

Acórdão: 24.178/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002200013-65
Impugnação: 40.010153501-34
Impugnante: Icomm Group S.A.
IE: 002521683.00-14
Proc. S. Passivo: Paulo de Figueiredo Ferraz Pereira Leite/Outro(s)
Origem: DF/Extrema

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA E ESTOQUE DESACOBERTADOS - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatou-se, mediante conferência de livros e documentos, que a Autuada adquiriu e manteve em estoque mercadorias acobertadas por notas fiscais declaradas ideologicamente falsas. Mercadorias consideradas desacobertadas por força das disposições do 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI deste Diploma Legal. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/06/17 a 31/08/17, deu entrada e manteve em estoque mercadorias acobertadas pelas notas fiscais relacionadas no Relatório anexo ao Auto de Infração (pág. 6 dos autos), que foram canceladas pelos seus emitentes, o que as tornou ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, não se prestando a acobertar qualquer operação praticada com destino à Autuada.

É exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75, aplicando-se o limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo.

Registre-se que, além do presente PTA, foi emitido o Auto de Infração nº 01.002199609-40, que trata da ocorrência de, no período de 01/01/17 a 31/12/17, deixar de recolher o ICMS, referente a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID). Neste caso, foram exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Constam as seguintes informações no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (págs. 06/11):

- O Contribuinte é intimado em 10/06/21, com ciência em 21/06/21, através do Domicílio Tributário eletrônico (DT-e), por meio do Termo de Intimação nº DFEXT 177/2021, a prestar esclarecimentos sobre as notas fiscais de entradas de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

listadas à pág. 241, que vieram a ser canceladas pelos emitentes e foram lançadas em sua escrita fiscal.

- O Contribuinte apresenta, através de mensagem eletrônica, as seguintes alegações e documentos:

1 - em 01/07/21, alega que as notas fiscais objeto do Termo de Intimação foram registradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), nos meses de junho a agosto de 2017. por equívoco. Sendo assim, cita ter providenciado a substituição dos arquivos eletrônicos com a exclusão dos referidos documentos fiscais de sua escrita fiscal;

2 - afirma ser detentor do Regime Especial de Tributação - RET - nº 45.000009311-95 e que este lhe concede crédito presumido nas operações de saída, com a obrigatoriedade de estorno de todos os créditos a ele concernentes;

3 - diante disto, tendo os valores dos créditos relativos às notas fiscais sido estornados em decorrência de norma do RET, nada haveria, a seu ver, a ser feito em função do cancelamento dos referidos documentos fiscais;

4 - apresenta recibos de entrega dos arquivos eletrônicos substitutos, contendo DAPI e EFD, e extratos dos livros substitutos de Registro de Entradas e de Registro de Apuração do ICMS;

- Em mensagens trocadas nos dias 07, 08 e 15/07/21, o Contribuinte alega que as mercadorias constantes das notas canceladas não entraram em seu estabelecimento. Comunica, ainda, que finalizou as regularizações e retificações de DAPI e SPED Fiscal.

- A Fiscalização, então, comunica ao Contribuinte, também através de mensagem eletrônica, que a solução dada à pendência não foi apropriada, estabelecendo novo prazo para a regularização, seja pelo recolhimento do imposto ou pela apresentação de provas inequívocas da não realização dos negócios jurídicos relativos aos documentos fiscais em questão.

- Em 30/07/21, o Contribuinte apresenta documentos dos contribuintes emitentes, declarando que as notas fiscais sob análise foram canceladas, não produzindo efeitos, e que as mercadorias delas constantes não foram expedidas e/ou entregues ao destinatário.

- A Fiscalização registra que não foi apresentado qualquer documento em relação às Notas Fiscais nºs 46345, de 27/06/17 e 47245, de 14/07/17, emitidas pelo Contribuinte Swarovski Crystal Components Ltda, CNPJ nº 02.702.284/0002-74; e às Notas Fiscais nºs 55285 e 55286, de 12/06/2017, emitidas pelo Contribuinte RBX Rio Comércio de Roupas S.A., CNPJ nº 10.285.590/0009-57.

- Anota, também, que a declaração relativa à Nota Fiscal nº 7439, de 29/06/17, emitida por Bento Store Imp. e Com de Utens. p/ Transp de Alimentos Ltda, CNPJ 18.713.272/0006-09, for preenchida e assinada por outro estabelecimento deste Contribuinte, qual seja, o de CNPJ nº 18.713.272/0001-02.

A Fiscalização registra ter considerado insuficientes as providências e documentações apresentadas pelo Contribuinte, em decorrência dos seguintes motivos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) As declarações dos Contribuintes emitentes foram assinadas em datas posteriores à do Termo de Intimação nº 177/2021 – quais sejam 26, 27 e 30/07/21 – e cerca de quatro anos após a ocorrência da emissão e cancelamento das notas fiscais;

2) Não foi apresentado qualquer documento – contrato social ou procuração – que desse poder de representação às pessoas signatárias das declarações;

3) A retificação e substituição da EFD e das DAPI, não acompanhadas de justificativa fundamentada e documentada, não se prestam à solução da presente pendência.

A Fiscalização, então, lavra em 18/08/21, com ciência em 19/08/21, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000039596-08, intimando o Contribuinte a apresentar os Livros Contábeis Caixa e Razão relativos aos meses de junho a outubro de 2017.

Em atendimento ao AIAF acima, o Contribuinte apresenta, em 25/08/21:

1) Livro Razão Analítico da conta contábil nº 00031-3-10104010001, denominada “Mercadorias para revenda”, relativo aos meses de junho a agosto de 2017, dele constando o lançamento por entradas, a débito, de todas as notas fiscais listadas;

2) Razão Fiscal Consolidado número 1 da conta contábil nº 55-01.1.2.11.001, denominada “Estoque de Mercadoria”, relativo à movimentação do dia 01/07/21, contendo os lançamentos de estorno, a crédito, dos lançamentos de entrada das notas fiscais.

A Fiscalização constata que o Contribuinte, na ocasião, não apresentou o Livro Contábil Caixa, conforme intimação no AIAF.

Lavra-se, em 22/11/21, o Auto de Infração nº 01.002200013-65, para exigir a Multa Isolada, conforme já descrito, devida pela entrada e manutenção em estoque das mercadorias constantes das notas fiscais canceladas, consideradas ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75.

O presente Processo Tributário Administrativo – PTA – é composto dos seguintes itens:

- A. Auto de Infração nº 01.002199609-40 (págs. 01/02);
- B. Auto Início Ação Fiscal – AIAF nº 10.000039596-08 (págs. 03/04);
- C. Ciência AIAF nº 10.000039596-08 (pág. 05);
- D. Relatório do Auto de Infração (págs. 06/11);
- E. Termo Intimação DFEXT nº 177/2021 (págs. 241/242);
- F. Ciência Intimação nº 177/2021 (pág. 245).

Além dos itens acima, instruem o presente PTA os seguintes Anexos:

1) Anexo 1 - Extrato das Notas Fiscais Canceladas obtido no Portal Nacional da NF-e (págs. 12/54);

- 2) Anexo 2 - Demonstrativo Crédito Tributário (pág. 55 e Excel);
- 3) Anexo 3 – Documento com a argumentação do Contribuinte (págs. 56/59);
- 4) Anexo 4 - Declarações dos Contribuintes emitentes das notas fiscais (págs. 60/75);
- 5) Anexo 5 - Livro Razão da conta de “Estoque de Mercadorias” do Contribuinte (págs. 76/225) e Razão Fiscal Consolidado número 1 de 01/07/21 a 01/07/21 (págs. 226/228);
- 6) Anexo 6 - Mensagens eletrônicas trocadas com o Contribuinte (págs. 229/240).

A cientificação à Autuada da emissão do Auto de Infração se deu em 30/11/21, conforme documentos à pág. 246.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador legalmente constituído, Impugnação à pág. 249/258, anexando documentos às págs. 259/338.

Em resposta aos argumentos da Defesa, a Fiscalização manifesta-se às págs. 339/346.

Em Sessão de 28/04/22 assim decidiu a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG (pág. 347):

ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO MÁXIMO DE 10 (DEZ) DIAS, APRESENTE, RELATIVAMENTE ÀS NOTAS FISCAIS CANCELADAS OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO, OS LANÇAMENTOS NO LIVRO RAZÃO ANALÍTICO DA CONTA DE CONTRAPARTIDA DOS LANÇAMENTOS DO LIVRO RAZÃO CONSTANTE DO ANEXO 7 DO AI. AINDA EM PRELIMINAR À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO INFORME SE O CONTRIBUINTE ERA, À ÉPOCA DAS OPERAÇÕES, OBRIGADO À ENTREGA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL E SE O FEZ. EM SEGUIDA, VISTA AOS IMPUGNANTES.

Em resposta ao despacho interlocutório (pág. 348), a Autuada, ora Impugnante, informa que:

- os lançamentos das notas fiscais canceladas encontram-se localizados nas folhas 00012, 00024, 00025, 00026, 00027, 00030, 00035, 00039, 00055, 00075 e 00083 do Livro Razão Analítico Individual;

- os estornos (contrapartida) lançados a crédito em razão do cancelamento das notas fiscais estão localizados na primeira página do livro Razão Fiscal Consolidado juntado nos autos.

Já a Fiscalização responde ao interlocutório e à diligência, às págs. 349/351, nos seguintes termos:

- Quanto ao despacho interlocutório, a Fiscalização considera que a Impugnante não atendeu à solicitação, vez que apresentou apenas informações sobre a localização, dentro dos autos, de dados já conhecidos por todas as partes envolvidas, ou seja, as páginas do Livro Razão, já anexado desde o início, ao presente PTA, onde se encontram os lançamentos contábeis de entrada das mercadorias à época da emissão das notas fiscais objeto da autuação, ou seja, no ano de 2017 e de seu estorno no mês de julho de 2021. Aduz que a Impugnante não juntou, conforme solicitado pelo Conselho de Contribuintes, os Livros Razão onde constam os lançamentos de contrapartida dos lançamentos já constantes dos autos e retro referidos. Por exemplo, das contas “FORNECEDORES”, “CAIXA” ou “BANCOS”, ou outra que tenha utilizado;

- Quanto ao pedido de diligência, a Fiscalização informa que em consulta realizada ao aplicativo da Receita Federal do Brasil – RFB, denominado “Receitanet BX”, constatou-se que a Autuada entregou a Escrituração Contábil Digital – ECD – relativa ao ano de 2017, bem como dos anos seguintes, 2018, 2019 e 2020.

Houve, então, a intimação à Impugnante da juntada de documentos pela Fiscalização, às págs. 352/356.

No entanto, não houve resposta à intimação por parte da mesma.

DECISÃO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/06/17 a 31/08/17, deu entrada e manteve em estoque de mercadorias acobertadas pelas notas fiscais relacionadas no Relatório anexo ao Auto de Infração (pág. 6 dos autos), que foram canceladas pelos seus emitentes, o que as tornou ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, não se prestando a acobertar qualquer operação praticada com destino à Autuada.

É exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75, aplicando-se o limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo.

Registre-se que, além do presente PTA, foi emitido o Auto de Infração nº 01.002199609-40, que trata da ocorrência de, no período de 01/01/17 a 31/12/17, deixar de recolher o ICMS, referente a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID). Neste caso, foram exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Das notas fiscais que foram emitidas e depois canceladas pelos fornecedores

A Impugnante alega erro na escrituração, uma vez que as notas fiscais canceladas não teriam sido expedidas pelos remetentes nem a ela entregues.

Afirma, portanto, que as mercadorias não teriam feito parte de seu estoque, o que, a seu ver, estaria corroborado pelas declarações anexadas assinadas pelas pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais canceladas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que as mercadorias teriam sido registradas por equívoco na escrituração fiscal da Autuada, retificadas posteriormente.

Ressalta não haver saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, na medida em que sequer teria havido a entrada dessas mercadorias objeto das notas fiscais canceladas.

Entende que o erro formal na escrita não implicou em ausência de recolhimento do imposto devido a Minas Gerais ou mesmo qualquer indício de dolo, fraude ou simulação.

Assinala que o mero erro formal da Autuada não pode se sobrepor a verdade material, sob pena, inclusive, de locupletamento ilícito do erário estadual.

Cabe, então, analisar se é plausível admitir que as operações de saída das mercadorias de fato não aconteceram.

Inicie-se observando que as notas fiscais canceladas pelos emitentes, foram, sim, escrituradas pela Autuada como se a entrada das mercadorias tivesse ocorrido. Como se vê acima, a própria Impugnante não nega tal fato, assim como fez questão de trazer elementos de que estas mesmas notas fiscais haviam sido canceladas por seus fornecedores, apresentando, inclusive, declarações emitidas por estes.

E pelo fato de constarem da escrita fiscal e contábil da empresa, foram consideradas no levantamento quantitativo, e resultaram na constatação de saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Sendo assim, se acatado que as mercadorias não entraram, como pretende a Impugnante, não há que se falar em saída desacoberta de documento fiscal de uma mercadoria que não entrou.

Este é um caso em que muitos devem se perguntar: se os fornecedores da Autuada declaram que as vendas para esta não ocorreram, por que manter o lançamento fiscal? Por que não cancelá-lo simplesmente? E seu cancelamento implicará também no cancelamento do PTA nº 01.002199609-40, que exige o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, referente a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID).

Muito é ressaltado na doutrina sobre a importância da verdade material para o processo tributário administrativo.

Mas em casos como este, identificá-la não é tão fácil. E se há dúvida, o art. 112, inciso II do CTN dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Há autuações que envolvem a comprovação de conduta de contribuintes que realizam a venda de uma mercadoria e cancelam a nota fiscal para não ter que arcar

com o ICMS devido naquela operação de saída. Cite-se, neste sentido, o Acórdão nº 24.021/22/1ª.

Esta poderia ser a motivação, não somente do cancelamento das notas fiscais, como também da declaração apresentada pelos fornecedores em defesa da Autuada.

Aliás, a informação quanto ao cancelamento das notas fiscais foi o ponto de partida da atividade fiscalizadora. A leitura das informações trazidas no relatório fiscal em anexo ao Auto de Infração (págs. 06/11) leva a crer que a Fiscalização suspeitou que estas mercadorias tenham sido entregues à Autuada e depois a nota fiscal, em cada caso, tenha sido cancelada pelo respectivo fornecedor, para desvencilhar-se da obrigação tributária.

No presente caso, a Autuada **escriutou as notas dos fornecedores dentro do período de apuração do ICMS** e depois, na Impugnação, argumenta de que as operações de entrada não ocorreram e se sustenta nas declarações dos fornecedores para apoiar o que alega.

Como não houve comprovação do desfazimento do negócio entre fornecedores e Autuada, resta a palavra da Defesa de que, de fato, a mercadoria não foi entregue.

Se até aqui é possível permanecer em dúvida quanto a prova ou não da ocorrência do ilícito tributário, é necessário chamar a atenção para um primeiro fato: o Livro Razão Analítico traz a comprovação de que não só a Autuada recebeu a mercadoria, como de que houve o registro a débito na conta “mercadoria para revenda” do valor lançado na nota fiscal.

Para exemplificar, cite-se a Nota Fiscal Eletrônica nº 55286, emitida por RBX Rio Comércio de Roupas S.A. em 12/06/17, no valor total de R\$ 3.740,00. A Autuada escriutou esta nota fiscal e ainda registrou o valor da aquisição na conta “mercadoria para revenda” tendo como referência o fornecedor RBX Rio Comércio de Roupas S.A às fls. 12 do Livro Razão Analítico Individual (conforme fls. 87 dos autos).

Imagine-se agora uma operação que nem sequer aconteceu, envolvendo uma mercadoria que nem sequer saiu do estabelecimento do fornecedor.

A Autuada encontra-se em seu estabelecimento, aguardando a entrega da mercadoria.

Bem, segundo a Autuada a espera foi em vão, já que afirma que a mercadoria não lhe foi entregue.

Não foi entregue, mas, mesmo assim, a Autuada teve acesso aos dados do Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) que deveria ter acobertado o trânsito da mercadoria, e, escriutou este documento em sua escrita fiscal (Livro Registro de Entrada) e em sua escrita contábil (Livro Razão Analítico), na conta “mercadoria para revenda”.

Isto sem ver a mercadoria entrar em seu estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como aponta o Razão Analítico Individual, à pág. 105, para a Nota Fiscal nº 7439, por exemplo, foi registrado que a mercadoria teve ingresso no estabelecimento da Autuada em 29/06/17.

E como o cancelamento da nota fiscal eletrônica somente pode ser feito no prazo de vinte e quatro horas, contado a partir do momento da autorização da respectiva NF-e, a Nota Fiscal nº 7439 foi cancelada pelo emitente em 30/06/17, às 11:45:38 (págs. 13/14).

Mencione-se, como novo exemplo, a Nota Fiscal nº 46345, oriunda do fornecedor Swarovski Crystal Componentes Ltda (pág. 102): foi emitida em 27/06/17, às 12:24:55-03:00; consta na escrita fiscal e contábil como ingressa no estabelecimento da Autuada nesta mesma data; e foi cancelada em 28/06/17 às 14:43:01-03:00 (págs. 29/30).

Conferindo-se a lista de notas fiscais constante da pág. 06, esta situação inusitada ocorreu não uma ou duas vezes, mas vinte, já que são vinte as notas fiscais ali mencionadas.

Agora, considere-se que estes dois contribuintes, fornecedor e Autuada somente produzem e apresentam documentos **quatro anos depois do fato gerador e somente após intimados**. Mais difícil ainda se torna aceitar que o fato gerador não ocorreu, considerando-se o prazo para cancelamento da nota fiscal eletrônica.

Um cancelamento **que só pode ocorrer em curto espaço de tempo** não poderia levar o destinatário a somente reconhecer o fato quatro anos depois! Isto para mercadorias que, segundo alega a Autuada/Impugnante, não lhe foram entregues.

Repise-se o fato relatado de que as declarações foram emitidas e assinadas em datas posteriores à do Termo de Intimação nº 177/2021 – quais sejam 26, 27, 30/07/21 e 05/08/21, cerca de quatro anos após a ocorrência da emissão e cancelamento das notas fiscais. E o registro no Razão Analítico demonstra que a mercadoria de fato foi incorporada à escrita da Autuada, como se estivesse em seu estoque, pronta para ser comercializada.

Registre-se como principal elemento, na formação do convencimento, o não atendimento à intimação contida no Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000039596-08, de 18/08/21, para que o Contribuinte apresentasse os Livros Contábeis Caixa e Razão relativos aos meses de junho a outubro de 2017.

A intimação para apresentação destes livros tinha como objetivo verificar se a Autuada teria realizado o pagamento pelas mercadorias contratadas e, supostamente, não entregues.

Presume-se que o fornecedor poderia ter interesse em cancelar a nota fiscal para não pagar o ICMS correspondente pela saída, mas **renunciar ao recebimento do valor da mercadoria, com certeza, ele não o faria**, porque se faz necessário assegurar o faturamento que permita manutenção de sua empresa.

Como já relatado, o Livro Caixa não foi apresentado. E quanto ao Livro Razão, este foi apresentado de forma parcial, a não permitir que fossem verificados os lançamentos de contrapartida dos lançamentos já constantes dos autos, dando, por

exemplo, acesso às contas “Fornecedores”, “Caixa” ou “Bancos”, ou outra que a Autuada tenha utilizado como contrapartida.

Cabe perguntar: se não houve pagamento pelas mercadorias, por que não apresentar o Livro Caixa? Por que não dar acesso às contas “Fornecedores”, “Caixa” ou “Bancos”, para que fosse possível à Fiscalização verificar eventuais lançamentos de contrapartida?

A apresentação destes livros contábeis, desde que **não houvesse registro da entrada e do pagamento pelas mercadorias**, seria uma prova robusta a elidir o feito fiscal.

Sendo assim, afasta-se a dúvida mencionada quanto às circunstâncias materiais do fato, afastando assim a aplicação do art. 112 do CTN.

É preciso reconhecer, como fez a Fiscalização, que as operações realmente aconteceram: a mercadoria foi entregue e, depois saiu sem emissão da nota fiscal.

E se, no caso das notas fiscais canceladas pelos fornecedores, resta provado que a mercadoria entrou no estabelecimento da Autuada, então, esta foi acobertada por uma nota fiscal ideologicamente falsa, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 39. Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

§ 4º Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a.1) que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;

A prova da irregularidade descrita acima foi colhida pela Fiscalização no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, e seu encontra no Anexo 1 - Extrato das Notas Fiscais Canceladas obtido no Portal Nacional da NF-e (págs. 12/54).

Verifica-se, portanto, que, além do dispositivo transcrito acima, a Autuada deixou também de cumprir os seguintes artigos da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

(...)

RICMS/02:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Parágrafo único. O crédito somente será admitido após sanada a irregularidade porventura existente no documento fiscal.

(...)

Art. 133-A. Considera-se ideologicamente falso:

I - o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a) que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;

(...)

Art. 135. Os documentos falsos, ideologicamente falsos ou inidôneos fazem prova apenas a favor do Fisco.

Parágrafo único. Constatada a falsidade ou a inidoneidade de documento fiscal, nos termos dos artigos anteriores, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo.

(...)

Art. 149. Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

(...)

Do Regime Especial de Tributação (RET) concedido à Autuada

A Autuada argumenta que, por ser detentora do Regime Especial de Tributação – RET - de nº 45.000009311-95, é obrigada a estornar todos os créditos relativos às operações por ele abarcadas, não havendo assim, qualquer prejuízo ao erário mineiro. Cita o artigo 22, do referido RET.

Segundo o disposto no RET, a Autuada não precisa do crédito do imposto pela entrada, como, de fato, alega; e por isto afirma que não se beneficiaria com o registro da nota fiscal de entrada.

Porém, analisando-se o Regime Especial 45.000009311-95 que foi concedido à Autuada, verifica-se que grande parte da obrigação tributária principal deste Contribuinte foi transferida para suas operações de saída de mercadorias. Sendo assim, se ele provasse que não houve a entrada, não estaria obrigado a pagar o ICMS pela saída, conforme prevê o Regime.

Mencionem-se, para exemplificar, hipóteses previstas em alguns artigos da versão em vigor à época do fato gerador da obrigação tributária que é a versão do RET datada de 27/06/16, que vigorou até a nova versão ser concedida em 12/11/18. São elas:

- o caso do art. 7º do RE, onde o adicional de alíquota de que trata o art. 12-A da Lei nº 6.763/75 não se aplica nas operações com as mercadorias relacionadas nos capítulos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinadas à Autuada. Já o art. 8º dispõe que o imposto devido a título do adicional de alíquota referido será apurado no momento da **saída de mercadoria em operação de venda interna da Autuada, destinada a consumidor final.**

- a hipótese do art. 11 do RE, quando há previsão de diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada das mercadorias em decorrência de importação direta do exterior, para as **operações subsequentes praticadas pela Autuada.**

- pode-se mencionar, ainda, o caso do art. 2º do RE, que prevê que fica atribuída ao estabelecimento da Autuada a responsabilidade na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS, recebidas ou adquiridas de estabelecimentos industriais, distribuidores ou atacadistas localizados nesta ou em outras unidades da Federação. Neste caso, verifica-se que se o fornecedor realiza a entrega da mercadoria à Autuada e depois cancela a nota fiscal, a obrigação tributária da Autuada pela substituição tributária “desaparece” junto com o cancelamento da nota fiscal pelo fornecedor.

Estes exemplos demonstram que a Autuada teria interesse não no crédito pela entrada, mas em afastar outras obrigações estabelecidas no Regime Especial de Tributação que, inclusive, em seu art. 38, inciso V, alínea “a” prevê que o RE poderá ser cassado, a qualquer tempo, na ocorrência de ação fiscal proveniente da falta de emissão de documento fiscal ou a utilização de documento fiscal falso ou inidôneo.

Por dar entrada e manter em estoque mercadorias acobertadas pelas notas fiscais ideologicamente falsas, correta a exigência da Multa Isolada do PTA nº 01.002200013-65, prevista no art. 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75, submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo. Veja-se:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXI - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

A Impugnante argumenta que, em conjunto com o Auto de Infração nº 01.002199609-40, foram aplicadas três multas sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributária, quais sejam: a Multa Isolada exigida no presente PTA e, ainda, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada do Auto de Infração nº 01.002199609-40, o que caracteriza a ofensa ao princípio do *non bis in idem*.

Propugna, por isso, pela nulidade de todas as multas ou a aplicação do art. 211 do RICMS/02, que determina que seja imputada a multa sobre a infração mais grave, no caso de descumprimento de mais de uma obrigação acessória pela mesma pessoa, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deu origem.

Quanto ao argumento da Impugnante de que foram aplicadas três multas sobre o mesmo fato gerador, a Fiscalização esclarece que o PTA de nº 01.002199609-40 se debruça sobre a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS, decorrente da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID).

A Fiscalização observa que no referido PTA foram exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75, enquanto no presente PTA foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, aplicando-se o limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo.

Nota-se, como afirma a Fiscalização, que este procedimento foi adotado justamente para se evitar a sujeição dos feitos fiscais ao citado princípio do *non bis in idem*.

Relativamente às multas aplicadas no PTA nº 01.002199609-40, verifica-se haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração 01.002199609-40.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 25 de agosto de 2022.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

CCMG