

Acórdão: 17.016/06/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010114314-91  
Impugnante: Roge Distribuidora e Tecnologia S/A  
PTA/AI: 01.000146147-30  
Inscr. Estadual: 211.974268.01-86  
Origem: DF/ Pouso Alegre

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – SAÍDA COM VALOR INFERIOR AO DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO.** Restou evidenciado que a Impugnante promoveu saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outro Estado da Federação com valor inferior ao determinado pela legislação (art. 44, inciso IV, “b” do RICMS/96). Entretanto, o crédito tributário deve ser reformulado para que sejam procedidos os seguintes ajustes: 1) os valores das notas fiscais que comprovadamente foram registradas em mês anterior devem ser abatidos das entradas naquele mês e somados aos valores das entradas do mês de efetivo recebimento; 2) o valor do IPI, se existente e destacado na nota fiscal de aquisição sem compor a base de cálculo do ICMS, deve ser excluído dos valores contábeis totais ajustados das entradas, quando houver nota fiscal de devolução correspondente sem a inclusão do mesmo na base de cálculo utilizada na saída. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatou-se apropriação indevida de créditos provenientes de: 1) registro de documento fiscal sem apresentação da 1<sup>a</sup> via, que foi considerada extraviada; 2) valor de ICMS maior que o destacado nos documentos fiscais; 3) valor de ICMS destacado a maior no documento fiscal; 4) documento fiscal registrado em duplicidade. Exigências fiscais parcialmente mantidas, excluindo-se os valores de Multa de Revalidação cobrada à parte, referente aos créditos de ICMS registrados em duplicidade, vez que o ICMS apropriado em duplicidade foi estornado na recomposição da conta gráfica também com apuração de diferença e respectiva Multa de Revalidação e adequando-se o cálculo da penalidade capitulada no artigo 55, inciso XII da Lei n<sup>o</sup> 6763/75 à consideração nele considerada (40% do valor das operações).

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTOS FISCAIS.** Falta de registro nos livros próprios de documentos fiscais de entrada e saída de mercadorias, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso I, da Lei n.º 6.763/75. Exigência parcialmente mantida, para adequar o cálculo da penalidade à determinação contida no referido inciso (5% do valor constante dos documentos).

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Isoladas, por ter o Fisco imputado ao Contribuinte o cometimento das seguintes irregularidades:

1. transferência de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular situado em outra Unidade da Federação utilizando base de cálculo inferior ao valor correspondente à entrada mais recente;

2. apropriação de créditos relativos a Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga – CTRC, sem possuir as 1<sup>as</sup> vias, que não foram apresentadas após intimação, indicando que foram extraviadas;

3. falta de registro de documentos no Livro Registro de Entradas - LRE;

4. falta de registro de documentos no Livro Registro de Saídas - LRS;

5. falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS em razão de registro de notas fiscais em duplicidade e, conseqüente creditamento por duas vezes do mesmo crédito;

6. apropriação de créditos a maior do que os valores efetivamente destacados em documentos fiscais;

7. apropriação de créditos em excesso, relativo a ICMS erroneamente destacado a maior em documentos fiscais.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 1174/1209, aos argumentos que passamos a sintetizar:

- o Auto de Infração é nulo por falta de preenchimento de pressupostos essenciais para a sua formalização e por cerceamento de defesa;

- o Fisco não identificou as mercadorias, nem comprovou os preços e as quantidades por tipo de produto, limitando-se a autuar pelos valores totais das entradas e das saídas, deixando de atender os requisitos previstos no artigo 148 do Código Tributário Nacional e de comprovar a prática da suposta infração ao artigo 44, inciso IV, alínea “b” do RICMS/MG;

- ocorreu a decadência em relação ao crédito tributário relativo aos meses de janeiro até novembro de 1999, a teor do disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

- a saída física de mercadorias do estabelecimento, por si só, é irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do ICMS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita doutrina e jurisprudência versando sobre a inexistência de fato gerador de ICMS no deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte;

- assim, diante da inexistência de fato gerador, não há que se perquirir sobre base de cálculo, pois todo o tributo é indevido.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 1221/1244, refuta as alegações da defesa, aos seguintes termos em resumo:

- todos os requisitos legais previstos na legislação tributária, para efetivação do lançamento, foram seguidos, não tendo havido cerceamento de defesa, uma vez que a Autuada exerceu todos os seus direitos, impugnando o lançamento;

- a utilização dos valores totais de entradas e saídas para apuração da base de cálculo deve-se ao fato, declarado pela própria Autuada, de que não há mercadorias em estoque no final de cada mês, pois todas as mercadorias que entram são transferidas para a matriz;

- o contribuinte apenas transforma as quantidades em caixas constantes das NF de entrada em quantidades por unidade, por vezes fazendo uma pequena modificação na descrição dos produtos;

- em muitos casos, as notas fiscais são registradas no Livro Registro de Entradas em mês anterior à efetiva entrada da mercadoria, conforme se comprova pelos carimbos apostos no verso dos documentos que cita exemplificativamente;

- os valores das saídas não incluem o valor do IPI, que deveria compor a base de cálculo, conforme disposto na Consulta de Contribuintes 054/2000, efetuada pela própria empresa;

- o contribuinte utilizou-se erroneamente de GNRE para recolhimento de ICMS sob o código de receita 10003-0, constando nas guias informações de que se tratava de ICMS referente a frete, não havendo em seus livros fiscais qualquer indicativo sobre o valor que serviu de base de cálculo para tais recolhimentos;

- não houve ofensa ao artigo 148 do Código Tributário Nacional, pois não houve arbitramento, mas sim apuração de ICMS devido a partir dos documentos do próprio contribuinte;

- o prazo para lançamento do crédito tributário está previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, segundo jurisprudência e doutrina que transcreve;

- a ocorrência do fato gerador nas operações de transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular está prevista em lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, ao final, a procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 1247/1249, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 1250/1254.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1255 a 1271, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento em sessão realizada dia 21 de setembro de 2005, deliberou converter o julgamento em diligência, a qual é cumprida pelo Fisco (fls.1274 a 1281). A Impugnante se manifesta a respeito da providência, às fls. 1284 a 1285, e a Auditoria Fiscal ratifica seu entendimento anterior (fls.1288 a 1291).

---

### **DECISÃO**

O lançamento ora em análise versa sobre as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Isoladas, por ter o Fisco imputado a ora Impugnante o cometimento das seguintes irregularidades:

1. utilização de base de cálculo diversa da prevista na legislação de regência do ICMS (inferior ao valor correspondente à entrada mais recente), nas transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular situado em outra Unidade da Federação;
2. apropriação de créditos relativos a Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga – CTRC, sem possuir as 1ªs vias, que não foram apresentadas após intimação, indicando que foram extraviadas;
3. falta de registro de notas fiscais no Livro Registro de Entradas - LRE;
4. falta de registro de notas fiscais no Livro Registro de Saídas - LRS;
5. falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS em razão de registro de notas fiscais em duplicidade e, conseqüente creditamento por duas vezes do mesmo crédito;
6. apropriação de créditos a maior do que os valores efetivamente destacados nas notas fiscais nas quais os mesmos eram suportados;
7. apropriação de créditos em excesso, relativo a ICMS erroneamente destacado a maior em documentos fiscais.

Antes de passarmos ao exame das imputações fiscais propriamente ditas, cumpre verificar as questões preliminares levantadas pela Impugnante que seriam prejudiciais à análise do mérito. Neste escopo, destacamos, não se encontra a questão afeta a decadência do direito da Fazenda Pública de exigir o presente crédito tributário que será verificado junto ao mérito das exigências. Assim temos:

DAS PRELIMINARES

Preliminarmente, a Impugnante pede a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não foram preenchidos os pressupostos essenciais para a sua formalização e que não teria sido garantido seu amplo direito de defesa.

Aduz ainda a Defendente que o Fisco não teria identificado as mercadorias, nem comprovado os preços e as quantidades por tipo de produto, limitando-se a autuar pelos valores totais das entradas e das saídas. No entendimento da defesa, a Fiscalização agindo desta forma, deixou de atender os requisitos previstos no artigo 148 do Código Tributário Nacional e de comprovar a prática da suposta infração ao artigo 44, inciso IV, alínea “b” do RICMS/MG.

Entretanto, da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, *in verbis*:

“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.

I - prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida;

II - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do prazo e data de seu início, assim como da repartição competente para recebê-la;

III - anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso, quando for o caso;

IV - circunstância de a intimação do sujeito passivo ter sido feita por edital, quando for o caso.

§ 1º - Nos casos de lavratura de TRM ou TAD, uma via do termo lavrado deverá acompanhar o respectivo AI.

§ 2º- Se o depositário for pessoa estranha ao procedimento fiscal, uma cópia do AI e do TAD lhe serão entregues, contra recibo.

§ 3º - Nos casos de crédito tributário não contencioso e de falta de entrega de documento fiscal, o AI poderá ser expedido por processamento eletrônico, ficando dispensada a lavratura do termo previsto no inciso I do artigo 51.

.....”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante da análise da legislação acima transcrita verifica-se claramente que o presente lançamento atende aos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário levantados pela Impugnante.

Ademais, cumpre lembrar que a própria CLTA/MG estabelece ainda que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal, no caso em tela o Auto de Infração, não acarretarão sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

A natureza da infração imputada à Impugnante está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que esta dela se defendeu com os argumentos expostos na fase de relatório e que serão estudados e averiguados na fase de mérito desta decisão.

Assim, a própria peça impugnatória, aliada aos demais elementos que compõem a autuação em tela, demonstra que não houve qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa que encontra-se resguardado nos presentes autos.

Destaque-se que, na lavratura do Auto de Infração foram observados, além dos requisitos previstos no citado artigo 58 da CLTA/MG, o artigo 142 do Código Tributário Nacional. As infrações foram expressamente descritas pelo Fisco no relatório da peça fiscal, tendo sido devidamente apontados os dispositivos tidos por infringidos, bem como as penalidades impostas.

Verifica-se, por outro lado, que a Impugnante foi regularmente intimada do Auto de Infração, recebendo para análise todos os anexos que o compõem, tendo exercido com plenitude seu direito de defesa.

No que tange às alegações acerca da impropriedade da metodologia utilizada pelo Fisco para a apuração do crédito tributário, devem as mesmas ser analisadas juntamente com o mérito da questão, o que se fará adiante.

Por todo o exposto entendemos incabíveis as prefaciais argüidas, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

### DO MÉRITO

Antes mesmo de verificarmos cada uma das imputações fiscais, ressaltamos que a Impugnante, ainda em preliminar, alega que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a novembro de 1999, nos termos do §4º do artigo 150 § 4º do Código Tributário Nacional que assim determina:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos naquele período. Do exame do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional vê-se que ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Entretanto, entendemos que, em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Portanto, à luz do retro transcrito artigo 150, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em nosso entendimento, o citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código."

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2005.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em novembro de 2004, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 1999, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que passamos a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Assim, para ficar mais clara a questão, voltamos a enfatizar que o Auto de Infração em análise exige ICMS e Multas de Revalidação e Isoladas por ter o Fisco imputado a ora Impugnante a transferência de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular situado em outra unidade da Federação utilizando base de cálculo inferior ao valor correspondente à entrada mais recente, a apropriação de créditos relativos a Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga sem possuir as 1ªs vias, que foram extraviadas, deixado de registrar documentos nos livros próprios e apropriado indevidamente de créditos em duplicidade ou a maior.

Tendo em vista declaração da Impugnante de que não escritura o Livro Registro de Inventário, pois não trabalha com estoques, transferindo imediatamente para estabelecimento situado em outra unidade da Federação toda a mercadoria recebida, o Fisco considerou que os valores de entrada mais recente das mercadorias

saídas seriam exatamente os valores das entradas registrados a cada mês pelo contribuinte nos RAICMS. Como consequência, considerou que os valores das saídas registrados pelo contribuinte no RAICMS corresponderiam às saídas das mesmas mercadorias entradas no mês.

Partindo da premissa acima, o Fisco optou por apurar o crédito tributário exigido no Auto de Infração a partir da análise comparativa entre os valores de entrada e saída registrados (escriturados) pelo contribuinte a cada mês.

Para obtenção do valor recolhido a menor a ser exigido, o Fisco efetuou vários ajustes nos valores de entrada e saída registrados pelo contribuinte, conforme demonstrado nas diversas planilhas que integram o Auto de Infração, recompondo toda a escrita fiscal. As diferenças apuradas foram então levadas a débito ou a crédito, recompondo a conta gráfica do contribuinte.

Esclarecendo, o procedimento fiscal consistiu em efetuar os seguintes ajustes:

**1. Relativamente às entradas e aos créditos registrados no RAICMS**

Foram abatidos dos valores das entradas aqueles relativos aos documentos registrados em duplicidade e estornados dos créditos apropriados, os respectivos valores de ICMS neles destacados – as notas fiscais lançadas em duplicidade e os respectivos valores dos créditos estornados estão relacionados nas planilhas de fls. 278 e 280, cópias das notas fiscais instruem os autos às fls. 282/297 e 299.

Foram corrigidos os valores das notas fiscais e dos créditos erroneamente escriturados – as notas fiscais com imposto creditado a maior e os respectivos créditos estornados estão relacionados nas planilhas de fls. 278 e 280, cópia da nota fiscal 55956 instrui os autos às fls. 298.

Foram estornados os créditos relativos às prestações de serviço de transporte sem a 1ª via – os valores estornados estão relacionados nas planilhas de fls. 304/305.

Foram somados aos valores declarados das entradas os valores dos documentos não registrados no Livro Registro de Entradas - LRE e acrescidos aos créditos apropriados os respectivos valores de ICMS neles destacados – relação e cópias dos documentos fiscais às fls. 316/421.

Foram acertados os registros dos valores relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Da soma da coluna Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI com a coluna Base de Cálculo ICMS, obteve-se a cada mês o valor contábil total ajustado das entradas.

Tais ajustes encontram-se demonstrados nas planilhas de fls. 50/232, sendo que cópias das notas fiscais objeto do ajuste também foram anexadas aos autos.

## **2. Relativamente às saídas e aos débitos registrados no RAICMS**

Foram somados aos valores totais das saídas, os valores totais dos documentos não registrados no Livro Registro de Saídas - LRS e acrescidos aos débitos registrados o ICMS destacado nas referidas notas fiscais – relação e cópias dos documentos fiscais às fls. 423/446.

## **3. Apuração da diferença a tributar**

Nas tabelas de fls. 273/274 foram consolidados e demonstrados os ajustes efetuados, obtendo-se o valor contábil total ajustado das entradas e das saídas, a cada mês, para os dois exercícios fiscalizados.

Nas tabelas de fls. 275 e 276 foram obtidas as diferenças a tributar, a cada mês, resultantes da diferença entre os valores totais contábeis ajustados das entradas e os valores totais contábeis ajustados das saídas, aplicando-se a alíquota de 12% para apuração do ICMS devido (todas as saídas foram promovidas em operações interestaduais para estabelecimento situado no Estado de São Paulo).

## **4. Recomposição da Conta Gráfica**

Os valores apurados após os ajustes efetuados foram levados a débito e/ou a crédito, recompondo a conta gráfica do contribuinte, conforme demonstrado nos quadros de fls. 32/34 (exercício de 1999) e 35/37 (exercício de 2000).

A recomposição apontou os valores de ICMS recolhidos a menor (última coluna das planilhas de fls. 33 e 37), que são exigidos no presente Auto de Infração.

As planilhas de fls. 38/48 demonstram a totalidade das exigências, discriminando o ICMS, a respectiva multa de revalidação e as penalidades isoladas aplicadas em função da prática de cada ilícito apontado.

Outros quadros demonstrativos compõem os diversos Anexos do Auto de Infração, no entanto tratam-se de quadros somente explicativos, elaborados pelo Fisco no intuito de demonstrar a prática da principal infração apontada, ou seja, de que as saídas se deram por valor inferior ao da entrada mais recente da mercadoria, contrariando o disposto na legislação tributária que rege a matéria. São eles:

1. Fls. 233/256 – Quadro de amostragem comparativo entre notas fiscais de entrada e saída e cópias dos documentos, para demonstrar que as saídas se davam por preço inferior ao das entradas.

2. Fls. 257/264 – Quadro demonstrativo do Conta Corrente e dos recolhimentos efetuados através de GNRE pelo contribuinte em 2000, onde o Fisco levanta uma hipótese sobre a origem da base de cálculo sobre a qual teria sido apurado o ICMS recolhido. Nas GNRE consta a informação de que se trata de recolhimento sobre ICMS/frete, portanto não se refere às exigências constantes do presente Auto de Infração. Trata-se, segundo a informação contida nas guias, de ICMS/frete recolhido conforme artigo 37 do RICMS/96.

3. Fls. 265/271 – Quadros somente demonstrativos para exemplificar que a diferença existente a cada mês entre os valores contábeis registrados nas entradas e nas saídas pelo contribuinte é semelhante aos valores do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI destacado nas notas fiscais de aquisição. Neles o Fisco manifesta o entendimento de que a prática do contribuinte, de promover saídas por valor inferior ao da entrada mais recente, resulta da falta da inclusão do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo.

Em relação a este ponto, a autoridade autuante chama atenção para a Consulta 054/2000 formulada pelo estabelecimento matriz da ora Impugnante, em que a DOET/SLT se manifestou expressamente pela inclusão dos valores do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo utilizada nas transferências, caso tais operações não constituíssem fato gerador de ambos os impostos (IPI e ICMS), conforme determina o artigo 48 do RICMS/96.

Segundo a legislação que disciplina a matéria (IPI) tem-se que:

“RIPI/2002

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.”

Os artigos 8º e 9º do Regulamento do IPI tratam das definições de estabelecimento industrial e estabelecimento equiparado a industrial, nas quais não se insere a ora Impugnante.

Desta forma, as operações de transferência da Defendente para o estabelecimento paulista não constituem fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, razão pela qual está correto o lançamento que foi elaborado considerando que os valores a ele relativos, cobrados na operação anterior, devem compor a base de cálculo utilizada nas saídas.

Vale atentar para o fato de que caso as operações em comento constituíssem fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o referido imposto deveria ser destacado no documento fiscal. No entanto, verifica-se que nas notas fiscais de transferência não há destaque do IPI (exemplo às fls. 443/445).

Instruem os autos, por fim, cópias do Livro registro de Apuração do ICMS - RAICMS (fls. 463/516), do Livro Registro de Entradas - LRE (fls. 517/920), do Livro Registro de Saídas - LRS (fls. 921/1172) e às fls. 447/460 cópias do Livro Registro de Entradas - LRE da Empresa Ceil Coml. Exportação constando o registro de notas fiscais de devolução emitidas pela Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, portanto, que a prática das infrações apontadas, relativas ao extravio de documentos, à falta de registro de documentos fiscais de entrada e saída, bem como relativas à apropriação indevida de créditos (em duplicidade, a maior que o destacado, destacado em excesso, oriundo de CTRC sem a 1ª via), encontra-se objetivamente comprovada e quantificada nos autos, conforme demonstrativos e cópias de documentos anexados ao processo pelo Fisco.

Por sua vez, a prática da infração relativa à saída de mercadorias utilizando valor inferior ao determinado pela legislação, encontra-se também evidenciada nos autos, tendo sido exemplificada pelo Fisco através da comparação entre notas fiscais de entrada e as respectivas notas fiscais de saída da mesma mercadoria, conforme quadro demonstrativo e documentos de fls. 233/256.

No entanto, o valor devido em função desta última infração, não foi apurado a partir do cotejo entre as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saída de cada produto. Para obter o valor devido pela utilização de base de cálculo inferior à determinada pela legislação, o Fisco efetuou comparação a cada mês entre o valor total contábil das entradas e das saídas promovidas pelo contribuinte, após os ajustes efetuados que resultaram na recomposição da escrita fiscal.

Ou seja, o Fisco partiu da premissa de que todas as mercadorias entradas no estabelecimento no mês (aquelas constantes das notas fiscais de entrada registradas), saíram em transferência para outro estabelecimento da empresa no mesmo mês (aquelas constantes das notas fiscais de saída registradas).

Assim, conforme já dito antes, os valores de entrada mais recente das mercadorias saídas seriam exatamente os valores das entradas registrados a cada mês pelo contribuinte nos RAICMS. Como consequência, os valores das saídas registrados pelo contribuinte no RAICMS corresponderiam às saídas das mesmas mercadorias entradas no mês.

O contribuinte alega que esta forma de apuração contraria os requisitos previstos no artigo 148 do Código Tributário Nacional e constitui cerceamento de defesa.

Esta alegação não procede, tendo em vista o disposto no artigo 194 do Regulamento do ICMS mineiro, que prevê os procedimentos considerados tecnicamente idôneos passíveis de utilização pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo. Entre as diversas técnicas de fiscalização ali relacionadas, encontram-se a verificação fiscal analítica e a conclusão fiscal, procedimentos estes utilizados pelo Fisco no presente trabalho.

As exigências fiscais apuradas desta forma podem ser contestadas pelo contribuinte, que pode comprovar documentalmente suas alegações. No presente caso, a apresentação de notas fiscais de aquisição de produtos acompanhadas das correspondentes notas fiscais de transferência consignando valores de acordo com o disposto no artigo 44, inciso IV, alínea “b”, subalínea “b.1”, demonstraria que a acusação fiscal não procede. Entretanto, esta prova não foi produzida nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe analisar a técnica escolhida pelo Fisco que foi aplicada ao presente caso, à luz do mérito da questão, ou seja, à luz da legislação que rege a matéria.

O artigo 44, inciso IV, alínea “b”, subalínea “b.1” do RICMS/96 vigente à época determinava:

“Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

.....

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

.....

b - na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1 - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

.....”

Conforme já foi aventado, o Fisco partiu da premissa de que todas as mercadorias entradas no estabelecimento no mês (ou seja, aquelas constantes das notas fiscais de entrada registradas), saíram em transferência para outro estabelecimento da empresa no mesmo mês (ou seja, aquelas constantes das notas fiscais de saída registradas). Isto porque o próprio contribuinte declarou que não tem registro de estoques, pois todas as mercadorias adquiridas são imediatamente transferidas.

Nesta linha, parece-nos lógico concluir, como fez o Fisco, que os valores de entrada mais recente das mercadorias saídas deveriam ser exatamente os valores das entradas registrados a cada mês pelo contribuinte no RAICMS, uma vez que os valores das saídas corresponderiam às saídas das mesmas mercadorias entradas no mês (considerando-se os ajustes efetuados, já enumerados anteriormente).

Ocorre que o próprio Fisco trouxe aos autos elementos que indicam que, pelo menos em parte, a premissa a partir da qual o trabalho foi realizado não se coaduna com a realidade, ou seja, nem sempre as notas fiscais de saídas emitidas no mês se referem a mercadoria cuja nota fiscal de aquisição foi registrada no mesmo mês.

Esta situação está evidenciada no “*Quadro de Amostragem Comparativo entre as Notas Fiscais de Entrada e Saída*” elaborado pelo Fisco (fls. 234/236), em que foram relacionadas 10 (dez) notas fiscais de entrada escolhidas aleatoriamente, conforme informação contida no campo “*observações*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entre elas, 03 (três) Notas Fiscais n.ºs 020735, 020736 e 211807, foram registradas pelo contribuinte em mês anterior ao da efetiva entrada (e da correspondente saída) das mercadorias, conforme indica o carimbo de recebimento apostado no verso. Isto significa que embora a mercadoria tenha sido fisicamente recebida no mesmo mês em que se deu a saída, o documento fiscal relativo à entrada foi registrado no mês anterior. Assim, compôs o valor das entradas em mês diverso daquele em que ocorreu a saída das mercadorias.

Chamado a se manifestar sobre o fato, o Fisco aduz que esta situação é favorável ao contribuinte. Diz que *“a diferença a tributar são os valores das (Entradas – Saídas) mês a mês”* e que *“utilizando as notas fiscais 20735 e 20736 como exemplo, foram registradas em abril/99 “aumentando” a entrada e, portanto, uma menor diferença a tributar no mês”*. Conclui que *“assim, a autuada estaria sendo beneficiada em um mês com as correções monetárias”*.

Ocorre que uma vez que a diferença a tributar representa o resultado do valor das Entradas menos o valor das Saídas, quanto maior for o valor das entradas, maior será a diferença a tributar apurada.

Na verdade, o registro das notas fiscais de entrada em mês anterior ao da emissão das notas fiscais de saída da mesma mercadoria implica em alterações no valor a tributar dos dois meses envolvidos. Tomando como exemplo as mesmas notas fiscais mencionadas pelo Fisco, sempre levando em conta o procedimento fiscal no presente feito, ter-se-ia:

1. o registro no mês de abril aumentou indevidamente o valor real das entradas ocorridas no mês, enquanto que as saídas daquelas mercadorias somente ocorreram no mês seguinte. Em consequência, o valor das entradas no mês seguinte ficou diminuído. Portanto a diferença a tributar apurada no mês de abril foi maior que a real, mas em contrapartida a diferença a tributar apurada no mês seguinte foi menor.

2. esta situação, ao contrário do que afirma o Fisco, não é benéfica ao contribuinte. Embora desde 1º de janeiro de 1998 não incida mais a correção monetária mencionada pela autoridade autuante, os créditos tributários estão sujeitos à incidência de juros moratórios, calculados pela taxa SELIC, determinada pela legislação. O resultado, portanto, mostra-se prejudicial à Impugnante, pois os juros incidem antecipadamente sobre o valor do tributo devido apurado a maior no mês de abril.

Insta levar em conta que a amostragem trazida aos autos pelo Fisco é pequena em relação ao total das operações envolvidas na autuação, mas de qualquer forma sugere a possibilidade de que esta situação possa ocorrer em percentual próximo a 30% (três notas em dez escolhidas aleatoriamente), o que por certo seria significativo, tendo em vista os valores apurados na presente autuação.

Portanto, para a obtenção dos valores tributáveis reais relativos a cada mês, esta variável deve ser levada em consideração, efetuando-se os ajustes necessários na recomposição da escrita fiscal realizada pelo Fisco. Os valores das notas fiscais que comprovadamente foram registradas em mês anterior devem ser abatidos das entradas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

naquele mês e somados aos valores das entradas do mês de efetivo recebimento e correspondente saída das mercadorias.

Outra questão a ser esclarecida refere-se à inclusão dos valores das prestações de serviço de transporte nos valores das entradas, considerando, portanto, que as operações de aquisição das mercadorias se deram sob cláusula FOB (com desembolso em separado por parte do contribuinte).

Na manifestação fiscal, a autoridade autuante afirmou que *“o preço de aquisição das mercadorias é o valor total das notas fiscais 020735 e 020736 (frete por conta do emitente)...”* e ainda que *“o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deveria ser no mínimo – estando as despesas com o frete já incluídas, o próprio valor da entrada”*.

De acordo com esta afirmativa, as operações de aquisição teriam ocorrido sob cláusula CIF.

Chamado a se manifestar, o Fisco esclareceu que as 5<sup>as</sup> vias dos CTCRC encontradas entre a documentação do contribuinte demonstram que, embora nas notas fiscais neles mencionadas conste “frete por conta do emitente”, a observação se refere ao frete realizado até a entrega das mercadorias à transportadora mencionada no campo “informações”. E que o transporte desta última até o estabelecimento da Impugnante teria ocorrido por conta do adquirente (a própria Impugnante), sob cláusula FOB, conforme mencionado nos CTCRC (frete a pagar).

Além disso, o Fisco considera que o fato do contribuinte escriturar os CTCRC no LRE indica que era o responsável pelo seu pagamento, conforme artigo 127 do RICMS/96.

Ficou esclarecido, assim, que houve aquisições sob cláusula CIF (por exemplo, através das Notas Fiscais n.ºs 020735 e 020736), em relação às quais não há CTCRC registrados. De outro lado, houve aquisições sob cláusula FOB (por exemplo, através das notas fiscais mencionadas nos CTCRC às fls. 306/315), cujas prestações de serviço de transporte foram acobertadas pelos CTCRC registrados, com pagamento do frete efetuado pela Impugnante.

Reputa-se correto, portanto, que os valores das prestações de serviço de transporte cujos CTCRC foram registrados pelo contribuinte componham o custo das mercadorias adquiridas, sendo tais valores mantidos nos valores das entradas (o valor do imposto creditado, nestes casos, foi estornado por falta da 1<sup>a</sup> via, conforme já explicitado anteriormente).

Outro ponto a ser ressaltado refere-se às notas fiscais de devolução, muitas vezes emitidas sem a inclusão do IPI na base de cálculo devido ao fato de que nas notas fiscais de aquisição o IPI também não teria sido incluído.

As notas fiscais emitidas para devolução de mercadorias devem conter as mesmas informações constantes da nota fiscal que acobertou a aquisição, tais como o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destaque do IPI (se houver), do ICMS, valor da base de cálculo, valor total da nota, para viabilizar ao destinatário (remetente original da mercadoria) a apropriação dos valores a que terá direito. Este é o procedimento adotado pela Impugnante, como se vê nas notas fiscais de devolução e demais documentos anexados às fls. 447/ 460 dos autos.

O registro no RAICMS de valores da base de cálculo nas operações de devolução inferiores aos valores contábeis das entradas, portanto, indica que nas operações de aquisição daquelas mercadorias o IPI não foi incluído na base de cálculo, portanto também não compõe (e nem deve compor) a base de cálculo na devolução.

O Fisco se manifesta às fls. 1253 afirmando que *“Nem todas as notas fiscais de entrada têm o IPI destacado. Assim, nestas aquisições o IPI não foi incluído na base de cálculo, pois não existe. Portanto, tendo havido devoluções referentes a estas aquisições o IPI também não existe na saída.”*

No entanto, além da situação espelhada pelo Fisco, verifica-se a ocorrência de situação diversa, conforme se verifica da análise da Nota Fiscal n.º 004411 cuja cópia encontra-se anexada às fls. 430.

Trata-se de nota fiscal emitida para devolução parcial da mercadoria adquirida através da Nota Fiscal n.º 345540, registrada no LRE (fls. 822), com destaque do IPI (não incluído na base de cálculo). Portanto, na nota fiscal de devolução, também o IPI não deve ser incluído, estando correta a base de cálculo utilizada pelo contribuinte na saída.

Este fato não foi considerado nos ajustes efetuados pela autoridade autuante nos valores totais contábeis das entradas, utilizados na apuração do ICMS exigido no Auto de Infração. Tais ocorrências devem, portanto, ser objeto de revisão, excluindo-se do valor total das entradas os valores de IPI destacados nos documentos de aquisição sem compor a base de cálculo, quando houver nota fiscal de devolução correspondente sem a inclusão do IPI na base de cálculo.

Cabe, por fim, analisar as penalidades aplicadas.

A Multa de Revalidação exigida encontra respaldo no artigo 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e foi corretamente aplicada sobre o valor do imposto recolhido a menor, apurado após a recomposição da conta gráfica, conforme demonstrado na planilha de fls. 38/39 (coluna VFA).

No entanto, não procede a aplicação da Multa de Revalidação demonstrada na coluna *“duplicidade”* da referida planilha.

O ICMS indevidamente apropriado pelo registro em duplicidade de documentos fiscais foi estornado conforme demonstrativo às fls. 34 e 36, tendo sido tais estornos levados à recomposição da conta gráfica. O ICMS recolhido a menor, portanto, resultado da recomposição, inclui os valores de ICMS apropriados em duplicidade e sobre ele está sendo exigida a correspondente Multa de Revalidação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrada na coluna “VFA”. Os valores demonstrados na coluna “duplicidade”, portanto, devem ser excluídos do crédito tributário exigido no Auto de Infração.

O Auto de Infração exige, ainda, as penalidades isoladas previstas no artigo 55, incisos I (por falta de registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal – 5% (cinco por cento) do valor constante do documento) e XII (por extraviar documento fiscal – 40% (quarenta por cento) do valor da operação), da Lei n.º 6.763/75.

É obrigação do contribuinte do ICMS escriturar os livros da escrita fiscal, após registrados na repartição fazendária de sua circunscrição, conforme determina o artigo 96, inciso III do RICMS/96.

Nos termos do artigo 165 do Anexo V do RICMS/96, *"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"*.

*"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"*, conforme determina o artigo 166 do Anexo V do RICMS/96.

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 artigo 167 do Anexo V do Regulamento do ICMS vigente à época.

Com relação ao Livro Registro de Saídas de mercadorias, a obrigatoriedade de escrituração de notas fiscais em tal livro está prevista no artigo 171 do mesmo diploma legal.

Por sua vez, o artigo 172 do Anexo V do RICMS/96 determina que *"a escrituração 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 (CFOP) constante no Anexo XVIII, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida, emitidos em talonário da mesma série e subsérie"*.

O contribuinte do ICMS deve ainda observar que a escrituração será feita nas colunas próprias, conforme estabelece o artigo 173 do Anexo V do RICMS/96.

Nos termos do artigo 96, inciso XVII do RICMS/96 é obrigação do contribuinte cumprir todas as exigências previstas na legislação tributária.

Tendo em vista que a Impugnante não escriturou notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída nos livros próprios, relacionadas nos quadros de fls. 317/320 e 423/424, correta a aplicação da penalidade.

Entretanto, o cálculo do valor a ser exigido deve ser adequado à determinação do citado dispositivo legal (5% do valor dos documentos), uma vez que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

após a apuração, o resultado (a multa isolada exigida no Auto de Infração, relativamente a esta infração) não será inferior a 5 UPFMG.

O contribuinte também extraviou documentos fiscais (CTRC) que foram registrados no Livro Registro de Entradas - LRE, conforme confessa expressamente no documento de fls. 09, o que enseja a aplicação da penalidade isolada prevista no inciso XII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, sendo correta tal exigência. No entanto, também neste caso, o cálculo do valor a ser exigido deve ser adequado ao dispositivo legal que determina a penalidade (40% do valor da operação), visto que após a apuração, o resultado (a Multa Isolada exigida no Auto de Infração, relativamente a esta infração) não será inferior a 5 UPFMG.

Entendemos que o parágrafo único do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 não tem o alcance pretendido pelo Fisco, pois se refere à prática da infração (no caso, deixar de registrar documentos fiscais nos livros próprios e extraviar documento fiscal). Após a apuração do crédito tributário relativo às penalidades isoladas, em conformidade com os percentuais determinados pela legislação, obtém-se para cada infração valor superior a 05 UPFMG.

Caso a intenção do legislador fosse atribuir um valor mínimo de penalidade a cada documento sem registro ou extraviado, a redação do dispositivo faria menção ao fato, assim como, por exemplo, ocorre com a penalidade prevista no artigo 54 inciso VIII da Lei n.º 6.763/75 (que menciona em seu texto a expressão “*por documento*”).

As alegações apresentadas pela defesa não ilidem as exigências fiscais, uma vez estarem afetas a arguições de inconstitucionalidade, resultantes do entendimento de que as operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa não constituem fato gerador do imposto.

No entanto, a ocorrência do fato gerador e a incidência do imposto, no caso, estão expressamente previstas na legislação tributária de regência, mais precisamente no artigo 6º, inciso VI, da Lei n.º 6.763/75 e nos artigos 1º, inciso I e 2º, inciso VI, do RICMS/96.

Desta forma, uma vez que o Fisco ampara as exigências em dispositivos regulamentares da legislação tributária, as arguições de inconstitucionalidade formuladas pela Impugnante em sua peça de defesa não podem ser apreciadas pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em face do que dispõe o artigo 88 da CLTA/MG, *in verbis*:

“Art. 88 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;

II - a aplicação de equidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa." (grifo nosso)

Em face de todos os pontos acima abordados entendemos que o lançamento deva prevalecer com as reformulações retro propostas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam efetuados os seguintes ajustes no crédito tributário: 1) os valores das notas fiscais que comprovadamente foram registradas em mês anterior devem ser abatidos das entradas naquele mês e somados aos valores das entradas do mês de efetivo recebimento; 2) havendo IPI destacado na nota fiscal de aquisição sem compor a base de cálculo, seu valor deve ser excluído dos valores contábeis totais das entradas, quando houver nota fiscal de devolução correspondente sem inclusão do mesmo na base de cálculo utilizada na saída; 3) os valores de multa de revalidação demonstrados na coluna "duplicidade" das planilhas de fls. 38/43 devem ser excluídos do crédito tributário; 4) os valores das penalidades isoladas previstas nos incisos I e XII do artigo 55 da Lei n.º 6763/75 devem ter seu cálculo adequado à determinação contida nos referidos dispositivos (respectivamente 5% do valor dos documentos e 40% do valor das operações). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra Daniela Victor de Souza Melo. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Edvaldo Ferreira e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 08/08/06.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente/Relatora**

LMMP/EJ