

Acórdão: 15.474/02/1<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010103633-51  
Impugnante: Comercial Roberto e Roberto Ltda  
Proc.do Suj. Passivo: Milton Teotônio Pereira dos Santos/Outros  
PTA/AI: 01.000115995-27  
Inscrição Estadual: 062.608137.01-93(Autuada)  
Origem: AF/ Belo Horizonte  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.** Comprovado nos autos que o contribuinte aproveitou indevidamente crédito de ICMS destacado em notas fiscais inidôneas. Infração caracterizada, nos termos dos arts. 153, inciso V, do RICMS/91 e 70, inciso V, do RICMS/96 . Exigências fiscais mantidas.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL.** Irregularidade constatada nos autos, legitimando-se a penalidade isolada prevista no art. 55, inciso I, da Lei nº 6763/75.

**BASE DE CÁLCULO – SAÍDA COM VALOR INFERIOR AO CUSTO.** A imputação de saídas de mercadorias com valores tributáveis inferiores ao custo não se encontra suficientemente comprovada nos autos, diante da inconsistência do procedimento adotado pelo Fisco, justificando, assim, o cancelamento das exigências fiscais

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL.** Comprovado nos autos que o contribuinte promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Apuração através de conclusão fiscal. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, pelas seguintes irregularidades:

- 1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais inidôneas, nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 1996;
- 2) Falta de escrituração de documentos fiscais nos Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, no mês de fevereiro de 1996;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 3) Mediante levantamento da Conta Mercadoria, apurou-se saídas de mercadorias abaixo do custo, nos exercícios de 1994 e 1995;
- 4) Por meio de Conclusão Fiscal, apurou-se saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 1996.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 183 a 193, contra a qual o Fisco se manifesta às fls 207 a 210, refutando as alegações da defesa.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 220 a 231, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão do dia 09/10/2.001, deliberou converter o julgamento em diligência para reabertura de prazo de 30(trinta) dias ao Contribuinte para recolher o ICMS devido, monetariamente atualizado e com a multa de mora aplicável, referente às notas fiscais emitidas por Comercial Araújo Ltda e Fibra Pastifício Indústria e Comércio Ltda, alcançadas pelos Atos Declaratórios de fls. 218/219.

---

### ***DECISÃO***

#### **DAS PRELIMINARES**

##### **1 - Da Decadência**

A Impugnante argüi a decadência relativamente ao exercício de 1994 amparando-se no inciso I do artigo 173, do CTN. Considera o Auto de Infração instrumento de formalização do crédito tributário, por força do art. 56 da CLTA/MG.

O Fisco, ao contrário, argumenta que a Decadência não foi configurada, tendo em vista que do Termo de Ocorrência, a impugnante foi regularmente intimada em 19.08.98.

A dúvida posta nos autos, relativamente ao exercício de 1994, reside em responder se somente o Auto de Infração é capaz de “constituir” o crédito tributário ou se o Termo de Ocorrência – TO, existente á época dos fatos, também teria tal capacidade.

O deslinde da questão posta passa necessariamente pela análise dos dispositivos legais abaixo.

Nos termos do art. 173, I, do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O Lançamento, por sua vez, é definido pelo artigo 142, do CTN, como sendo “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador

da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Nestes termos, tem-se que o Termo de Ocorrência, peça fiscal legalmente prevista na Legislação Tributária mineira, à época dos fatos, contém todos os elementos exigidos pelo dispositivo legal acima citado, materializando-se em instrumento adequado para a constituição do crédito tributário. Frise-se, ainda, que não há incompatibilidade entre as normas acima e a CLTA/MG. É que esta trata da formalização do Crédito Tributário para efeitos processuais, enquanto a decadência é matéria substantiva tratada no CTN, tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante o certo lapso de tempo.

A decadência pressupõe a inércia do titular do direito e o decurso de prazo, legalmente previsto. No caso em tela não ocorrera já que a Fazenda Pública, em tempo hábil, compareceu junto ao contribuinte e, pelos seus funcionários credenciados, desenvolveu as atividades de fiscalização e como resultado desta lavrou o competente Termo de Ocorrência.

No caso presente o Termo de Ocorrência foi lavrado em 27.11.97, e a intimação efetivada em 19.01.98, conforme documentos de fls. 05/06 e 154, respectivamente, dentro do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, consoante o art. 173, inciso I combinado com art. 142 do CTN.

Com relação ao exercício de 1995, não há se falar em decadência, uma vez que, segundo a disposição do art. 173, inciso I, a constituição do crédito tributário relativo a tal período expiraria em 31.12.00, data posterior a intimação do Auto de Infração, efetivada em 20.12.00.

O § 4º. do art. 150 do CTN não se aplica ao presente caso, haja vista que ele refere-se homologação de pagamento de tributos.

Portanto, não ocorreu a alegada decadência relativamente aos exercícios de 1994 e 1995.

### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A alegação de cerceamento de defesa foi sanada com a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias, para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções previstas na legislação tributária, ou, ainda, para aditamento da Impugnação, conforme documentos de fls. 204/205.

Sendo assim, não restou caracterizada a alegada nulidade do Auto de Infração.

O fato de ter a fiscalização procedido à apuração da conta “Mercadoria” considerando o período anual, não acarreta a nulidade da peça fiscal, como argumentou a Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal apuração foi feita em período anual, tendo em vista que os valores de estoque inicial e final da mercadoria só foram registrados no Livro Registro de Inventário em 31 de dezembro de cada exercício, e como não foi possível identificar em quais meses teriam ocorrido a infringência, considerou-se o último dia do exercício, até benéfico para a Autuada, tendo em vista o termo de início da correção monetária.

Dessa forma, não há se falar em nulidade do Auto de Infração.

### DO MÉRITO

#### 1) Mediante Verificação Fiscal Analítica, constatou-se:

##### 1.1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais inidôneas, nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 1996:

Mediante recomposição da conta gráfica, fls. 09, o Fisco constatou que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais declaradas inidôneas, nos meses de janeiro, novembro e dezembro/96, conforme demonstrado nos documentos de fls. 10.

Verifica-se pela análise das notas fiscais, anexadas às fls. 19/22, cujos créditos foram glosados pelo Fisco, que se tratam, efetivamente, de documentos inidôneos ou falsos.

Os documentos fiscais foram declarados inidôneos, com fulcro no art. 134, incisos I e III do RICMS/96 (art. 182, incisos I e III do RICMS/91), tendo em vista a impressão sem a devida autorização da repartição fiscal, ou o encerramento irregular das atividades do contribuinte.

Os atos declaratórios de inidoneidade são precedidos de ampla investigação e são expedidos pela SEF/MG nos termos dos artigos 1º e 3º da Resolução n.º 1.926/89, a qual tem amparo no art. 869 do RICMS/91.

O art. 4º. da referida Resolução preceitua que *“os contribuintes que tenham efetuado registros com base em documentos falsos ou inidôneos sujeitam-se às sanções legais previstas na legislação tributária, sendo-lhe no entanto, facultado promover o recolhimento do ICMS indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido de mora aplicável ao recolhimento espontâneo, desde que assim procedam antes do início de ação fiscal”*.

A Autuada não promoveu o estorno dos créditos indevidamente apropriados, antes da ação fiscal, conforme a legislação lhe facultada.

Observa-se que a Impugnante foi intimada do Termo de Ocorrência em 19.01.98, conforme AR a fls. 154, após a data de publicação dos Atos Declaratórios em comento.

A primeira Câmara de Julgamento deste Conselho, na sentada de 09 de outubro de 2001, determinou a reabertura de prazo de 30 dias ao Contribuinte para o recolhimento do ICMS devido, monetariamente atualizado e com a multa de mora aplicável, conforme documento de fl. 234, não tendo sido efetuado o referido recolhimento.

Nos termos do art. 70, inciso V do RICMS/96 (art. 153, inciso V do RICMS/91), vigente à época da apropriação dos créditos, a operação acobertada por documento inidôneo não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações posteriores, salvo prova concludente que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago.

A Impugnante não apresentou prova inequívoca de que o imposto devido pelos remetentes relativo às notas fiscais, objeto da autuação, foi integralmente pago.

Por outra, *“os documentos falsos e os inidôneos fazem provas apenas a favor do Fisco”*, conforme dispõe o art. 135 do RICMS/96 (art. 184 do RICMS/91).

Portanto, as exigências fiscais devem prevalecer.

**1.2) Falta de escrituração de documentos fiscais nos Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, no mês de fevereiro de 1996:**

A fiscalização constatou que a Autuada deixou de registrar as notas fiscais de entrada e de saída nos livros próprios relativamente ao mês de fevereiro de 1996.

É obrigação do contribuinte do ICMS escriturar os livros da escrita fiscal, após registrado na repartição fazendária de sua circunscrição, conforme determina o art. 108, inciso III do RICMS/91.

Nos termos do art. 491 do RICMS/91, “o Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração de serviços de transporte e comunicação utilizados e de entrada de mercadoria, a qualquer título, no estabelecimento” (g.n).

“A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento” (§ 2º do art. 491 do RICMS/91).

Além disso, a escrituração será feita, documento por documento, desdobrado em tantas linhas quantas forem as naturezas das operações ou prestações, e nas colunas próprias do LRE, consoante o art. 492 do RICMS/91.

A escrituração do Livro Registro de Entradas deverá ser encerrada no último dia útil do período de apuração do imposto, conforme dispõe o art. 493 do RICMS/91.

O art. 494 do RICMS/91 determina que “o livro Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, destina-se à escrituração da prestação de serviços e da saída de mercadorias, a qualquer título, promovidas pelo estabelecimento”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consoante o § 2º do referido artigo a escrituração das notas fiscais de saída será feita em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais, pelo total diário das prestações ou operações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações.

Segundo o art. 496 do RICMS/91 a escrituração do Registro de Saída deverá ser encerrada no último dia útil do período de apuração do imposto.

Tendo em vista que a Autuada não escriturou as notas fiscais de entrada e de saída relativas ao mês de Fevereiro/96, conforme determinam os dispositivos retromencionados, vigentes à época, correta a aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso I da Lei n.º 6.763/75, relativamente as notas fiscais de entrada, uma vez que não foram registradas no Livro Diário; como também a aplicação daquela prevista na alínea “b” do citado dispositivo, referentes às notas fiscais de saída, haja vista que o imposto relativo às operações descritas nos documentos foi recolhido.

### **2) Mediante levantamento da Conta Mercadoria, apurou-se saídas de mercadorias abaixo do custo, nos exercícios de 1994 e 1995:**

Imputação de saídas de mercadorias abaixo do custo, nos exercícios acima especificados, por meio de levantamento da Conta Mercadoria, conforme demonstrado no documento de fls. 176.

Utilizando os dados dos DAPI do período, cópias às fls. 96/123, conforme consta do Quadro Resumo de fls. 12, a fiscalização apurou o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) de cada período.

Ao deduzir do valor das saídas das mercadorias tributadas registradas pela Autuada o valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), a fiscalização apurou os valores para tributação, uma vez que as saídas promovidas pela Autuada foram menores que o CMV no mesmo período.

A diferença entre as Vendas registradas e o CMV é denominada Resultado com Mercadorias (RCM), apuração feita pela fiscalização.

Quando o resultado dessa diferença, o RCM, for negativo, evidencia que houve omissão de receita, eis que a empresa nesse período apresentou prejuízo na conta Mercadorias.

A omissão de receita pode ser devida a saída desacobertada, a emissão de documentos consignando valores inferiores ao valor da operação ou venda abaixo do custo.

No entanto, a venda abaixo do custo deve ser comprovada mediante o confronto entre as notas fiscais de entrada, incluídas as despesas de aquisição, com as notas fiscais de saídas, relativamente a cada mercadoria.

Tal comprovação não consta dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, então, não há se falar em venda abaixo do custo, mas sim saída sem nota fiscal ou subfaturamento.

Portanto, devem ser excluídas as exigências relativas aos exercícios de 1994 e 1995, demonstradas a fls. 179.

### **3) Por meio de Conclusão Fiscal, apurou-se saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 1996:**

Mediante Conclusão Fiscal, a fiscalização constatou que a Impugnante promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 1996, conforme demonstrado no quadro de fls. 177.

Os dados do levantamento fiscal foram extraídos dos DAPI do período, condensados no quadro de fls. 12, e na DAMEF do exercício de 1996, cópia a fls. 143/144.

A fiscalização agregou ao Custo das Mercadorias Vendidas o valor das despesas operacionais, informadas na DAMEF.

Por ter verificado que os desembolsos efetuados pela empresa no período considerado não encontram suporte nos ingressos ocorridos nesse mesmo período, a fiscalização entende que tal fato implica em omissão de receitas, que se traduziria em saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

O procedimento adotado pelo Fisco encontra respaldo legal, uma vez que a conclusão fiscal é procedimento tecnicamente idôneo, previsto no artigo 194 do RICMS/96.

O somatório do CMV + despesas operacionais no exercício de 1996 indica a necessidade de recursos para fazer face aos desembolsos efetuados, tendo como origem natural dos recursos as receitas oriundas das transações comerciais da empresa.

Sendo o valor das saídas descritas nas notas fiscais emitidas pela Autuada inferior ao somatório do CMV + despesas operacionais, sem que a empresa contradite através da demonstração e comprovação de outras origens de recursos, tais como: aquisições a prazo, empréstimos bancários, etc., que suportaram os desembolsos, correta se afigura a acusação fiscal.

Dessa forma, devem prevalecer as exigências relativas a diferença apurada através da conclusão fiscal, inclusive a Multa Isolada, corretamente capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

Tendo em vista que a Impugnante não contestou a alíquota média apurada pela fiscalização 22,91% para o exercício de 1996, conforme demonstrado a fls. 175, entende-se correta, nos termos do § 2º do art. 54 do RICMS/96.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento para excluir do crédito tributário tão somente as exigências relativas aos exercícios de 1.994 e 1.995. Vencidos, em parte, os Conselheiros Windson Luiz da Silva(Revisor) e Wagner Dias Rabelo que excluam ainda os valores referentes às despesas operacionais, constantes na conclusão fiscal, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Pela Fazenda Estadual, sustentou oralmente o Dr. Osvaldo Nunes França. Participou também do julgamento, a Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara.

**Sala das Sessões, 28/01/02.**

**José Luiz Ricardo  
Presidente/Relator**

JLR/EJ/JLS

CC/MG