

Acórdão: 16.294/05/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010112354-71  
Impugnante: Elegance Indústria e Comércio Ltda.  
Proc. S. Passivo: Valdir Rodrigues/Outro  
PTA/AI: 01.000144435.44  
Inscr. Estadual: 223.496998.0072  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES –** Comprovado que a Autuada apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS, por razões diversas (notas fiscais declaradas falsas/inidôneas, falta da 1<sup>a</sup> via do documento fiscal, imposto não destacado no documento fiscal, imposto destacado a maior, retorno irregular e aquisição de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento), correta se mostra a glosa procedida pelo Fisco. Infrações caracterizadas. Exigências fiscais mantidas.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO –** Imputação de aproveitamento indevido de imposto destacado em documento fiscal que não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento. Infração não configurada, diante das razões e provas carreadas pela Impugnante. Exigências fiscais canceladas.

**BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO –** Constatada, através de documentos extrafiscais e de outros elementos da escrita da Autuada, a emissão de notas fiscais consignando valores inferiores aos realmente praticados nas respectivas operações. Arbitramento realizado pelo Fisco com respaldo no art. 51, incisos I e II, da Lei 6.763/75. Legítimas as exigências de ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, inciso VII, da Lei 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL –** Corretas as penalidades aplicadas previstas nos artigos 55, inciso I e 54, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75. Infrações caracterizadas. Legítimas as exigências fiscais.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de janeiro de 2000 a outubro de 2003:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) Aproveitamento indevido de crédito de ICMS, por razões diversas (notas fiscais declaradas falsas/inidôneas; documento fiscal que não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento; falta da 1ª via do documento fiscal; notas fiscais com destaque a maior ou sem destaque do ICMS; retorno irregular; aquisição de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento). Exigiu-se ICMS, MR e MI (art. 55, incisos IV e X da Lei 6763/75;
- 2) Falta de registro de documentos fiscais no livro “Registro de Entradas”. Exigiu-se a multa isolada prevista no artigo 55, inciso I da Lei 6763/75;
- 3) Falta de apresentação de documentos e informações exigidos mediante intimação de fls. 166/167, de 29/01/2004. Exigiu-se a multa isolada do artigo 54, inciso VII, a da Lei 6763/75.
- 4) Subfaturamento apurado mediante confronto de documentos extrafiscais com as notas fiscais emitidas pela Autuada no período de março a dezembro de 2002 e janeiro a outubro de 2003 e análise da escrita fiscal do contribuinte. Exigiu-se ICMS, MR e MI, artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 888/911.

O Fisco promove a juntada dos documentos de fls. 1072/1372. São abertas vistas à Autuada (fls. 1374/1375), que se manifesta às fls. 1376.

O Fisco, em manifestação de fls. 1378/1384, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 1387, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 1389 e juntada de documentos de fls. 1390 e 1391. São abertas vistas à Autuada, que, às fls. 1392, ratifica os termos da impugnação apresentada e reitera o pedido de fls. 1376. O Fisco se pronuncia às fls. 1395, renovando seu pedido pela procedência do lançamento.

Em parecer de fls. 1.399/1.414 a Auditoria Fiscal opina pela procedência parcial do lançamento para que sejam canceladas as exigências fiscais relativas à nota fiscal nº 000102 (fl. 169).

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **DAS PRELIMINARES**

Primeiramente, cumpre destacar que, ao contrário do alegado pela Impugnante, a juntada dos documentos de fls. 1072/1372 não configura a hipótese

prevista no § 3º do art. 113 da CLTA/MG. Os referidos documentos foram acostados aos autos na fase de instrução processual, conforme se depreende do disposto no art. 107 do mesmo diploma legal, tendo sido assegurado e exercido pela Autuada, o direito de vista, nos termos do citado art. 113.

Da mesma forma, é descabida a alegação de que a Impugnante não tinha como manifestar-se sobre os documentos juntados, vez que trata-se de documentação dela própria, sendo que muitos desses documentos já haviam sido citados no Relatório Fiscal (fls. 16), como é o caso do livro “Caixa” e das “notas fiscais emitidas pelos mesmos valores dos pedidos”, sendo evidente o intuito do Fisco em utilizá-los como elementos de prova da imputação de subfaturamento.

Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, ficando rejeitado o pedido de desentranhamento dos referidos documentos.

## DO MÉRITO

### 1- Do Aproveitamento Indevido de Crédito

**1.1- Retorno irregular** – A matéria, no período da autuação, encontra-se disciplinada no art. 78 da Parte Geral, tanto do RICMS/96, como do RICMS/2002, que determina o seguinte:

“Art. 78 - O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado deverá:

(...)

§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração assinada e datada, consignarão, no verso da nota fiscal citada no parágrafo anterior, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, este aporá no verso da referida nota fiscal o carimbo relativo à sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 3º - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

I - a nota fiscal que acobertou o retorno contenha o “visto” do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.”

Analisando os autos, verifica-se que não foram observados os procedimentos estabelecidos para a recuperação do imposto anteriormente debitado,

vez que as notas fiscais que acobertaram a saída da mercadoria não contêm qualquer declaração, seja do transportador, seja do destinatário, esclarecendo o motivo por que a mercadoria não teria sido entregue, como também não contêm visto do Posto de Fiscalização existente no percurso. Além disso, a Autuada não trouxe aos autos quaisquer provas do efetivo retorno das mercadorias.

As notas fiscais de entrada da Autuada (fls. 34/66, 74/76, 78, 80/87...) indicam que os clientes da Autuada estavam situados nos Estados do Rio de Janeiro, Bahia, São Paulo, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, dentre outros, e em nenhuma destas notas fiscais há carimbos de Postos de Fiscalização existentes no itinerário.

Assim, mais do que o descumprimento das obrigações acessórias previstas no Regulamento, verifica-se a emissão de notas fiscais de entrada sem qualquer comprovação da efetividade da operação.

Portanto, correta a glosa dos créditos.

**1.2- Documentos fiscais falsos/inidôneos** - As notas fiscais em apreço (fls. 170/186) foram declaradas falsas/inidôneas através de Atos Declaratórios expedidos por autoridades administrativas da SEF/MG, conforme documentos de fls. 178, 185, 187, 1396, 1397 e 1398. Note-se que todos os atos foram publicados em data anterior à da lavratura do Auto de Infração.

Os efeitos da declaração de falsidade/inidoneidade, ao contrário do que alega a Impugnante, são “ex tunc”, pois não é o Ato em si que impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde suas emissões.

Com efeito, o Ato Declaratório consiste em ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, explicita a existência do que já existia, possuindo natureza declaratória e não natureza normativa, como pretende a Impugnante.

Assim, considerados falsos/inidôneos os documentos em questão, o imposto neles destacado não pode implicar crédito para compensação, vez que “o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”, conforme dispõem os artigos 23 da LC 87/96, 30 da Lei 6.763/75 e 69 c/c 70, V, do RICMS (1996 e 2002).

Correto, portanto, o estorno efetuado, já que em se tratando de documento falso/inidôneo, a única exceção contemplada na legislação **está condicionada à prova concludente de que o imposto tenha sido corretamente recolhido** (art. 70, inciso V, do RICMS), **prova esta não produzida nos autos.**

Ressalte-se que não se discute, no caso, a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas falsas/inidôneas, mas sim a legitimidade do

aproveitamento dos valores destacados. De qualquer forma, oportuno mencionar que a Autuada nenhum documento capaz de comprovar a efetividade das operações, além do que, nos documentos fiscais inidôneos não há um único carimbo de Posto de Fiscalização.

Em face do disposto no art. 136 do CTN e § 2º, do art. 2º, da CLTA/MG, a alegação da Impugnante de que desconhecia os fatos não a exime da responsabilidade tributária decorrente de **inobservância** da legislação.

Legítimas, portanto, as exigências de ICMS, MR e MI (art. 55, X, da Lei 6.763/75).

**1.3- Documento fiscal que não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento** – A acusação fiscal se fundamenta no fato de a nota fiscal nº 000102 (fls. 169) ter sido emitida em data anterior à data de impressão nela informada (17/11/2001 x 16/12/2001).

A Autuada argumenta que houve erro na informação impressa pela gráfica e que a nota fiscal em apreço foi, de fato, emitida em 17/11/2001. Anexa cópia do livro Registro de Saídas (fls. 1026), onde a referida nota fiscal encontra-se registrada, e cópia da nota fiscal nº 016433 (fls. 1028) para comprovar que os documentos relativos à autorização 00221499001, dentre os quais se inclui a nota fiscal nº 000102, foram entregues pela gráfica à empresa Tecidos Caramonos Ltda, em 16/11/2001.

Diante do exposto e considerando que as razões e provas apresentadas pela Impugnante não foram contestadas pelo Fisco, reputa-se não caracterizada a infração, sendo indevido o estorno efetuado, bem como a aplicação da MI prevista no art. 55, IV, da Lei 6.763/75.

**1.4- Falta da 1ª via do documento fiscal** – A glosa é relativa às notas fiscais nº 004259, 004328 e 000015 e encontra respaldo no art. 70, VI, do RICMS/96.

**1.5- Documento fiscal sem destaque do imposto** - Nos termos do art. 68 do RICMS/96, “o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou prestação”, sendo, portanto, correto o estorno efetuado.

**1.6- Destaque a maior** – A glosa é relativa à nota fiscal nº 003499 (fls. 31) e encontra respaldo no art. 70, X, do RICMS/96.

**1.7- Aquisição de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento** – A glosa é referente à nota fiscal nº 029871 (fls. 1391) e encontra respaldo no art. 70, III, do RICMS/2002.

**2- Da Aplicação das Multas Isoladas – art. 54, VII, “a”, e art. 55, I, ambos da Lei 6.763/75.**

A penalidade prevista no art. 54, VII, “a”, da Lei 6.763/75 foi aplicada por ter a Autuada deixado de apresentar os documentos e informações exigidos através da intimação de fls. 166/167, estando correto o procedimento fiscal.

Da mesma forma, mostra-se legítima a exigência da multa capitulada no art. 55, I, da mesma lei, por falta de registro das notas fiscais de fls. 163 e 164 no Livro Registro de Entradas.

### **3– Do Subfaturamento**

O levantamento efetuado pelo Fisco está demonstrado através das planilhas de fls. 190/197, 274/275 e 385/886 e encontra-se amparado em documentos extrafiscais (pedidos) e em outros elementos da escrita da Autuada (entradas de recursos em Caixa não comprovadas, grande volume de notas fiscais emitidas pelos mesmos valores dos pedidos, etc.).

O roteiro desenvolvido é tecnicamente idôneo, estando previsto no art. 194, inciso I, do RICMS/2002.

Compulsando os autos, verifica-se que as diferenças demonstradas na planilha de fls. 192/197 foram apuradas com base nos documentos extrafiscais entregues ao Fisco, que se encontram inclusos às fls. 199/272, juntamente com as respectivas notas fiscais.

Já as diferenças demonstradas na planilha de fls. 274/275, fundamentam-se nos documentos extrafiscais apreendidos através do TAD nº 011016 (fls. 277/325).

Juntamente com as planilhas, encontram-se anexados os pedidos e as notas fiscais correspondentes, emitidas pela Autuada.

Registre-se que as notas fiscais emitidas pela Autuada indicam cliente, quantidade e códigos dos produtos idênticos aos constantes dos pedidos. O único dado divergente é o valor das mercadorias.

Assim, verificando, por código, o preço real de cada um dos produtos, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 192/197 e 274/275, indicando o preço constante das notas fiscais e o preço real, constante dos pedidos.

Na planilha de fls. 385/886, os preços foram arbitrados pelo Fisco utilizando como parâmetro os próprios documentos extrafiscais, além das demais notas fiscais emitidas pela Autuada, consignando idênticos preços ou até maiores do que os dos pedidos, com respaldo no art. 54, II, do RICMS/2002. No quadro de fls. 189 estão especificados os preços adotados como parâmetro e os respectivos códigos de produtos sobre os quais foram aplicados.

Note-se, que no presente caso, o arbitramento foi possível vez que o Fisco conseguiu apurar o real valor de cada uma das mercadorias comercializadas pela Autuada, já que tanto os seus pedidos quanto suas notas fiscais indicavam com precisão o código dos produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, na tentativa de eximir-se de sua responsabilidade, alega que desconhece os documentos utilizados pelo Fisco na apuração das diferenças demonstradas na planilha de fls. 192/197. Entretanto, os elementos dos autos não deixam dúvida quanto à autenticidade dos referidos documentos, como se passa a demonstrar:

- conforme esclarecimentos do Fisco, esses documentos foram entregues pessoalmente na sede da Delegacia Fiscal de Divinópolis por um representante/vendedor da Autuada, a um fiscal da Secretaria de Estado da Fazenda, denunciando o subfaturamento;
- informa, ainda, o Fisco, que o representante legal da empresa, Sr. José Luiz Teixeira, compareceu à Repartição Fazendária (por três vezes), acompanhado do contador, para tratar do assunto, e “confirmou como sendo da Empresa tais documentos”;
- em diligência junto à empresa foram apreendidos novos pedidos, mediante TAD de fls. 4, semelhantes ou idênticos àqueles entregues pelo representante/vendedor (exemplo: fls. 219 e 286);
- os pedidos em apreço contêm, além de diversas informações a respeito das operações a que se referem (identificação do estabelecimento da Autuada, dados do cliente, número do pedido, data, especificação da mercadoria vendida, forma de pagamento, etc.), a assinatura de clientes.
- a Autuada emitiu notas fiscais com dados idênticos aos constantes dos pedidos que nega conhecer.

Portanto, não há que se questionar a autenticidade desses documentos, que, sem dúvida, guardam estreita relação com as notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 192/197 e refletem os reais valores das operações efetuadas, restando caracterizada a acusação fiscal de subfaturamento.

Da mesma forma, repita-se, reputa-se configurado o subfaturamento relativamente às notas fiscais de fls. 274/275, à vista dos documentos extrafiscais apreendidos através do TAD nº 011016 (fls. 277/325). É importante observar que os preços constantes no anverso desses pedidos quase sempre correspondem aos da nota fiscal, sendo que no verso do pedido encontra-se indicado o valor real da operação, pela aplicação do “fator 2”, ou seja, o valor real da operação é o dobro do valor do pedido. Essa anotação no verso apenas não se verifica quando o pedido é emitido pelo valor real (exemplos: pedidos de fls. 277 e 282).

Vale observar que grande parte dos pedidos apresentados na impugnação também contém uma informação no verso, a qual encontra-se rasurada, como se vê, às fls. 970, 971, 973, 974, 975, 977, etc..

Portanto, ainda que a Autuada tenha apresentado pedidos com valores iguais aos das notas fiscais emitidas, o que se verifica é que os preços constantes destas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas fiscais também são inferiores aos reais, uma vez que os elementos constantes dos autos comprovam quais são os valores reais de cada um dos produtos comercializados pela Autuada.

Frente às provas constantes dos autos, a apresentação de notas fiscais com valores iguais aos dos pedidos (menores que a maior parte das demais operações praticadas) não pode ser considerada. A Autuada deveria, por outros meios de prova, comprovar o real valor da operação. Mesmo porque, conforme demonstrado pelo Fisco, os valores constantes destas notas fiscais são inferiores, inclusive, ao valor de aquisição dos produtos.

Quanto ao arbitramento efetuado pelo Fisco, devem ser feitas algumas considerações adicionais:

- analisando o livro “Caixa”, o Fisco constatou a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”, em virtude de empréstimos dos sócios José Luiz Teixeira e Beatriz Menezes Teixeira (fls. 1072, 1096, 1106, 1107, 1108, 1109, 1121, 1131 e 1142). Importante ressaltar que a Autuada, mesmo tendo sido intimada, conforme documento de fls. 166/167, não apresentou os documentos comprobatórios dos aludidos empréstimos;
- o Fisco constatou, ainda, a existência de saldos credores na conta “Caixa” (fls. 1079, 1083, 1085, 1086, 1087, 1088, 1089, 1090, 1091, 1093, 1094, 1095, 1098, 1100, 1102, 1124, 1125, 1126, 1127, 1128, 1134, 1135, 1136, 1137, 1138 e 1139), o que demonstra que foram efetuados pagamentos sem a comprovação da entrada de numerários;
- a Impugnante não prestou informações sobre o pagamento das comissões aos vendedores, tabelas de preços e sobre os demais questionamentos constantes da intimação de fls. 166/167;
- analisando os autos, verifica-se que os valores declarados nas notas fiscais autuadas são notoriamente inferiores aos preços praticados pela própria Impugnante, em outras operações (exemplos: notas fiscais de fls. 1204, 1211/1216, 1218 e 1221/1229). Note-se que esses preços são idênticos ou até maiores do que os dos pedidos;
- o valor consignado nas notas fiscais autuadas é, muitas vezes, inferior ao custo dos produtos, o que se vê, por exemplo, do confronto das notas fiscais de fls. 1300/1304 (retorno de beneficiamento) com os lançamentos referentes às notas fiscais 011664 (fls. 661), 011673 (fls. 662), 011844 e 011845 (fls. 679). Vale observar que no valor constante das notas fiscais de retorno de beneficiamento não estão incluídos os custos de venda e outros;
- se o código e a descrição da mercadoria constantes das notas fiscais e também dos pedidos são os mesmos, o que se conclui é que se trata da mesma espécie de mercadoria, não tendo a Impugnante apresentado provas do contrário, limitando-se a meras alegações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos esses fatores, aliados ao fato comprovado de que as notas fiscais relacionadas às fls. 192/197 e 274/275 estão subfaturadas, evidenciam que as notas fiscais constantes da planilha de fls. 385/886 não refletem o real valor das operações, sendo, pois, correta a utilização do arbitramento para a quantificação das operações.

Registre-se que isoladamente, a comprovação de empréstimos não comprovados ou de saldos credores na conta caixa já seriam suficientes a respaldar a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas ou subfaturadas, nos termos do artigo 194, § 3º do RICMS/02.

O procedimento fiscal, ao contrário do que argumenta a Impugnante, encontra respaldo no art. 148 do CTN c/c art. 51, incisos I e II, da Lei 6.763/75:

"Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direito, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

"Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - ficar comprovado que os lançamentos no livros e/ou nos documentos fiscais não refletem o valor das operações ou das prestações;"

É de se ressaltar que o Processo Tributário Administrativo (PTA) representa, no caso, o processo regular referido no art. 148 do CTN, sendo que, na impugnação, o sujeito passivo tem a oportunidade de contraditar, mediante apresentação de provas, os valores arbitrados pelo Fisco.

No caso em apreço, a Impugnante não trouxe ao autos qualquer documento que comprovasse as suas alegações. Portanto, legítimo é o arbitramento efetuado, em face do disposto no art. 54, § 2º, do RICMS/2002.

Conclui-se, pois, que o levantamento fiscal foi elaborado de acordo com a legislação pertinente e encontra-se amparado em provas consistentes, sendo legítimas as exigências de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, VII, da Lei 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, por fim, que a Impugnante requereu a produção de prova pericial, sem, no entanto, formular os quesitos. Desse modo, resta prejudicado o exame do pedido, nos termos do art. 98, III, da CLTA/MG. De mais a mais, os elementos dos autos propiciam perfeita análise e esclarecimento da matéria.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição do cerceamento do direito de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para cancelar as exigências fiscais relacionadas à nota fiscal nº 102, fls. 169 dos autos (parte do item 3.1 do Auto de Infração), nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valdir Rodrigues e pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Mauro Rogério Martins (Revisor) e Windson Luiz da Silva.

**Sala das Sessões, 25/04/05.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Cláudia Campos Lopes Lara**  
**Relatora**