

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.493/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000161727-26
Impugnação: 40.010125356-72
Impugnante: Alugarden Ltda
IE: 166037676.00-40
Proc. S. Passivo: Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - Constatada apropriação indevida de crédito de ICMS relacionado à aquisição de veículo de passeio cuja nota fiscal não mencionava a ora Impugnante como destinatária. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, mantidas.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL - Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em decorrência da falta de apresentação das primeiras vias de documentos fiscais, nos termos do inciso VI do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e isolada previstas na Lei nº 6.763/75, capituladas respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Constatada a emissão de notas fiscais consignando como natureza da operação venda, bonificação e simples remessa sem respaldo legal para a falta de destaque e pagamento do imposto, tendo sido tais documentos fiscais escriturados sem débito do imposto devido no livro Registro de Saídas. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

MERCADORIA – ENTREGA DESACOBERTADA – DOCUMENTO FISCAL – CANCELAMENTO IRREGULAR. Constatado o cancelamento irregular de documentos fiscais. Contudo, não restou demonstrado nos autos que tal irregularidade tenha resultado na imputação fiscal de entrega desacobertada. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração não caracterizada. Exigências fiscais canceladas.

BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO – SAÍDA COM PREÇO INFERIOR AO VALOR EFETIVO - DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatadas saídas de mercadorias desacobertadas ou acobertadas por documentos fiscais constando valores inferiores ao efetivo valor da operação. Infração apurada através do confronto entre as notas fiscais de venda e os documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da ora Impugnante. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso I da

Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e as Multas Isoladas capituladas nos incisos II e VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, mantidas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro de 2008 a 28 de fevereiro de 2009, em decorrência de:

- apropriação indevida de crédito do ICMS, de veículo adquirido pela Nota Fiscal nº 183.666, arrendamento mercantil - leasing, por empresa arrendadora não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (uso e consumo ou ativo imobilizado alheio), bem como, pela falta de apresentação das primeiras vias dos demais documentos fiscais relacionados no Anexo I (fl. 15);

- emissão de notas fiscais de saída, a título de reposição sem destaque de ICMS, escrituradas sem débito do imposto no livro Registro de Saídas (fl. 17);

- cancelamento irregular de notas fiscais que acobertaram saídas de mercadorias, caracterizando entrega desacobertada - Anexo III (fls. 40/41);

- saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal ou acobertada por notas fiscais com valores efetivos da operação subfaturados conforme documentos extra fiscais apreendidos através do TAD 028898 de 24 de outubro de 2008 (fl. 222/223), elencadas no Anexo IV (fls. 209/221).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, incisos II, § 2º, VII e XXVI.

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.277/1.290, em síntese, aos seguintes argumentos:

- é pessoa jurídica de direito privado, que tem como objeto social principal a industrialização e o comércio de churrasqueiras, grelhas e correlatos;

- é necessário que tenha acesso ao inteiro teor do Auto de Infração, mas apesar de já ter solicitado cópia integral do PTA, seu pleito não foi atendido. Logo, tem o direito de aditar sua impugnação, sob pena de cerceamento de seu direito de defesa;

- o julgamento administrativo constitui auto controle da legalidade dos atos praticados pelos agentes da administração tributária e, neste sentido, o julgador encontra-se liberado até mesmo de observar os limites da manifestação da parte, apreciando as matérias onde foram instaurados os litígios;

- a obrigação tributária tem origem estritamente legal, não se concebendo que possa o julgador abster-se de revisar os lançamentos impugnados, confirmando créditos ilegítimos, ante os insuficientes ou precários argumentos de defesa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 149 do Código Tributário Nacional, sustentando que o julgador deve analisar todos os argumentos e provas apresentados pelo sujeito passivo, antes do julgamento contestado, de forma a resguardar a garantia constitucional a ampla defesa;

- de fato, cancelou algumas notas fiscais, mormente aquelas emitidas para a empresa Luiz Henrique Vasconcelos Maia - ME, porque no período fiscalizado houve um desacordo comercial com esta, que culminou inclusive com o ajuizamento de ações, mas os cancelamentos se deram de acordo com a legislação pertinente;

- a autoridade fiscal não fundamentou porque o cancelamento de notas fiscais foi considerado "irregular" e, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita;

- cita doutrina e jurisprudência sobre a questão da prova;

- discorre sobre o devido processo legal e os princípios da ampla defesa e do contraditório;

- a Autoridade Fiscal não demonstrou que as mercadorias, objeto das notas fiscais canceladas, foram entregues aos destinatários, tendo agido com presunção;

- cita doutrina sobre a utilização da presunção;

- o Fisco não demonstrou que o "cancelamento" das notas se deu de forma incorreta, bem como não comprovou que as mercadorias, objeto das notas canceladas, foram entregues aos destinatários, razão pela qual improcede a acusação fiscal;

- também a acusação de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal e acobertada por notas fiscais com valores efetivos da operação subfaturados foi presumida pela Autoridade Fiscal;

- discorre sobre a imputação de saídas desacobertas e subfaturadas citando trechos de voto vencido proferido no Acórdão n.º 19.057/09/1ª;

- a exigência nos presentes autos está lastreada em presunção simples, não permitida pela legislação;

- se a prova da ocorrência do fato gerador cabia ao Fisco, então a presunção, da forma como adotada nestes autos, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada, não se sustentando a pretensão;

- com esses fundamentos, não há como sustentar a presunção adotada pela Fiscalização, devendo ser excluídas as exigências formalizadas na peça inicial;

- a acusação fiscal ressoa no mínimo confusa, gerando, por conseguinte, dúvida quanto aos fatos, ensejando a aplicação da regra contida no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer seja julgada procedente a presente Impugnação, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 1.299/1.305, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- o Auto de Infração revestiu-se de todas as formalidades e requisitos exigidos pela legislação tributária mineira, tendo sido o trabalho fiscal elaborado de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma clara, racional e objetiva, individualizando as irregularidades apuradas em anexos, seguidos dos documentos que lhe deram origem e os valores apurados foram compilados na planilha "Resumo de Irregularidades";

- a notificação de lançamento descreve precisamente os fatos e as circunstâncias que motivaram sua lavratura, contrapondo o argumento da defesa de que o Auto de infração é fruto de presunção e culminada em uma acusação fiscal confusa;

- a Autuada foi regularmente intimada, na pessoa de seu contador, tendo recebido juntamente com a segunda via do Auto de Infração, quatro anexos, com cópia dos documentos, conforme consta à fl. 07, sendo a alegação de não ter recebido cópia das notas fiscais descabida com o exclusivo propósito protelatório;

- a Autuada possui a 5ª via, que obrigatoriamente deve ser mantida por 5 (cinco) anos nos termos do § 1º, inciso II, art. 96 do RICMS/02;

- a apropriação de crédito de bens adquiridos para compor o ativo imobilizado está condicionado às normas regulamentares, devendo ser feita à razão de 1/48 por mês, sendo que o § 4º, inciso XIII, art. 70 do Regulamento do ICMS, veda a apropriação de crédito de bens alheios à atividade do estabelecimento, assim entendido o veículo de transporte de pessoal, salvo prova em contrário;

- os outros estornos proferidos estão fundamentados na falta da apresentação das primeiras vias das notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas;

- mesmo intimada a Autuada não apresentou as primeiras vias das notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas;

- o Anexo II (fl. 17), relaciona notas fiscais de saídas emitidas, acobertando a circulação de mercadorias, sem destaque do ICMS, tendo como natureza da operação, venda, bonificação, simples remessa. Nenhuma das operações possuem respaldo legal para a pretensa falta de destaque e pagamento do imposto;

- já a Nota Fiscal n.º 001.427, remetendo mercadoria para a Zona Franca de Manaus, não observou a condição estabelecida no inciso III, art. 268, Anexo IX, RICMS/02, conforme comprova o documento de fl. 36;

- o cancelamento de documentos fiscais é normatizado no art. 147, Parte Geral do RICMS/02;

- as operações comerciais com o Sr. Luiz Henrique Vasconcelos Maia, no período de janeiro a março de 2008 foram todas canceladas e representam 94% dos cancelamentos, sendo que no verso de todas as primeiras vias consta devolução da mercadoria por desacordo comercial, fato que comprova a efetiva saída da mercadoria;

- a prudência e cautela comercial determinam a suspensão das transações no primeiro descompasso entre as partes, entretanto, a Autuada procedeu de forma inversa e, mesmo após a devolução da mercadoria logo na primeira aquisição, continuou faturando e entregando ao adquirente, com o frete à suas expensas;

- diante da comprovação da circulação da mercadoria e declaração do destinatário no verso da primeira via devolvendo a mercadoria por um suposto desacordo comercial, o disposto no citado art. 147 impede o cancelamento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- se houve devolução integral da mercadoria, a recuperação do imposto debitado por ocasião da saída, está regulamentada no art. 78, RICMS/02, o que também não foi observado pela Autuada;

- o patrono da Impugnante confirma textualmente a efetivação das operações comerciais apontadas nos documentos fiscais cancelados ao afirmar a existência de ação judicial, pois se a mercadoria foi devolvida, não há motivação para a ação judicial apontada, uma vez que a transação comercial não teria se consumado;

- no Anexo IV (fls. 209/221), há comparação dos valores das notas fiscais com os valores constante dos documentos extrafiscais apreendidos na empresa;

- o documento "Faturar Entregas" trata-se de um relatório das vendas efetivas cujas mercadorias foram entregues aos destinatários no mês, expedido para fins de controle de recebimentos e cobranças;

- o Despacho de Carga, documento sem título, é um expediente que a Autuada autoriza o despacho das mercadorias indicando a transportadora e a rota;

- ao contrário do alardeado na impugnação, em momento algum o Fisco utilizou de presunção para apurar as saídas desacobertada e subfaturadas. Os procedimentos utilizados, análise da escrita comercial e fiscal e dos documentos fiscais subsidiários, verificação fiscal analítica e o exame dos elementos de declaração, são tecnicamente idôneos reconhecidos no art. 194 do RICMS/02.

Ao final, pede a ratificação total do trabalho fiscal, julgando procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado em face das seguintes imputações fiscais que teriam resultado em falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS devido no período de 1º de janeiro de 2008 a 28 de fevereiro de 2009:

- apropriação indevida de crédito do ICMS relativo a veículo constante da Nota Fiscal nº 183.666, arrendamento mercantil - leasing, adquirido por empresa arrendadora não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (uso e consumo ou ativo imobilizado alheio), bem como, pela falta de apresentação das primeiras vias dos demais documentos fiscais relacionados no Anexo I (fl. 15);

- emissão de notas fiscais de saída, a título de reposição sem destaque de ICMS, escrituradas sem débito do imposto no livro Registro de Saídas (fl. 17);

- cancelamento irregular de notas fiscais que acobertaram saídas de mercadorias, caracterizando entrega desacobertada, conforme mencionado no Anexo III (fls. 40/41);

- saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal ou acobertada por notas fiscais com valores efetivos da operação subfaturados, conforme documentos extra fiscais apreendidos através do Termo de Apreensão e Depósito – TAD n.º 028898, de 24 de outubro de 2008 (fl. 222/223), constantes do Anexo IV (fls. 209/221).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, incisos II, § 2º, VII e XXVI.

Inicialmente é importante destacar que a Impugnante alega ter solicitado cópia integral do PTA não tendo seu pleito sido atendido, pelo que teria o direito de aditar sua impugnação, sob pena de cerceamento de seu direito de defesa.

Cumpre destacar que não há nos autos qualquer comprovação do pedido de cópia, muito menos de que este não tenha sido atendido.

Acrescente-se que, em 09 de julho de 2009, a ora Impugnante foi regularmente intimada, na pessoa do Sr. Leandro da S. e Silva, CRC/MG 77.280, contador, o qual assinou o recebimento da segunda via do Auto de Infração, juntamente com quatro anexos e cópia dos documentos, conforme consta à fl. 07.

Desta forma, não há como acatar a alegação de não recebimento de cópia das notas fiscais.

Lembre-se, ainda que a empresa deve possuir a 5ª (quinta) via - via da contabilidade, dos documentos fiscais, objeto da autuação, pois esta, obrigatoriamente, deve ser mantida pelo prazo de 05 (cinco) anos nos termos do § 1º, inciso II do art. 96, do RICMS/02, *in verbis*:

“Art. 96 - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

.....

II - arquivar, mantendo-os, conforme o caso, pelos prazos previstos no § 1º deste artigo:

a - por ordem cronológica de escrituração, os documentos fiscais relativos às entradas e às saídas de mercadorias e aos serviços de transporte e de comunicação prestados ou utilizados;

b - em ordem consecutiva e cronológica, por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV), em lotes mensais, os cupons-leitura dos totalizadores, específicos e geral, relativos ao total diário, as fitas-detalhe e as listagens analíticas respectivas;

c - arquivos digitais referentes às NF-e relativas às entradas e às saídas de mercadorias, quando obrigado a emití-las;

.....

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do caput deste artigo, quando os documentos e os livros se relacionarem com crédito tributário:

I - sem exigência formalizada, o prazo de arquivamento dos mesmos é de 5 (cinco) anos e será contado a partir do primeiro dia do exercício

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - com exigência formalizada, para o arquivamento dos mesmos, será observado o prazo de prescrição aplicável ao crédito tributário.

.....”

Ademais, todos os documentos que embasaram o lançamento estão acostados aos autos anteriormente à Impugnante e, como determina o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, é concedida vista dos autos ao representante da Impugnante antes do julgamento, oportunidade em que, se for do interesse, podem ser examinados os autos.

Também não existe nos autos qualquer comprovação de que a Impugnante tenha tentado se manifestar após a apresentação de sua defesa.

Veja-se que o pedido da Impugnante é para reservar seu direito de aditar a impugnação. Contudo, em nenhum momento tal direito foi-lhe vetado.

Assim, não há que se falar em cerceamento de defesa, pois não há nos autos qualquer situação em que tal tenha se configurado.

No que tange ao mérito das exigências propriamente dito verifica-se dos autos que o crédito tributário encontra-se amparado na Lei n.º 6.763/75 e no RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, que descrevem de forma precisa o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, a forma de apuração do imposto, o direito e as restrições ao crédito do ICMS.

Todos os dispositivos legais e regulamentares estão expressamente citados no campo "Infringências/Penalidades" do Auto de Infração, do qual a Impugnante teve plena ciência como atesta a assinatura de seu representante à fl. 07.

Além do mais, o relatório do Auto de Infração aponta detalhadamente, o período fiscalizado, o trabalho desenvolvido e as irregularidades apuradas, enumeradas nos itens 3.1 a 3.4 (fl. 06), que correspondem aos relatórios e documentos juntados e demonstrados nos quatro anexos que integram os autos.

Após a apuração dos valores de ICMS, procedeu-se a recomposição da conta gráfica do ICMS, conforme atestam os documentos de fls. 09/11.

Os valores apurados foram compilados na planilha "Resumo de Irregularidades" (fls. 12/14), demonstrando o valor exigido mês a mês, que após recomposição da conta gráfica, deu origem ao crédito tributário formalizado no Auto de Infração ora examinado.

O lançamento descreve os fatos e as circunstâncias que motivaram a lavratura do Auto de Infração, tendo sido carreada aos autos toda documentação que ensejou as imputações fiscais.

Portanto, o Auto de Infração em análise, revestiu-se de todas as formalidades e requisitos exigidos pela legislação tributária e administrativa do Estado de Minas Gerais.

Necessário expor que, apesar de efetivamente a apreciação da questão não estar limitada aos argumentos impugnatórios, como sustenta a defesa, em vários casos é de vital importância uma manifestação clara e precisa do Defendente, pois há situações que dependem exclusivamente de provas que apenas o contribuinte é capaz de produzir. Assim, verificado que o Fisco se cercou de provas para revestir as imputações fiscais, cabe ao julgador administrativo analisar o feito fiscal com estas provas, verificando se as mesmas são suficientes para manutenção das exigências formalizadas.

Por outro lado, quando o Fisco apresenta suas provas e a defesa a elas se contrapõe apresentando outras, o julgamento levará em consideração todo o conjunto probatório dos autos.

Concluindo, tem-se que o julgamento administrativo não se atem simplesmente à defesa, mas também não pode ignorar as provas juntadas e, formalizada a exigência lastreada em provas, cabe à defesa refutá-las.

Para melhor visualização da presente decisão, passa-se a analisar cada uma das imputações fiscais de forma individualizada.

I – Estorno de crédito do ICMS relativo ao veículo – Anexo I do Auto de Infração

Há no lançamento um tópico que diz respeito ao estorno do crédito de ICMS relacionado à aquisição do veículo mencionado na Nota Fiscal n.º 183.666 (fl. 16).

De pronto cumpre destacar que o destinatário mencionado na citada Nota Fiscal n.º 183.666 é a Real Leasing S.A. Arrendamento Mercantil. Portanto, a ora Impugnante não consta como destinatária na nota fiscal que escriturou e a partir da qual tomou o crédito do imposto.

Tratando-se de arrendamento mercantil, importante verificar o que dispõe o art. 344 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que não se encontra atendido nos autos de forma a possibilitar o crédito do imposto, a saber:

“Art. 344 - Na operação de arrendamento mercantil - leasing, o estabelecimento arrendatário do bem, quando for contribuinte do imposto, poderá creditar-se do valor do imposto pago pela empresa arrendadora na aquisição do bem, observadas as normas relativas ao aproveitamento de crédito previstas neste Regulamento, desde que:

I - o bem tenha sido adquirido por estabelecimento de empresa arrendadora inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - na nota fiscal de aquisição do bem pela empresa arrendadora conste a identificação do estabelecimento arrendatário, bem como o número do contrato de arrendamento mercantil - leasing a que ele se vincula.

§ 1º - Para fins de creditamento do imposto relativo à diferença de alíquota, a nota fiscal, além dos requisitos previstos no inciso II do caput deste artigo, deverá conter a expressão:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“operação sujeita ao recolhimento de diferença de alíquota - valor do imposto...”.

§ 2º - O imposto creditado deverá ser integralmente estornado no mesmo período de apuração em que, por qualquer motivo, a arrendatária efetuar a restituição do bem à empresa arrendadora, sem prejuízo do disposto nos §§ 4º a 11 do artigo 71 deste Regulamento.

§ 3º - A nota fiscal de que trata o inciso II do caput deste artigo servirá para acobertamento e registro da operação pelo arrendatário.” (grifos não constam do original)

Segundo informações extraídas da Nota Fiscal n.º 183.666 (fl. 16) a arrendadora está isenta de inscrição estadual, encontrando-se estabelecida em Barueri – São Paulo. Por estas informações percebe-se que não foi atendido o requisito constante do inciso I do art. 344 acima transcrito.

Além deste fato, é importante esclarecer que mesmo seguida a regra do art. 344 retrotranscrito, a apropriação de crédito de bens adquiridos para compor o ativo imobilizado está condicionada às normas inseridas no inciso II do art. 66 do RICMS/02, observado o disposto em seu § 3º, qual seja, o crédito será feito à razão de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) por mês, o que também não foi atendido pela Impugnante.

Some-se a todos estes fatores que a restrição à apropriação do crédito em questão, está preconizada no § 4º do art. 70 do RICMS/02, que veda a apropriação de crédito de bens alheios à atividade do estabelecimento, assim entendido o veículo de transporte pessoal, estando esta norma lastreada na Lei Complementar n.º 87/96, a saber:

“RICMS/MG

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

.....

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

.....

§ 4º - Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

.....

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o

recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

.....
§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

.....”

Trata-se pois de uma presunção legal e apenas a Defendente poderia tê-la refutado demonstrando que o veículo se referia a atividade do estabelecimento, mas não o fez. Veja-se a regra da apresentação de prova pelo contribuinte para desfazer a presunção legal consta da própria lei complementar.

Por todo o exposto, devem ser mantidas as exigências acerca deste item.

II – Estorno de crédito do ICMS pela falta de apresentação da primeira dos documentos fiscais - Anexo I do Auto de Infração

O demais estornos relacionados ao item 3.1 do Auto de Infração e elencados no Anexo I (fl. 15) estão fundamentados na falta da apresentação das primeiras vias das notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas.

Importante destacar que a Impugnante foi intimada em 22 de maio de 2009 (fl. 03) a apresentar ou complementar a documentação solicitada através do Termo de Início de Ação Fiscal n.º 10.090001125.30, de 08 de junho de 2009, principalmente quanto a apresentação das primeiras vias das notas fiscais relacionadas no Anexo I.

Embora de exibição obrigatória, a Impugnante não apresentou, mesmo após intimada, as primeiras vias das notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas, relacionadas à fl. 15, compreendendo o período de janeiro de 2008 a fevereiro de 2009.

O princípio da não cumulatividade do ICMS, disposto no § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, carrega também a outorga ao legislador infraconstitucional de competência para disciplinar o regime de compensação do imposto, *in verbis*:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....
XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

.....
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

.....”

Neste sentido, a Lei Complementar n.º 87/96 assim dispôs:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Como pode ser visto da leitura dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96, há necessidade para aproveitamento do crédito do ICMS de que a mercadoria tenha entrado no estabelecimento do adquirente. É exatamente este o ponto dos autos.

A comprovação da realização da operação, segundo o RICMS/MG se dá com a apresentação da primeira via do documento fiscal, assim não resta comprovado que as mercadorias tenham efetivamente entrado no estabelecimento da ora Impugnante e, portanto, não há direito ao crédito.

A Impugnante, apesar de instada à apresentação de provas que pudessem contraditar a imputação fiscal, não as apresentou.

Acerca do mérito das exigências, a legislação tributária é clara ao condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à apresentação da primeira via do respectivo documento fiscal.

Estabelece o RICMS/02, em seu art. 70, inciso VI:

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

.....
VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito;
.....”

No Anexo I (fl. 15), foram relacionados os documentos fiscais objeto da autuação relativos a apropriação de créditos provenientes de documentos fiscais onde não foram apresentadas as primeiras vias.

Registre-se que a apresentação das primeiras vias das notas fiscais objeto da autuação neste item legitimariam o crédito apropriado, mas a defesa não trouxe qualquer documento neste sentido.

Este é um bom exemplo da regra já citada de que, apesar o dever de apreciação do julgamento administrativo, há casos em que é crucial que o contribuinte faça sua parte e apresente provas que desconstituam a imputação fiscal. Apenas a própria Impugnante pode apresentar as primeiras vias das notas fiscais que possibilitariam a legitimação do crédito do ICMS, no caso dos autos.

Assim, descumprida exigência das normas regulamentares, o valor do crédito do imposto não pode ser considerado correto.

Portanto, quanto às notas fiscais listadas no Anexo I (fl. 15), não foram apresentadas suas primeiras vias e, para fazer jus ao crédito do ICMS, devendo ser observados os ditames legais conforme preceitua o art. 30 da Lei nº 6.763/75.

Portanto, a ora Recorrente, no tocante aos créditos destacados nos documentos fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas, não observou os parâmetros definidos na legislação tributária que disciplina a matéria, em particular o retrotranscrito art. 70, inciso VI do RICMS/ 02.

A regra constitucional relativa ao aproveitamento do crédito de ICMS está adstrita à legitimidade dos mesmos, sendo possível estabelecer parâmetros por legislação infraconstitucional como já decidiram os tribunais pátrios.

Nestes termos, pelas normas regulamentares mineiras, é necessária a apresentação das primeiras vias das notas fiscais que deram origem aos referidos créditos e, na falta destas, a legislação faculta ao contribuinte a possibilidade de provar que houve realmente as transações comerciais para ilidir o feito fiscal, no caso, nas condições estabelecidas no art. 70, inciso VI do RICMS/02.

Não apresentadas as primeiras vias das notas fiscais, correto o estorno do crédito, devendo ser mantidas as exigências fiscais.

III – Notas fiscais escrituradas sem débito de ICMS – Anexo II do Auto de Infração

No Anexo II (fl. 17), estão relacionadas as notas fiscais de saída emitidas pela Impugnante sem débito do ICMS. Citadas notas fiscais estão acostados aos autos às fls. 18/39.

Da análise destas notas fiscais verifica-se que as mesmas acobertam saídas de mercadorias, ou seja, operações de circulação de mercadorias, mas não há destaque do ICMS, tão pouco fundamento legal que justifique a falta de destaque.

Veja-se que destes documentos constam como natureza da operação venda, bonificação, simples remessa, reposição. Contudo, nenhuma destas operações possui respaldo legal para a falta de destaque e pagamento do imposto.

A circulação das mercadorias, nas circunstâncias enumeradas não está, a princípio, beneficiada pelo instituto do diferimento, isenção, não incidência ou suspensão do imposto.

Ressalte-se que da nota fiscal de fl. 28 consta o fundamento legal para a isenção do frete, mas não há qualquer menção quanto a falta de tributação da operação que estava sendo realizada. Assim, conclui-se que a Impugnante reconhece a

necessidade de citar o fundamento normativo nas operações e prestações em que há dispensa do imposto.

Destaca-se neste grupo a Nota Fiscal n.º 001.427 que descreve uma operação de remessa de mercadoria para a Zona Franca de Manaus. Há previsão de isenção para esta operação conforme item 50 do Anexo I do RICMS/02. Entretanto, a isenção disposta neste item é condicionada. Nota-se das provas anexadas aos autos que a Impugnante não observou a condição estabelecida no inciso III do art. 268 do Anexo IX do RICMS/02, para se valer da isenção, conforme comprova o documento de fl. 36.

Ressalte-se que também quanto a esta irregularidade poderia a Impugnante ter apresentado os argumentos e fundamentos que a levaram a não destacar o ICMS nos documentos em questão. No entanto, em sua defesa, não vieram quaisquer elementos capazes de refutar a imputação fiscal.

Assim, também quanto a este item, devem ser mantidas as exigências fiscais tal qual formalizadas no Auto de Infração.

IV – Cancelamento Irregular de notas fiscais – Anexo III do Auto de Infração

Neste item o Fisco ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma lei sob a seguinte imputação: “3.3 – *Cancelamento irregular de notas fiscais que acobertaram saídas de mercadorias, caracterizando entrega desacobertada*”.

Efetivamente o cancelamento de documentos fiscais possui regras regulamentares definidas no art. 147 da Parte Geral do RICMS/02 e tal dispositivo impõe regras rígidas, determinando que o cancelamento somente poderá ocorrer, antes da saída da mercadoria desde que as vias das notas fiscais não tenham sido destacadas do bloco.

Contudo, apesar da existência de tais regras, o cerne da acusação fiscal, embora tenha partido do cancelamento irregular, é a entrega desacobertada de mercadoria.

Para tanto o Fisco fez acostar aos autos os documentos de fls. 42/208.

As operações comerciais com a empresa Luiz Henrique Vasconcelos Maia ME, no período de janeiro a março de 2008, representam 94% (noventa e quatro por cento) dos documentos cancelados - 27 (vinte e sete) das 29 (vinte e nove) notas fiscais canceladas.

Observe-se que no verso de todas primeiras vias acostadas aos autos dos documentos fiscais cancelados irregularmente que tinham como destinatária a empresa Luiz Henrique Vasconcelos Maia ME, consta devolução da mercadoria por desacordo comercial. O Fisco sustenta que esta seria a prova da ocorrência da efetiva saída da mercadoria.

Contudo, ao contrário do que sustenta o Fisco, tal inscrição, no mínimo, gera uma dúvida plausível acerca da entrega da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que a expressão aposta no verso dos documentos é exatamente no sentido de que a mercadoria está sendo devolvida.

A devolução da mercadoria atesta que esta não deu entrada jurídica no estabelecimento do destinatário.

Não há outras provas de que tenha concretamente ocorrido a pretensa entrada desacobertada e é esta a acusação fiscal.

Segundo o Fisco o cancelamento dos documentos fiscais foi efetivado de forma irregular. Contudo, a imputação fiscal, até mesmo levando em consideração as exigências fiscais, principalmente a multa isolada aplicada, dizem respeito a entrega desacobertada. Apenas o cancelamento irregular não justifica a imputação de entrega desacobertada. O cancelamento irregular, sem dúvida, representa um forte indício de entrega desacobertada. Contudo, apenas este não é suficiente para esta conclusão.

Em outras ações fiscais que já passaram por este Conselho, o Fisco, a partir do cancelamento irregular, investigou as operações e acostou outras provas da ocorrência da entrega desacobertada. Nestes casos, as exigências são mantidas.

O Fisco sustenta também que dado ao descompasso comercial alegado pela defesa o resultado deveria ser a suspensão das transações já no primeiro momento e a Impugnante teria procedido de forma inversa, mantendo as operações inclusive com o frete à suas expensas.

Contudo, este fato também não se constitui em prova robusta da entrega desacobertada.

Assim, não há comprovação concreta da circulação jurídica da mercadoria, isto é, da mudança de titularidade da mercadoria, sendo que a declaração do destinatário no verso da primeira via devolvendo a mercadoria por desacordo comercial, atesta exatamente o contrário do que pretende o Fisco, ou seja, que a operação não ocorreu.

É certo que se houve devolução da mercadoria a recuperação do imposto debitado por ocasião da saída deveria ser dar segundo as regras contidas no art. 78 do RICMS/02, o que também não foi observado pela Impugnante. Neste momento, entretanto, não é dado observar esta questão, uma vez que esta não é matéria do lançamento em exame.

A afirmação do patrono da Impugnante quanto ao ajuizamento de ações judiciais em relação a sociedade Luiz Henrique Vasconcelos Maia ME, também não fundamenta a acusação de entrega desacobertada, até porque não se tem notícia do inteiro teor das discussões judiciais.

Sendo assim, deve ser aplicado o art. 112 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de perfeita convicção quanto a natureza ou circunstância material do fato ou a extensão de seus efeitos, *in verbis*:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

.....
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do
fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
.....”

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro, “*traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.*”

A norma contida no art. 112 do Código Tributário Nacional deve ser entendida como orientadora do aplicador da lei que, analisando a situação lhe apresentada, deve respeitar os ditames contidos em tal dispositivo. É certo que tal norma resulta da influência do Direito Penal e tem fundamento na consciência de que, se por um lado o Estado deve se cercar de todos os meios para evitar a ocorrência de procedimentos que levem a sucumbir dos cofres públicos os tributos devidos, por outro a injustiça na punição deve ser repugnada.

Também o doutrinador José Jayme de Macêdo Oliveira, em seu livro “Código Tributário Nacional – Comentários, Doutrina e Jurisprudência”, assim se manifesta quanto ao art. 112 acima transcrito:

“Art. 12 – Este artigo, fechando o Capítulo “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, prescreve a *interpretatio in bonam partem* nas sendas do Direito Tributário, ou, em outros termos, manda aplicar o princípio “*in dubio pro reo*”, sempre que se instalar dúvida relativamente ao descrito nos quatro incisos. O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõem que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte.”

Portanto, não restando totalmente provado que a Impugnante tenha entregue a mercadoria descrita nas notas fiscais objeto de cancelamento, não devem ser mantidas as exigências fiscais.

V – Saídas desacobertadas e subfaturadas – Anexo IV do Auto de Infração

Primeiramente quanto a este tópico é importante destacar que a Impugnante transcreve em sua defesa (fls. 1286/1288) praticamente os mesmos fundamentos do voto vencido da Conselheira que subscreve o presente acórdão proferido no Acórdão n.º 19.057/09/1ª.

Contudo, embora esta Conselheira reafirme, como já o fez em outras oportunidades, a posição exposta naqueles autos, a questão ora em debate é totalmente diferente, pois não se trata de presunção simples, mas de presunção fundada em provas concretas e não refutadas a contento pela ora Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, o Fisco, a partir de provas sólidas que foram anexadas ao processo, não simplesmente presumiu, mas verificou a ocorrência de operações que constituem-se em fato gerador do ICMS e, assim, partiu para a imputação fiscal.

Note-se que, na maioria das vezes, a presunção sem respaldo legal, não permite que seja feita prova em contrário, impedindo o exercício do direito de defesa. Não é este o caso que ora se apresenta.

Veja-se, por exemplo, que quanto a imputação de saída por valor inferior àquele constante nos documentos fiscais, o contribuinte pode demonstrar que efetivamente recebeu o valor consignado no documento através de sua escrita fiscal e comercial conjugada com o comprovante de pagamento do adquirente.

Contudo, nenhuma prova foi trazida pela Impugnante para demonstrar que a imputação fiscal não se concretizou.

Se efetivamente cabe ao julgador administrativo promover o julgamento de conformidade com a lei, também cabe a este o julgamento com o devido respeito e observação das provas constantes dos autos.

As irregularidades constantes do item 3.4 do Auto de Infração, saídas desacobertas e acobertadas por documentos fiscais constando valores inferiores ao efetivo valor da operação - subfaturamento, foram enumeradas no Anexo IV (fls. 209/221). Neste Anexo o Fisco promove a comparação dos valores das notas fiscais com os valores constantes dos documentos extrafiscais apreendidos na Impugnante pelo Termo de Apreensão e Depósito - TAD n.º 028.898, de 24 de outubro de 2008 (fls. 222/223).

Tomando-se como exemplo os documentos de fls. 224/230 verifica-se que estes tem como título "Faturar Entregas". Juntamente com estes encontra-se o documento "Resumo de Saídas" e o Despacho de Carga autorizando a entrega de mercadoria à empresa transportadora acompanhado em boa parte pelos pedidos (fls. 234 a 1.101).

A análise do documento denominado "Faturar Entregas" leva a conclusão que este é um relatório das vendas efetivas cujas mercadorias foram entregues aos destinatários no mês. Tal documento é expedido para fins de controle de recebimentos e cobranças. Neste relatório constam as seguintes informações: Número do pedido ou da nota fiscal, data de emissão do documento citado (pedido ou nota fiscal), razão social ou nome do destinatário das mercadorias, valor total das mercadorias.

Já o Despacho de Carga é um expediente pelo qual é autorizado o despacho das mercadorias indicando a transportadora e a rota. Este documento contém informações tais como: transportador, rota, data, cliente, cidade de destino, número do pedido, valor total do pedido, vencimento da fatura, valor da nota fiscal, número da nota fiscal, a data que foi autorizado e a assinatura do responsável.

O Anexo IV, demonstra o cotejamento das informações constantes dos documentos fiscais regularmente emitidos e escriturados, com os valores informados nos documentos extrafiscais apreendidos, através do Termo de Apreensão e Depósito - TAD n.º 028.898, de 24 de outubro de 2008 (fls. 222/223).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O relatório identifica o adquirente, informando o CNPJ a inscrição estadual, a razão social ou nome, a data da aquisição, a Unidade da Federação do destinatário, nos campos subsequentes transcreve os dados do documento fiscal que acobertou a operação - número da nota fiscal, CFOP, valor total, valor da base de cálculo do ICMS, valor do ICMS destacado, alíquota indicada, e a informação constante no arquivo eletrônico se o documento foi cancelado ou não. Prossegue identificando o número do pedido, o valor real da operação, coletado nos documentos extrafiscais acostados, apurando o valor subfaturado - valor do pedido deduzido o valor da nota fiscal, e o ICMS devido - aplicando a alíquota indicada sobre o valor subfaturado.

Por todo este leque de documentos verifica-se que não houve utilização de presunção, estando o lançamento quanto a este item totalmente embasado em robusta prova documental.

Os procedimentos utilizados, análise da escrita comercial e fiscal e dos documentos fiscais subsidiários, verificação fiscal analítica e o exame dos elementos de declaração, são tecnicamente idôneos nos termos do art. 194 do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o item 3.3 do Auto de Infração. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso, Edécio José Cançado Ferreira e José Luiz Drumond (Revisor).

Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2010.

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