

Acórdão: 14.099/01/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10057951-76  
Impugnante: Sul Mineira Indústria e Comércio de Laticínios Ltda  
PTA/AI: 01.000120615-98  
Inscrição Estadual: 525.473502.0090  
Origem: AF/Pouso Alegre  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**Base de Cálculo - Saída com Valor Inferior ao Custo - Conclusão Fiscal.** Constatado através da DAMEF, que espelha a escrituração da Autuada, que a mesma promoveu saídas de mercadorias, no exercício de 1995, por valores inferiores ao custo das mesmas. Argumentos apresentados pela Autuada insuficientes para descaracterizar o ilícito argüido. Não obstante, verifica-se a necessidade de exclusão dos cálculos realizados na Conclusão Fiscal dos valores relativos às *despesas operacionais*, no intuito de se tornar fiel a caracterização do ilícito. **Infração parcialmente caracterizada. Exigência parcialmente mantida.**

**Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Falta de Carimbo em Documento Fiscal.** Argüição pelo Fisco de descumprimento de Regime Especial de Controle e Fiscalização. Não obstante a constatação do descumprimento em questão, verifica-se não haver previsão legal para desclassificação dos documentos fiscais pertinentes e conseqüente estorno dos respectivos créditos, além de exigência da Multa Isolada prevista no art. 55-IV da Lei 6763/75. **Infrações não caracterizadas. Exigências não mantidas.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias por valores inferiores ao custo das mesmas, constatado mediante procedimento fiscal de Conclusão Fiscal. O Fisco argüiu, ainda, na peça fiscal o aproveitamento indevido de créditos relativamente a mercadorias que não entraram no estabelecimento, nos termos do artigo 55, inciso IV da Lei 6763/75, justificando tais exigências pelo descumprimento de Regime Especial de Controle e Fiscalização.

**DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração em fls. 126 a 127, por intermédio de procurador regularmente constituído, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

Alega que as infrações apontadas pelo Fisco são por falta de cumprimento de obrigações acessórias, que ocorreu devido a fatos impeditivos que podem ser comprovadas inequivocamente. Isto porque, afirma a Impugnante, a documentação fiscal estava, à época da fiscalização, de posse do seu contador, para conferência e eventual complementação. Segundo ela, não poderia haver irregularidade que pudesse acarretar inidoneidade documental, uma vez que as infrações não podem ser comprovadas, em virtude da impossibilidade de acesso aos documentos fiscais.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fl. 131.

**DA MANIFESTAÇÃO FISCAL**

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 143 a 149, refuta as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

Considera que o contribuinte preocupou-se apenas em se fazer presente através da Impugnação, não se empenhando em justificativas. Indica que a Impugnante foi solicitada e intimada a apresentar documentos, e por não ter acatado, infringiu os artigos 96, 191 e 193 do RICMS/96. Acresce que houve por parte da Impugnante também o descumprimento dos regimes especiais de fiscalização aos quais foi imposta, e por sua vez a infringência das disposições contidas no § 2.º do artigo 191, no inciso IV do artigo 134 e no § único do artigo 69 do RICMS/96.

Tais imposições, informa, fez-se necessária devido às constantes transferências que a Impugnante recebia de distribuidora de São Paulo, com o intuito de gerar crédito do imposto. Nas notas fiscais de entrada, afirma, não havia carimbo nem assinatura do Posto Fiscal ou da Administração Fazendária, como previa o Ato do Regime Especial, sendo por isso estornados os créditos de ICMS dessas notas fiscais.

Relata ainda que a Impugnante passou a receber, de forma fictícia, mercadorias remetidas pela distribuidora paulista, tendo o Fisco intimado a Autuada a proceder ao estorno dos créditos referidos, nos termos do artigo 71, V do RICMS/96, não tendo sido atendido.

Contesta a impossibilidade alegada pela Impugnante de cumprir as obrigações, por estarem os documentos de posse do contador, pois à época da fiscalização a escrituração deveria estar disponível.

Descarta a alegação da Impugnante de que não havia irregularidade nos documentos fiscais que ensejaram a autuação, haja vista que os créditos apropriados de notas fiscais sem carimbo e assinatura dos Postos Fiscais ou visto da AF estariam em desobediência aos Regimes Especiais, portanto indevidos aqueles aproveitamentos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posto que os documentos foram considerados inidôneos conforme o disposto no artigo 134, inciso IV do RICMS/96.

Aponta outro indício de aproveitamento irregular de créditos, qual seja, as constantes omissões das datas de saída nas notas fiscais oriundas de São Paulo, sempre acompanhadas de carta de correção. Por fim, esclarece que a Impugnante hora nenhuma questionou o ICMS apurado no exercício de 1995, resultado da diferença entre as bases de cálculo de saídas declaradas e os valores mínimos tributáveis.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 153/157, opina pela procedência parcial do Lançamento para excluir das exigências fiscais os estornos de créditos efetuados.

A 4ª Câmara de Julgamento delibera pelo retorno dos autos à Auditoria Fiscal para que a mesma se manifestasse conclusivamente sobre o procedimento fiscal (Conclusão Fiscal) utilizado pelo Fisco para caracterização de parte das exigências fiscais (fls. 159).

A Auditoria Fiscal determina, então, por sua vez, o retorno dos autos à origem para que o Fisco se manifestasse sobre a deliberação da 4ª Câmara (fls. 162).

O Fisco, para cumprimento da deliberação, promove, *a priori*, intimação do sujeito passivo para apresentação de livros fiscal e contábeis (fls. 163/164). Na seqüência emite seu parecer sobre a situação enfocada (fls. 166/167).

Por fim, a Auditoria Fiscal, em fls. 168/170, cumpre a deliberação da Câmara emitindo seu parecer.

---

### **DECISÃO**

Versa a presente autuação sobre exigências de ICMS, MR e MI, por ter o Fisco constatado as seguintes irregularidades:

- 1 - A autuada promoveu saída de mercadorias abaixo do preço de custo, no valor de R\$ 4.244.750,50, apurada através de conclusão fiscal, relativamente ao exercício de 1995;
- 2 - A autuada utilizou créditos de ICMS indevidamente, relativamente ao exercício de 1998, no valor de R\$ 86.177,48, decorrentes de registros de notas fiscais que não correspondiam a entradas de mercadorias além do descumprimento dos Regimes Especiais de Fiscalização n.º 005/97 e 001/98, apurados através de verificação fiscal analítica.

Ressalta-se que em nenhum momento a Impugnante contesta o mérito do feito fiscal, alegando apenas que houve impossibilidade de cumprir as intimações de apresentação de documentos fiscais devido a fatos impeditivos que poderiam ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovados de maneira inequívoca, o que não foi feito quando da apresentação da Impugnação e nem em outras oportunidades que se apresentaram.

Analisando os documentos e peças que compõem os presentes autos, verifica-se que a conclusão fiscal elaborada pelo Fisco se encontra em perfeita consonância com a legislação pertinente à matéria, não tendo a Impugnante trazido aos autos elementos que pudessem modificar seu resultado.

A Conclusão Fiscal é procedimento fiscal idôneo para a apuração das operações realizadas pelo sujeito passivo, estando contemplada entre as técnicas de fiscalização previstas no artigo 194 do RICMS/96. Constitui técnica fiscal simples que serve de apuração de irregularidades praticadas por contribuintes, baseada nos valores totais de estoques, entradas e saídas.

No presente caso, a aplicação de outra técnica idônea de verificação fiscal, tal como a do Levantamento Quantitativo, também prevista no mesmo artigo 194, não seria possível pois requereria a análise de toda a escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido possível sua aplicação em razão da não disponibilização, pela Autuada, da documentação fiscal pertinente quando da ação fiscal e nem quando do cumprimento da deliberação da Câmara, conforme se conclui da intimação de fls. 163 e 164.

O Fisco procedeu à Conclusão Fiscal com o objetivo de demonstrar que houve saída de mercadoria por valor abaixo do custo. Para tanto, utilizou como roteiro a demonstração de resultado da empresa, considerando, para se chegar à base tributável, não só as contas relacionadas à conta “mercadorias” como também as despesas operacionais do exercício de 1995.

Não obstante considerar-se a Conclusão Fiscal técnica adequada ao presente caso, percebe-se que as despesas operacionais devem ser excluídas do cálculo levado a efeito tendo em vista que as mesmas poderiam ter sido suportadas através de aportes de capital não detectáveis com a utilização dessa técnica.

Importante ressaltar, para melhor compreensão da exclusão das despesas operacionais, que a apuração de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal através da Conclusão Fiscal possui o mesmo fundamento do saldo credor da conta caixa ou da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Todos os casos sugerem omissão de receitas, provocando uma sub avaliação do Lucro Bruto (Resultado com Mercadorias), que corresponde ao resultado antes das despesas operacionais, conforme artigo 187, inciso II da Lei Federal 6.404/76.

Salvo consideração acima, verifica-se que a adoção da aferição indireta para apurar saídas desacobertadas de documentos fiscais demonstrou-se correta, tendo em vista que a Autuada recusou-se a apresentar os livros e documentos solicitados pelo Fisco, que diante dos indícios de infração à legislação tributária não poderia se furtar a apurar a irregularidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, em razão do acima exposto, decide a Câmara pela exclusão das despesas operacionais do cálculo efetuado para caracterização de saída de mercadorias por preço abaixo de custo.

No que concerne à segunda exigência fiscal, ou seja, a relativa ao exercício de 1998, faz-se as seguintes ponderações.

A exigência fiscal em questão refere-se à arguição, pelo Fisco, de aproveitamento indevido de créditos do imposto em razão da falta de carimbo fiscal nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, originárias do Estado de São Paulo, como previsto em Regime Especial de Controle e Fiscalização imposto à empresa pelo próprio Fisco. Além do estorno citado, exigiu-se, também, a Multa Isolada prevista no inciso IV do artigo 55 da Lei 6763/75, ou seja, *por utilizar crédito do imposto decorrente de registro de documento fiscal que não corresponda ao serviço utilizado, ou à mercadoria entrada no estabelecimento ou àquela cuja propriedade não tenha sido realmente adquirida.*

A Impugnante esteve sob regime especial de fiscalização em três oportunidades, segundo Atos conforme fls. 14 a 21. O fiscal autuante estornou os créditos das notas fiscais anexas devido ao fato das mesmas estarem sem o carimbo e assinatura dos Postos de Fiscalização, já que o sub-item 1.1 dos Regimes Especiais 005/97 e 001/98 foi descumprido.

O que levou o Fisco a considerar que as notas fiscais correspondiam a entradas fictícias foi a falta do carimbo ou da assinatura do Posto Fiscal, exigência esta contida no Regime Especial e também no § 2º do artigo 191 do RICMS/96. Por conseguinte, a apropriação do crédito estaria vedada por serem tais documentos, segundo o Autuante, inidôneos, de acordo com o artigo 134, inciso IV do RICMS/96 e § único do artigo 69 do mesmo diploma legal.

Não obstante o entendimento do Fisco acima explicitado, insta salientar que matéria de penalidade é competência exclusiva de lei e a lei específica mineira que trata do imposto ICMS não prevê cominação de nenhuma penalidade relacionada ao descumprimento de Regime Especial de Controle e Fiscalização.

No mesmo sentido, não se vislumbra nenhuma adequação do descumprimento *sub examine* com a arguição de, a partir do citado descumprimento, serem inidôneos os documentos fiscais, nos termos do artigo citado, capitulado na peça fiscal, a saber, 134, inciso IV do RICMS/96.

Foram estornados valores de ICMS das notas fiscais, sem o carimbo do Posto Fiscal, de contribuinte paulista remetendo à Impugnante mercadorias – manteiga com sal e leite em pó desnatado – e de estabelecimento da própria Impugnante em São Paulo devolvendo mercadorias em virtude de perecimento. Observa-se que as notas fiscais não apresentam, além dos carimbos, a data do recebimento, a identificação e a assinatura do recebedor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se, na realidade, de indícios de que as mercadorias não deram entrada no estabelecimento do contribuinte. Não se mostram suficientes para a cominação do estorno e da penalidade exigida.

O Fisco considerou que os documentos eram inidôneos por terem sido apropriados irregularmente, conforme o inciso IV do artigo 134 do RICMS/96. É certo que a Impugnante não contestou a afirmação contida no Auto de Infração de que as “*notas fiscais não correspondiam a entradas de mercadorias*”. É certo também que não havia elementos que atestavam a inidoneidade dos documentos, apenas indícios.

O direito ao crédito é previsão constitucional e sua vedação através de procedimento fiscal não acompanhado de provas consistentes, relativamente à idoneidade da documentação fiscal, como previsto no artigo 23 da Lei Complementar 87/96, compromete o princípio da não-cumulatividade, inerente ao ICMS. Sem que haja razões inequívocas, acompanhadas do respectivo ato declaratório publicizado, que determinem a inidoneidade dos documentos fiscais e, por consequência, o impedimento ao aproveitamento do crédito destacado nos mesmos, não há razão para se exigir o estorno desses créditos.

Dessa forma, a Câmara entende equivocada a exigência fiscal relacionada ao estorno de créditos, cumulada com exigência de multa isolada, por não haver previsão legal para o estorno e não se aplicar à espécie além de não haver comprovação, no caso da penalidade isolada exigida.

Portanto, restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em comento.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento para excluir do crédito tributário as exigências fiscais relativas ao exercício de 1998 e, relativamente à Conclusão Fiscal, excluir da mesma o valor das despesas operacionais utilizadas no cálculo das saídas de mercadorias por preço abaixo do custo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros João Inácio Magalhães Filho e Lúcia Maria Bizzotto Randazzo. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente Dr. Osvaldo Nunes França.

**Sala das Sessões, 12/03/01.**

**Windson Luiz da Silva**  
**Presidente**

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

L