

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.124/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166248-48
Impugnação: 40.010128100-61
Impugnante: Açoforte - Comércio de Materiais de Construção Ltda - ME
IE: 261385764.00-00
Proc. S. Passivo: Delcismar Maia Filho/Outro (s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS – MULTA ISOLADA – CONEXÃO. Constatada a falta de registro e escrituração de notas fiscais de compra no livro Registro de Entradas. Infração caracterizada. Contudo, tendo-se apurado, na mesma ação fiscal e em função do mesmo fato, infração considerada mais grave, qual seja, a saída desacobertada de mercadorias, somente em relação a esta deve ser aplicada a penalidade cabível, nos termos do art. 211, RICMS/02, pelo que se exclui a Multa Isolada prevista no art. 55, I da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OMISSÃO DE REGISTRO DE ENTRADA – PRESUNÇÃO. Constatou-se a falta de registro de notas fiscais de compra, cujas operações foram informadas ao Fisco pelos remetentes, circunstância esta que autoriza a presunção da ocorrência de saída das respectivas mercadorias, a teor do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75. Na ausência de provas em contrário, reputam-se corretas as exigências do ICMS e das correspondentes multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75. Não obstante, por não caracterizada a reincidência na prática da infração, exclui-se a parcela relativa à majoração desta última. Lançamento parcialmente procedente conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pela própria Fiscalização, observando-se que, para a determinação do valor do imposto devido, e conseqüentemente da multa de revalidação, deverão ainda ser considerados os créditos pelas entradas, exceto em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e excluir a majoração da multa isolada por não restar caracterizada a reincidência na prática da infração. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de que a Autuada deixou de registrar notas fiscais de compra no livro Registro de Entradas, relativamente a operações realizadas nos exercícios de 2006 a 2009 e devidamente informadas ao Fisco pelos remetentes, daí se presumindo, com fundamento no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75, que as respectivas mercadorias deram entrada e saída de seu estabelecimento, estas, desacobertas de documento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decorrência, exigem-se, pela falta de registro/escrituração das notas fiscais, a Multa Isolada do art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75, e, pelas saídas, o ICMS incidente e as correspondentes multas de revalidação e isolada, observando-se que ambas as multas isoladas foram majoradas em 50% (cinquenta por cento) de seu valor, com base no disposto no § 7º do art. 55 da mesma lei, sob o entendimento de que a Autuada era reincidente na prática da infração.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 308 a 321.

Conquanto não negue a prática da infração que lhe é imputada, contesta as exigências relativas ao imposto, tal como constam do Auto de Infração, alegando, em síntese, que os valores cobrados a título de ICMS são parcialmente indevidos, seja porque não lhe foram reconhecidos os créditos pelas entradas das mercadorias tributadas pelo regime normal de apuração, seja porque, em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o imposto já havia sido pago em operação anterior, realizada pelos contribuintes substitutos.

Em relação às multas isoladas, também contesta as exigências sob dois fundamentos. Em primeiro lugar, alega a inaplicabilidade da multa pela falta de registro das notas fiscais, tendo em vista tratar-se de infração conexa com a saída desacobertada das mercadorias, devendo assim prevalecer a penalidade relativa a esta, por ser a mais grave; em segundo, sustenta ser incabível a majoração de ambas as multas, tendo em vista que, quando cometidas as infrações, a prática da infração anterior apontada pela Fiscalização como fundamento para o agravamento das multas ainda não havia sido legalmente reconhecida pela Autuada, não restando assim caracterizada a reincidência.

Especificamente no que diz respeito à multa isolada pelas saídas desacobertadas, alega ainda que a mesma encontra-se sujeita aos limites de valor estabelecidos nos §§ 2º e 4º do art. 55, de modo que, relativamente às mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração, deve ser limitada a 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto, e em relação às sujeitas à ST, a 15% (quinze por cento) do valor das operações.

A Fiscalização acata parcial e pontualmente as argumentações da Impugnante, especificamente no que diz respeito à cobrança indevida do ICMS referente às saídas das mercadorias sujeitas à ST, pelo que reformula o crédito tributário, sustentando a manutenção das demais exigências.

Concedida vista à Impugnante, limita-se a mesma a ratificar as razões de defesa anteriormente apresentadas.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 392/402, alerta, em preliminar, que o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) de fls. 379/380 não considerou, quanto ao valor da multa isolada prevista no art. 55, II da Lei nº 6.763/75, a reformulação do crédito tributário, devendo tal fato ser observado quando de sua liquidação.

No mérito, à exceção da conexão das infrações alegada pela Impugnante, referenda o entendimento da Fiscalização, opinando, assim, pela procedência parcial do lançamento, devendo-se excluir, além das exigências decorrentes da mencionada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformulação do crédito tributário, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75, com base no disposto no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02.

DECISÃO

Como se depreende do relatório supra, a Autuada reconhece, ainda que implicitamente, a prática da infração que lhe é imputada, qual seja a omissão do registro e escrituração/declaração das notas fiscais relativas às operações informadas pelos remetentes, pelo que se confirma a presunção legal da entrada e saída das respectivas mercadorias em seu estabelecimento, em conformidade com o disposto no parágrafo único, inciso I do art. 51 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

Art. 51 -

...

Parágrafo único - Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador.

(...)

Legítimas, portanto, as exigências fiscais decorrentes da referida presunção, sem prejuízo de alguns reparos que estão a merecer, como se verá mais adiante.

É que, tratando-se de presunção relativa, incumbia à Autuada produzir provas em sentido contrário, sob pena de, em não o fazendo, prevalecer o fato ou evento presumido, com as consequências a eles inerentes, no caso, a ocorrência de saídas desacobertadas de documentação fiscal, sobre as quais recaem as exigências fiscais sob análise.

A matéria já foi objeto de reiteradas deliberações do CC/MG, existindo diversos precedentes a respeito, a exemplo do Acórdão 18.892/10/2ª, da 2ª Câmara, do qual se reproduz o seguinte excerto:

RELATIVAMENTE À MATÉRIA OBJETO DO LANÇAMENTO, ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTE TEM SE MANIFESTADO PELA PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO, VALIDANDO A PRESUNÇÃO, QUANDO NÃO APRESENTADA PROVAS SIGNIFICATIVAS DE EVENTO CONTRÁRIO AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO.

NESSE SENTIDO, A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO PROFERIU O ACÓRDÃO Nº. 19.228/09/3ª, CONSIDERANDO LEGÍTIMA A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL POR FORÇA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 51, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO I DA LEI Nº 6763/75, EM INFRAÇÃO CARACTERIZADA PELA FALTA DE REGISTRO DA ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SUBMETIDAS OU NÃO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ADQUIRIDAS DE FORNECEDORES LOCALIZADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMBASADAS EM INFORMAÇÕES DECLARADAS POR ESSES NOS ARQUIVOS SINTEGRA.

O REFERIDO ACÓRDÃO CITA TEXTUALMENTE:

"SALIENTA-SE QUE, NO CASO DAS PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS, HÁ UMA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA, POIS A AUTORIDADE FISCAL APÓS A CONSTATAÇÃO FÁTICA DO TIPO DESCRITO NA LEI PODE PRESUMIR A OCORRÊNCIA DA IRREGULARIDADE ATRAVÉS DA SIMPLES INVOCAÇÃO DO TEXTO LEGAL, DISPENSADA A PRODUÇÃO DE PROVAS, IMPUTANDO A LEI, NESTE CASO, AO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE FORNECÊ-LA."

Não obstante, como observado anteriormente, o trabalho fiscal está a merecer os seguintes reparos, a fim de adequarem-se as exigências à legislação aplicável.

No que diz respeito à não consideração dos créditos do ICMS pelas entradas, tem-se que tal procedimento fiscal encontra-se equivocado, apesar da existência de orientação expressa emanada da própria Diretoria de Orientação e Legislação Tributária, da Superintendência de Tributação – DOLT/SUTRI (Consulta Interna nº 102/209, citada e reproduzida nos autos), segundo a qual:

Não há previsão legal para aproveitamento de crédito de ICMS destacado em notas fiscais não escrituradas, ainda mais no momento da autuação. (...)

Dessa forma, uma vez constatada na ação fiscal a falta de registro e de emissão do documento fiscal nas operações de entrada e saída de mercadoria no estabelecimento, não há que se falar em apuração do ICMS nesse momento, devendo o Fisco exigir o imposto incidente na operação de saída presumida sem qualquer abatimento a título de crédito.

Contudo, depois de sanada a irregularidade da falta de registro da documentação fiscal, o crédito do imposto não aproveitado na época própria poderá ser apropriado pelo contribuinte, nos termos do § 2º, art. 67 do RICMS/02, fundamentado na regra constitucional da não cumulatividade.

Com efeito, o direito ao creditamento/abatimento do imposto tem como fundamento legal a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade, tal como prevista no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988, que, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido regularmente cobrados na operação anterior.

Assim, regra geral, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal, presume-se regularmente cobrado o imposto incidente na operação anterior, ensejando crédito para compensação com o débito relativo à operação posterior.

Ora, se assim o é, e se no presente caso a constatação das saídas presumidas somente é possível em função das entradas (também presumidas), e mais, que é somente em decorrência dessa circunstância que pode/deve o Fisco exigir o imposto incidente naquelas saídas, consideradas desacobertadas, obviamente que também deverá reconhecer o crédito pelas entradas, sob pena de restar malferida a citada regra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da não cumulatividade, na qual reside, a rigor, a essência da estrutura dinâmica e operacional do imposto.

Aliás, não obstante a exigência da escrituração da nota fiscal, se for o caso, como condição para o creditamento (cf. art. 23 da LC 87/96, reproduzido pelo art. 30 da Lei nº 6.763/75), outra não é a razão pela qual o próprio Regulamento do ICMS/MG, ao tratar dos procedimentos de fiscalização do imposto, determina o abatimento dos créditos admitidos pela legislação tributária, na hipótese de levantamento fiscal destinado a apurar o correto do pagamento do mesmo pelo contribuinte. Confira-se:

RICMS/02, Parte Geral

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior. (grifou-se.)

Como se vê, o direito do contribuinte ao abatimento de créditos independe da escrituração da nota fiscal, sendo perfeitamente admissível e legal – *existindo sim previsão expressa neste sentido* –, inclusive por ocasião de levantamento fiscal destinado a apurar o correto pagamento do imposto, daí se concluindo que a escrituração não é condição única e absoluta para o creditamento, antes, trata-se de dever instrumental estabelecido pela legislação, no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

Com efeito, e com a devida vênia dos entendimentos divergentes, condicionar rígida e inflexivelmente o exercício do direito de crédito à escrituração da nota fiscal – independentemente do caso concreto, tal como defende o Fisco – significa privilegiar demasiadamente a forma em detrimento do conteúdo, enquanto, salvo melhor juízo, o correto seria exatamente o contrário.

Com estas considerações, tem-se que deverá ser deduzido do valor apurado como débito do imposto, a título de créditos pelas entradas, o montante do ICMS corretamente destacado nas respectivas notas fiscais, relativamente às mercadorias sujeitas ao sistema normal de apuração do imposto, com a consequente adequação dos valores das exigências relativas ao ICMS e à correspondente multa de revalidação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às multas isoladas aplicadas, acolhe-se também a argumentação da Impugnante tanto no que diz respeito à conexão das infrações quanto à não caracterização da reincidência. Portanto, devem ser excluídas das exigências a multa pela falta de registro das notas fiscais (item 1 do Auto de Infração), bem como a majoração da multa do art. 55, II, relativa às saídas desacobertas.

Realmente assiste razão à Impugnante ao salientar que, tendo-se apurado, na mesma ação fiscal e em função do mesmo fato (falta de registro das notas fiscais de compra), infração considerada mais grave, qual seja a saída desacoberta de mercadorias, somente em relação a esta deve ser aplicada a penalidade cabível, pelo que se exclui a multa isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75 (irregularidade 1, do Auto de Infração), com fundamento no disposto no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02, cuja redação é a seguinte:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Também lhe assiste razão em relação à suposta reincidência, que, no caso dos autos, não restou devidamente caracterizada.

É que a Fiscalização adotou como referência para caracterizar a reincidência o AI/PTA nº 01.000164028-29, que, a despeito de ter sido emitido anteriormente ao presente Auto de Infração (12/02/09), e conter exigência de multa capitulada no mesmo dispositivo legal, relativa a infrações idênticas ocorridas em exercícios anteriores (2006 e 2007), o contribuinte solicitou o parcelamento do respectivo débito somente em 15/01/10 (cf. extrato de consulta ao SICAF, juntado às fls. 385), portanto, após a prática das infrações ora em discussão, ocorridas nos exercícios de 2006 a 2009.

De fato, para a caracterização da reincidência com o fim de majoração da penalidade, não basta simplesmente a prática reiterada da infringência; é necessário que a nova infração seja praticada dentro de 5 (cinco) anos a contar da data em que reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo – aí incluída a hipótese de pagamento/pedido de parcelamento de autuação anterior contendo exigência de multa capitulada no mesmo dispositivo legal (cf. o disposto no § 6º c/c o § 7º, ambos do art. 53 da Lei nº 6.763/75).

Vale dizer, para a caracterização da reincidência o que importa é a data da prática da nova infração, e não a da autuação que impõe a respectiva penalidade.

Logo, inviável a pretensa prova apresentada pela Fiscalização para tal fim, considerando que, no caso concreto, o reconhecimento da “infração anterior” pelo sujeito passivo (pedido de parcelamento) somente se deu posteriormente à prática da infração tida como reincidente, pelo que não há de se falar em reincidência, e conseqüentemente em majoração da multa isolada.

Já em relação aos limites de valor a que se sujeitam determinadas multas isoladas, aí se incluindo a do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, na forma dos §§ 2º e 4º do mesmo artigo, tem razão a Fiscalização ao aplicar o limite previsto no § 2º (2,5

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

duas vezes e meia o valor do imposto), isto porque o limite do § 4º aplica-se exclusivamente a mercadorias sujeitas a ST, porém, desde que sejam perfeitamente identificáveis, assim entendidas aquelas que possam ser individualizadas por marca, tipo, série, numeração, lote, data de fabricação ou qualquer outro elemento que as individualize em relação a outras da mesma espécie, de forma a se tornar impossível confundi-las entre si, o que não é o caso dos autos, cujas mercadorias em questão são ferragens e materiais de construção.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) considerar a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 336, 342/349 e 361; 2) considerar o crédito do imposto pelas entradas constatadas pela Fiscalização, excluídas as relativas às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; 3) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, I da Lei nº 6.763/75, dada a configuração da conexão das infrações, nos termos do art. 211 do RICMS/02; 4) excluir a majoração da multa isolada remanescente por não ter ficado caracterizada a reincidência. Vencido, em parte, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que não admitia a consideração dos créditos pela entrada. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 23 de março de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Revisora

Raimundo Francisco da Silva
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.124/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000166248-48	
Impugnação:	40.010128100-61	
Impugnante:	Açoforte - Comércio de Materiais de Construção Ltda ME	
	IE: 261385764.00-00	
Proc. S. Passivo:	Delcismar Maia Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A discordância se refere ao abatimento no crédito tributário ora examinado dos valores relativos ao imposto destacado nas notas fiscais de entrada, utilizadas pelo Fisco para a consideração das saídas desacobertadas.

Para tanto, deve-se ressaltar, no que tange ao regime de compensação do ICMS, que a Constituição da República delegou para lei complementar a sua disciplina, consoante alínea "c", inciso XII, § 2º de seu art. 155.

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 23, com ressonância no art. 30 da Lei nº 6.763/75, condiciona expressamente o direito ao crédito à idoneidade da documentação fiscal e à sua escrituração, nos seguintes termos:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

A condição de escrituração dos documentos fiscais se justifica tanto para registro, perante o Fisco, do exercício do direito ao crédito, quanto para demarcar a data a partir da qual se considera que o Fisco poderia lançar o crédito tributário relativo ao respectivo imposto destacado, na hipótese de, por exemplo, se constatar a inidoneidade da documentação fiscal. Essa data caracteriza o início da contagem do prazo decadencial previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

Portanto, o abatimento determinado por esta 2ª Câmara desconsidera a condição expressa determinada pela Lei Complementar nº 87/96, a qual, por comando constitucional, disciplina o regime de compensação do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, no caso dos autos, não encontra respaldo no ordenamento jurídico pátrio, com a devida vênia, o abatimento de valor do imposto destacado em documentos fiscais não escriturados, devendo, para fins de creditamento desse valor, observar a regra de aproveitamento extemporâneo de crédito prevista no § 2º do art. 67 do RICMS/02.

Sala das Sessões, 23 de março de 2011.

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro**

CC/MG