aplicação da penalidade do art. 55, XII, da mesma lei, deve esta ser excluída, sem embargo da concordância com a Assessoria de que, no caso concreto, mais adequado seria a aplicação da penalidade prevista no inciso XXV do mesmo artigo, para as infrações praticadas após 1º de novembro de 2003.

Com relação à terceira irregularidade do Auto de Infração, não obstante tratar-se de crédito tributário de natureza não-contenciosa, a teor do disposto no art. 64, I, da CLTA/MG, aprovada pelo do Decreto nº. 23.780/84, vigente à época dos fatos, observa-se que aqui também não assiste razão ao Impugnante.

Trata-se de crédito tributário relativo ao débito do ICMS destacado em notas fiscais de saídas, emitidas pela Autuada, relacionada no Anexo III (fls. 22/35), cujas operações foram escrituradas no livro Registro de Saídas e no livro de Registro e Apuração do ICMS.

Com efeito, constatou-se que as notas fiscais foram normalmente emitidas com o destaque do imposto, contudo, ao registrá-las nos livros próprios (LRSM e LRAICMS), a Autuada deixou de lançar a débito o valor destacado, resultando assim em recolhimento a menor do imposto devido nos respectivos períodos.

Tal irregularidade pode ser comprovada por meio do simples confronto entre as cópias das notas fiscais, anexadas por amostragem (fls. 81/138), e os correspondentes lançamentos no LRSM, também anexado aos autos (fls. 196/278).

Infração plenamente caracterizada, pelo que se consideram corretas as exigências do ICMS e correspondente Multa de Revalidação, tal como consta dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração.

Finalmente, no que tange às alegações do suposto caráter confiscatório das multas aplicadas, cumpre lembrar que se trata de matéria cuja apreciação extrapola a competência deste Conselho de Contribuintes, motivo pelo qual não serão analisadas, em face das limitações impostas pelo art. 182, I, da Lei 6763/75, *verbis*:

**Art. 182.** Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, XII da Lei 6.763/75. Participaram do julgamento, além dos

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

signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2008.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva**  
**Relator**

CC/MG