

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.535/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159480-20  
Impugnação: 40.010123984-89  
Impugnante: Irmãos Bretas, Filhos e Cia Ltda  
IE: 367087204.12-64  
Proc. S. Passivo: Viviane Araújo de Aguiar/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS de notas fiscais: declaradas inidôneas, cuja primeira via não foi apresentada e que não corresponderiam a real operação realizada. No que se refere à falta de primeira via da nota fiscal, a infração é objetiva estando prevista no Regulamento do ICMS a necessidade de apresentação desta para possibilitar o aproveitamento do crédito. Quanto às demais irregularidades, as imputações fiscais podem ser ilididas com provas materiais, contudo, a Impugnante não conseguiu trazer aos autos qualquer comprovação de que as operações objeto da autuação tivessem realmente acontecido. Mantidas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e das Multas Isoladas prevista no art. 55, incisos X, XXVI e IV da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004 em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em:

1 - notas fiscais declaradas inidôneas, inobservando o disposto no art. 69 c/c art. 70, inciso V, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso X, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência;

2- notas fiscais sem a primeira via do respectivo documento, inobservando o disposto no art. 63 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

3- notas fiscais provenientes de operações simuladas, cujos documentos não correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento, fato evidenciado pelo falta de carimbos dos postos fiscais existentes no itinerário, bem como pela ausência dos elementos indicativos dos procedimentos internos adotados pela empresa no recebimento de mercadorias. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso IV.

A Multa Isolada capitulada no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foi majorada em 100% (cem por cento) nos termos do art. 53, § 7º da mesma lei, por caracterizada a reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 185 a 224, em síntese, aos seguintes argumentos:

- registre-se, inicialmente, que a exigência de parte do pretense crédito tributário em comento está obstaculizada pelo instituto da decadência, tendo em vista que o lançamento somente ocorreu em 27 de novembro de 2008, e o ICMS é tributo constituído mediante lançamento por homologação, e, como tal, sujeito ao prazo quinquenal de decadência previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- se para os tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação, é evidente que decaiu o direito do Fisco Estadual lançar/constituir parte do pretense crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 26 de novembro de 2003;

- os créditos aproveitados são legítimos porquanto as mercadorias que foram acobertadas pelas notas fiscais tidas como inidôneas foram adquiridas antes desses documentos terem sido declarados como tais;

- o aproveitamento dos créditos de ICMS foi feito, portanto, de forma devida, haja vista que as notas fiscais que acobertaram as operações mercantis realizadas eram idôneas, já que impressas com autorização do Fisco;

- as mercadorias chegaram ao seu estabelecimento devidamente acobertadas pelas notas fiscais ora questionadas e foram entregues em depósito para formação de estoque e posterior alienação, tendo estas operações sido registradas através da emissão de notas ou cupons fiscais, nos termos da legislação tributária estadual;

- em seu estabelecimento a documentação obedece a toda uma tramitação interna, que pode ser assim sintetizada: as notas fiscais passam por sistema de conferência e registro em livros próprios, para, posteriormente, ser efetuado o pagamento da fatura;

- quando se adquire uma determinada mercadoria, não dispõe de meios para saber se aquela nota fiscal que a acoberta é ou não inidônea, muito menos tem condições de presumir se essa mesma nota fiscal se transformará em inidônea, após a sua emissão, em face de procedimento interno realizado pelo Fisco;

- promoveu consulta ao SINTEGRA/ICMS, a fim de verificar a situação cadastral dos contribuintes com os quais realizou operações mercantis, mas estes somente foram considerados "não habilitado" em data posterior a das operações;

- saliente-se, ainda, que as próprias telas em referência enunciam que o "documento fiscal emitido por esta inscrição gera crédito ao destinatário";

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a obrigação determinada pela legislação regulamentadora do ICMS é a de que o comprador ao receber a nota fiscal, formalmente em ordem exija da outra parte que apresente o documento comprobatório de sua inscrição na competente repartição fazendária, o que foi cumprido;
- logo, tendo sido diligente, não pode ser penalizada administrativamente;
- até o ato de cancelamento da inscrição, as informações são restritas ao Fisco, não sendo passado a terceiros qualquer tipo de informação;
- o Fisco a autuou sem ao menos verificar se a operação mercantil efetivamente se realizou, ou seja, se houve o ingresso das mercadorias;
- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;
- exigir que o contribuinte exerça o poder de polícia que não possui constitui afronta à Constituição Federal, pois como é cediço "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II da CF/88);
- neste sentido, não está autorizada a proceder a fiscalização de outras empresas;
- ora, ninguém pode ser sancionado senão "pelo delito que haja voluntariamente praticado ou concorrido para sua ocorrência";
- tal estranha, inexplicável e arbitrária maneira de agir da Fiscalização cria um estado de insegurança tão grande a ponto de não se poder mais comercializar, em território nacional, com a liberdade consagrada na Carta Magna;
- quando uma empresa se apresenta com intuito de vender seus produtos, apresenta nota fiscal com inscrição estadual concedida pela Administração Pública e inscrição no CNPJ, a adquirente não tem como adivinhar sua situação perante o Fisco (que, inclusive, autorizou a emissão do documento fiscal) em momento posterior;
- o efeito retroativo que pretende o Fisco atribuir aos atos declaratórios não encontra respaldo no campo jurídico. Isto porque o ato declaratório nada mais é do que uma espécie de ato administrativo;
- cita o Código Tributário Nacional, doutrina e jurisprudência sobre o tema;
- ora, se o Fisco não tinha como saber que as empresas emitentes das notas fiscais estavam ou viriam futuramente a estar em situação irregular é manifestamente absurdo presumir que a relação jurídica travada ocorreu com o claro objetivo de simular aquisição de mercadorias e/ou matérias-primas, para aproveitamento ilegal de crédito e, conseqüentemente, o não pagamento dos impostos devidos;
- todos os negócios jurídicos que deram origem à pretensão ora fustigada efetivamente ocorreram, o que autoriza o aproveitamento dos créditos;
- tal como já consignado, a doutrina e a jurisprudência são unânimes em afirmar que o direito ao aproveitamento do crédito independe até da comprovação do seu efetivo pagamento. Mesmo porque, para a cobrança desses créditos as Fazendas Públicas dispõem de instrumentos próprios;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- evidencia-se de forma cristalina o direito ao crédito do imposto, sob pena de, em não o permitir, ferir-se de morte o princípio constitucional da não cumulatividade;

- a imputação de que as notas fiscais descritas na Planilha 3 correspondem a notas fiscais provenientes de operações simuladas, não corresponde à verdade, tratando-se de mera presunção do Fisco;

- a alegação de que faltam elementos indicativos dos procedimentos internos adotados no recebimento das mercadorias não subsiste, vez que todas as notas fiscais apresentam carimbos "RECEPÇÃO" e carimbos com o nome da empresa e a assinatura do gerente, que correspondem ao controle interno de recebimento de mercadorias;

- eventuais diferenças no controle interno verificadas em algumas notas fiscais, constituem mecanismos tendentes a evidenciar os documentos fiscais de valor mais expressivo e propiciar um controle mais efetivo no recebimento das mercadorias e pagamento aos fornecedores;

- à época da aquisição das mercadorias consignadas nos documentos fiscais apontados na Planilha 3, não adotava o controle interno de recebimento de mercadorias informado à Fiscalização;

- as operações mercantis nelas descritas foram, em sua totalidade, escrituradas nos respectivos livros fiscais;

- o Fisco não pode desconsiderar as operações mercantis pela ausência de carimbos dos postos fiscais existentes no itinerário, esta somente representaria eventual falta de cumprimento de obrigação acessória;

- ademais, nem é possível afirmar com segurança que tais notas fiscais não foram apresentadas nos Postos de Fiscalização, pois, como cediço, os Postos Fiscais não carimbam todas as notas fiscais apresentadas;

- no campo do Direito Tributário as chamadas presunções têm sido veementemente combatidas;

- a imposição de severas penalidades com base em meras presunções afrontam o ordenamento jurídico estabelecido, emergindo clara e cristalina a necessidade de a Fiscalização comprovar suas suspeitas, abandonando a posição de tributar ou sancionar por indícios não suficientemente investigados, ilações despropositadas, com flagrante arbitrariedade;

- considerando que as notas fiscais apontadas pela Fiscalização contém os elementos indicativos dos procedimentos internos adotados e que, a ausência de carimbos dos postos fiscais existentes no itinerário das notas fiscais, em referência, não credencia o Fisco a presumir tratar-se o caso de operações simuladas com a finalidade de exigir tributos, há de ser reconhecida a insubsistência deste tópico da autuação;

- requer a perícia, indicando quesitos e assistente técnico;

- declarar, unilateralmente, que as operações mercantis consignadas nas notas fiscais descritas na Planilha 3 constituem operações simuladas é comportamento temerário do Fisco, desestabilizador das relações entre este e o contribuinte e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

derrogador dos direitos e garantias constitucionais, sobretudo porque a declaração de simulação está calcada em elementos insubsistentes;

- as evidências apontadas pela Fiscalização não tem o condão de descaracterizar as operações mercantis discriminadas na Planilha 3 e, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS está em consonância com a legislação de regência, restando indevido o estorno perpetrado pela Fiscalização;

- os créditos aproveitados são legítimos porquanto as mercadorias que foram acobertadas pelas notas fiscais apontadas na Planilha 3 realmente foram adquiridas;

- a doutrina e a jurisprudência são unânimes em afirmar que o direito ao aproveitamento do crédito independe até da comprovação do seu efetivo pagamento, mesmo porque, para a cobrança desses créditos as Fazendas Públicas dispõem de instrumentos próprios;

- em que pese seu empenho, ainda não foi possível localizar a 1ª via da nota fiscal listada na Planilha 2, por dificuldades operacionais;

- por oportuno, a fim de reafirmar a realidade das operações mercantis, junta o comprovante de pagamento da Nota Fiscal 003826;

- por fim, ainda que se conclua pela procedência do lançamento, o que se admite apenas para argumentar, clama pela aplicação do permissivo legal;

- destaca ponto do laudo do perito contábil que apresenta;

- discorre sobre as multas aplicadas por entender que estas tem caráter confiscatório e são descabidas e impróprias;

- apresenta seu inconformismo sobre a utilização da taxa Selic.

Ao final, requer:

- preliminarmente, face à ocorrência do instituto jurídico da decadência, que seja decotado do pretense crédito tributário, o período de 1º de janeiro a 26 de novembro de 2003, com a reformulação do pretense crédito tributário e a reabertura do prazo para apresentação de nova impugnação;

- seja deferida a prova pericial, cujos quesitos e assistente encontram-se formulados no "item IV.2" desta impugnação (art. 98, incisos III e IV, CLTA);

- seja julgado improcedente o lançamento por sua insubsistência fático-jurídica. Não prevalecendo este entendimento, o que se admite apenas para argumentar, requer sejam excluídas as multas, por sua total inaplicabilidade e exorbitância, ou, quando menos, que sejam reduzidas.

O Fisco se manifesta às fls. 334/345, refutando os argumentos apresentados pela defesa e apresentando novos documentos. Ressalta que o Auto de Infração nº 01.000150256.57, lavrado em 08 de julho de 2005, referente ao estabelecimento ora Impugnante e com irregularidades idênticas ao do caso em questão, foi parcelado e julgado procedente por unanimidade pelo Conselho de Contribuinte, conforme Acórdão nº 17.727/06.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 645/647 é juntado aos autos novo Auto de Infração contendo a reformulação do crédito tributário em razão da mudança do período de estorno da Nota Fiscal n.º 62.413 de maio para junho/2003 (Planilha 3).

A Impugnante comparece novamente aos autos, às fls. 651/652 e requer, em função da insegurança na determinação do valor do pretense crédito tributário apurado no Auto de Infração, novo esclarecimento quanto ao real valor apurado, vez que o aumento do crédito tributário anunciado não encontra amparo nas novas planilhas apresentadas.

O Fisco retorna aos autos às fls. 655/656 e assim se manifesta:

- preliminarmente, com o objetivo de dirimir as dúvidas levantadas pela Autuada em sua impugnação, esclarece que em uma análise mais atenta das Planilhas reformuladas 3, 4, 5 e 6 (fls. 346/351), verifica-se que os valores constantes dessas planilhas não são idênticos aos da fls. 10/14, inicialmente elaboradas;

- a reformulação do crédito tributário ocorreu em virtude de alteração no período de referência da Nota Fiscal n.º 62.413 para fins de estorno do crédito, pois, inicialmente a Fiscalização considerou o mês de maio/2003 para efeito de estorno, quando o correto é o mês de junho/2003;

- ao verificar-se os valores das colunas relativos a estes meses na Planilha 3 (fl. 346), constata-se que estes foram alterados, no entanto o valor total da planilha não alterou, pois o que houve foi a diminuição no mês de maio/03 e aumento no mês de junho/03 **no mesmo montante**. Em consequência da alteração na Planilha 3, da mesma forma as Planilha 4, 5 e 6, foram também modificadas nos meses de maio e junho/2003, sem, no entanto, alterar o total geral;

- conforme Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM, fl. 647, o processamento das alterações no crédito tributário foi realizado corretamente, bastando comparar os valores totais de ICMS e MR com os mesmos valores da fl. 05.

Ao final, reitera os argumentos anteriormente apresentados, quando da manifestação fiscal de fls. 334/345.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise da presente autuação a qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004 em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em:

1- notas fiscais declaradas inidôneas, inobservando o disposto no art. 69 c/c art. 70, inciso V, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso X;

2- notas fiscais sem a primeira via do respectivo documento, inobservando o disposto no art. 63 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa

Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

3- notas fiscais provenientes de operações simuladas, cujos documentos não correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento, fato evidenciado pelo falta de carimbos dos postos fiscais existentes no itinerário, bem como pela ausência dos elementos indicativos dos procedimentos internos adotados pela empresa no recebimento de mercadorias. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso IV.

A Multa Isolada capitulada no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foi majorada em 100% (cem por cento) nos termos do art. 53, § 7º da mesma lei, por caracterizada a reincidência.

### **Da Perícia**

A Impugnante pleiteia também a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos e apresenta assistente técnico:

“- queira o Sr. Perito verificar se houve o pagamento das operações mercantis descritas nas notas fiscais apontadas na Planilha 3;

- a partir da análise de toda a documentação fiscal da Impugnante (LRS, LRE, Livro de Apuração e outros), referente ao período fiscalizado, pode-se afirmar que houve simulação das operações mercantis discriminadas nos documentos fiscais relacionados na Planilha 3?”

Contudo, a análise do pedido de realização de prova pericial restou prejudicada uma vez que a própria Impugnante acosta aos autos laudo pericial de fls. 244/262 e laudo complementar de fls. 319/322.

Ainda que assim não fosse, verifica-se que, segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento

ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ademais, os quesitos propostos pela Impugnante, como se verá da análise do mérito, constituem matéria de prova que ela mesma deveria ter apresentado, pois não há necessidade de prova pericial para trazer aos autos, por exemplo, documentos que comprovem o pagamento das operações mercantis. Tais documentos pertencem à própria Impugnante.

Verifica-se assim configuradas as disposições contidas no art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008 que assim dispõe:

“Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....  
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

.....  
II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

.....”

Não bastassem todos estes fundamentos tem-se no caso em tela que os quesitos apresentados pela Impugnante poderiam ter sido por ela própria respondidos.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

### **Do Mérito**

Antes de se adentrar ao mérito das exigências propriamente dito, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 26 de novembro de 2003, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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

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

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2009.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27 de novembro de 2008 (fl. 04), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2003, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

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

Para melhor visualização da matéria passa-se a análise individualizada de cada ponto do Auto de Infração.

**Item 2.1 do Auto de Infração – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS originário de notas fiscais declaradas inidôneas, inobservância do disposto no art. 69 c/c art. 70, inciso V, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso X do art. 55 da mesma lei, majorada em 100% (cem por cento), no tocante às infrações praticadas a partir de dezembro de 2002.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Anexo 1 do Auto de Infração em exame (fl. 08) relaciona, dentre outros dados, o número e a data de emissão das notas fiscais cujos créditos foram glosados, bem como a data da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado.

As telas do SICAF que contém informações vinculadas à reincidência, conforme PTAs que compõem a Planilha 7 (fl. 16), são ratificadas por dados do SICAF (fls. 169/182).

As publicações de todos os atos declaratórios se deram antes da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal que é de 06 de novembro de 2008.

Ademais, do exame das 07 (sete) notas fiscais relativas a esta infração, acostadas às fls. 21, 22, 35/37, 42 e 43, a ausência de carimbo de postos fiscais.

No tocante aos créditos provenientes das notas fiscais relacionadas na Planilha 1 (fl. 9), a vedação a créditos dessa natureza está expressamente contida no inciso V do art. 70 do RICMS/02:

No caso dos autos, como já visto, a ação fiscal se iniciou no dia 06 de novembro de 2008 e os atos declaratórios foram regularmente publicados no Diário Oficial do Estado – “Minas Gerais”, anteriormente a esta data. Portanto, considerando-se a data da publicação do ato declaratório que tornou público o ato administrativo que considerou inidôneos os documentos fiscais de cujo crédito trata o presente lançamento, em confronto com a data em que se iniciou a ação fiscal, a Impugnante teve tempo para promover o recolhimento do ICMS sem as multas exigidas pelo Auto de Infração em epígrafe.

Efetivamente o ato declaratório apenas torna público um vício preexistente nos documentos fiscais e, no caso em tela, foi publicado após a emissão das notas fiscais questionadas. No entanto, vale ressaltar que o Auto de Infração somente foi recebido pela Impugnante em 27 de novembro de 2008, ou seja, também após a publicação dos atos declaratórios.

O ato declaratório de inidoneidade decorre de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, providenciado nos termos do art. 1º da Resolução nº 1.926/89, quando detectada a ocorrência de quaisquer das situações arroladas no art. 3º da referida Resolução.

São pacíficos na doutrina os seus efeitos “*ex tunc*”, pois não é o ato em si que impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde sua emissão.

O ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação que não é nova, não nascendo essa com a publicação do mesmo no Diário Oficial do Estado, a qual somente visa tornar pública uma situação preexistente.

Consiste em ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, explicita a existência do que já existia, possuindo natureza declaratória e não natureza normativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O entendimento acima esposado acerca dos efeitos dos atos declaratórios de inidoneidade está inclusive presente em inúmeros julgados desta Casa.

De conformidade com o disposto no art. 4º da Resolução nº 1.926/89, é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal inidôneo ou falso promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, desde que assim o faça antes da ação fiscal.

O procedimento fiscal encontra-se respaldado nos arts. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e 30 da Lei n.º 6.763/75 que assim dispõem:

### “Lei Complementar n.º 87/96

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.

### Lei Estadual n.º 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.”

Ademais, pelo art. 70, inciso V do RICMS/MG, apenas podem ser acatados créditos destacados em notas fiscais declaradas inidôneas quando demonstrado que houve recolhimento do imposto. Tal prova não veio aos autos.

Assim, o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto. A legislação é clara ao condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à idoneidade do documento respectivo.

Ressalte-se ainda as disposições contidas no art. 135 do RICMS/02, *in verbis*:

“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.”

Portanto, legítimo é o estorno dos créditos indevidamente apropriados e a cobrança do ICMS correspondente, ressalvando-se prova concludente de que o imposto

devido pelo emitente tenha sido integralmente pago. No presente caso, constatou-se que as notas fiscais levadas a registro pela Impugnante foram emitidas em situação irregular.

Insta destacar que a penalidade isolada exigida com base no inciso X do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, foi majorada em 100% (cem por cento) face à constatação da reincidência. Para comprovar a reincidência da infração ora em exame, o Fisco juntou aos autos as telas do SICAF de fls. 169/182 que se referem a processo em que houve exigência da mesma penalidade.

Ademais, os documentos de fls. 659/663 também confirmam a constatação de reincidência.

**Item 2.2 do Auto de Infração – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS em face da falta da primeira via do documento, inobservância do disposto no art. 63, procedimento vedado pelo art. 70, inciso VI, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mesma lei.**

O estorno relacionado ao item 2.2 do Auto de Infração e elencado no Anexo de fl. 09 está fundamentado na falta da apresentação da primeira via da nota fiscal escriturada no livro Registro de Entradas.

Importante destacar que o Fisco, em duas ocasiões, solicitou da Impugnante a apresentação da nota fiscal, ou seja, por meio do Auto de Início de Ação Fiscal e pela intimação de fl. 06. Porém o documento não foi exibido e, mesmo na peça de defesa, a Impugnante alega que não conseguiu encontrá-lo.

Embora de exibição obrigatória, a Impugnante não apresentou, mesmo após intimada, a primeira via da nota fiscal escriturada no livro Registro de Entradas, relacionadas à fl. 09.

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;

....."

Registre-se que a apresentação da primeira via da nota fiscal, objeto da autuação, legitimaria o crédito apropriado, mas a defesa não trouxe qualquer documento neste sentido.

Este é um bom exemplo de que, apesar do 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 a primeira via da nota fiscal que possibilitaria 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.

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 da primeira via da nota fiscal que deu origem ao referido crédito 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.

Neste sentido a Impugnante apresenta o boleto de fl. 290. Contudo, o valor deste boleto não coincide com o valor da operação consignado na nota fiscal correspondente. Ademais, o estabelecimento sacado mencionado no boleto é a matriz da Impugnante o que diverge do estabelecimento que registrou a entrada.

A nota fiscal objeto da exigência teve registro em 03 de novembro de 2003 e a penalidade exigida passou a vigorar exatamente a partir de 1º de novembro de 2003 na forma estabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 14.699/03.

**Item 2.3 do Auto de Infração – Aproveitamento indevido de créditos de ICMS originário de notas fiscais provenientes de operações simuladas, cujos documentos não correspondem a uma entrada de mercadorias no estabelecimento, fato evidenciado pela falta de carimbos dos posto de fiscalização existentes no itinerário, bem como pela ausência dos elementos indicativos dos procedimentos internos adotados pela Impugnante no recebimento de mercadorias (carimbos próprios e assinaturas), conforme atestado pelo Fisco em diligência junto ao estabelecimento. Feito fiscal embasado no art. 62, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso IV do art. 55 da mesma lei.**

O cerne da questão consiste em verificar se efetivamente ocorreram as operações retratadas nos documentos listados no Anexo do Auto de Infração (fls. 10/11).

Importante registrar que aqui não se fará divagações acerca da chamada “Simulação”. Isto porque, independentemente de ter ou não havido simulação, deve-se perquirir é a efetividade das operações realizadas à luz da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 87/96.

A vedação aos créditos provenientes das notas fiscais relacionadas na Planilha 3 (fls. 10/11), decorre do princípio da não cumulatividade, consagrado na Carta Magna, traduzido no art. 62 do RICMS/02, o qual consiste, via de regra, em compensar o valor do ICMS devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviço, com o montante cobrado nas operações anteriores, desde que a elas vinculadas, ou seja, ao contribuinte é garantido o direito de se creditar

do imposto devido nas operações de entrada de mercadorias, desde que esse crédito esteja vinculado às aquisições de mercadorias destinadas à sua revenda.

Conforme se observa, a legitimidade do crédito e a idoneidade do documento não estão condicionadas apenas à simples emissão do documento e à sua escrituração nos livros fiscais. O direito à compensação impõe a existência de duas outras condições igualmente importantes: a efetividade da operação – circulação - e a vinculação entre as operações (aquisição/entrada - para - revenda/saída).

Conforme se extrai da autuação foram dois os motivos que levaram o Fisco a concluir pela não realização das operações, a saber:

1º) ausência de carimbo de postos fiscais nas notas fiscais;

2º) falta de carimbos próprios e assinaturas dos responsáveis pelo recebimento das mercadorias no estabelecimento da Impugnante.

Depreende-se do exame das notas fiscais cujos créditos foram estornados que nenhuma delas contém o carimbo do fisco Mineiro. Destaque-se que as empresas emitentes destes documentos localizavam-se, à época das operações, nos municípios de Belo Horizonte e Contagem, sendo que a destinatária dos produtos encontrava-se estabelecida em Juiz de Fora. Tal fato comprova que os citados documentos deveriam conter carimbos dos postos de fiscalização localizados em Juiz de Fora e Moeda.

Lembre-se que a passagem pelo postos de fiscalização é dever do contribuinte.

Ademais, a Impugnante poderia ter comprovado a circulação das mercadorias com o fim de demonstrar a efetividade das operações realizadas e a correção do aproveitamento do crédito.

Da análise da documentação constantes nos autos pode-se concluir que ditas “operações de circulação de mercadorias”, de fato, não ocorreram. Não houve entrada de mercadoria, nem real, nem simbólica.

Do “Relatório de Verificação de Rotinas Relativas ao Recebimento de Mercadorias” (fls. 47/48), extra-se que a Impugnante exerce um rigoroso controle interno no recebimento de mercadoria.

Em relação aos controles internos utilizados no estabelecimento é importante ressaltar que a própria Impugnante faz referência a eles na peça defensiva ao afirmar, textualmente, que: *“no estabelecimento da autuada, a documentação obedece a toda uma tramitação interna, que pode ser assim sintetizada: as notas passam por um sistema de conferência e registro em livros próprios, para, posteriormente, ser efetuado o pagamento da fatura”* (fl. 181).

Atendo-se especificamente ao Relatório de fls. 47/48 se constata que a “tramitação interna” adotada pela Defendente no recebimento de mercadorias, inclusive a recebida em transferência, obedece aos seguintes passos:

1º) conferência entre as notas fiscais e os pedidos correspondente, realizada pelo encarregado-conferente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2º) confronto entre as mercadorias recebidas e o respectivo documento fiscal (conferência física), realizada pelo encarregado-conferente, com a aposição do carimbo de “RECEPÇÃO”, (fl. 48);

3º) digitação dos documentos fiscais realizada pelo digitador, com a aposição do carimbo “LANÇADO”, o qual contém a identificação da loja (fl. 48);

4º) emissão do Boletim de Entrada/Saídas e conferência com os documentos de entradas correspondentes, realizada pelo Gerente operacional, com a aposição do carimbo personalizado e a respectiva assinatura de próprio punho (fl. 48), bem como a assinatura do gerente que acompanhou o trabalho do Fisco;

5º) no final do expediente, os documentos são “vistados” pelo gerente operacional, acondicionados em envelopes pardos e remetidos para a Central – em Contagem – e as informações referentes aos documentos fiscais (resultante da digitação) são armazenadas em arquivos eletrônicos e transmitidas para a Central, via “on line”.

A análise dos principais elementos indicativos dos controles internos, tais como: “vistos de conferência”, carimbos de “recepção” e “lançado” e assinatura do gerente, permite a identificação dos documentos que correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria (entrada real), senão veja-se:

- Visto de conferência – Do exame dos documentos anexados às fls. 19, 32, 36, 38 e 44 verifica-se que estes não possuem qualquer vestígio de conferência ou classificação. Para comprovação desta afirmação basta confrontar os documentos das fls. 19, 32, 36, 38 e 44 com os anexados a manifestação fiscal para perceber a ausência dos “traços” indicativos do “visto” (vide os campos: natureza da operação, CFOP, remetente, endereço, CEP, valor total da nota).

- Carimbo de “LANÇADO” - A ausência deste elemento pode ser observada em todos os documentos objeto da autuação - fls. 19, 32, 36, 38 e 44, diferentemente dos demais documentos de entrada examinados onde se constata a existência do carimbo em todos eles.

- Carimbo de “RECEPÇÃO” - Note-se que o carimbo apostado nas notas fiscais relativas às entradas objeto de autuação (fls. 19, 32, 36, 38 e 44) não possui a identificação da “Loja”, mas o mesmo carimbo foi utilizado tanto nos documentos fiscais, objeto desta autuação quanto em outras lojas.

É importante ressaltar que, quando da verificação dos documentos de entrada, o Fisco teve acesso aos “Boletim de Entradas/Saídas” referente ao dia 10 de maio de 2003, por meio dos quais se observa que todos os documentos correspondentes às reais operações (Entradas, Saídas, Transferências) se encontram registrados, tanto no referido Boletim quanto no LRE – exceto em relação à Nota Fiscal n.º 000754, única nota do mês de maio objeto de estorno, anexada à fl. 44.

- Assinatura do gerente – Quanto a este quesito, cumpre ressaltar que há divergência entre as assinaturas consignadas nos documentos relativos às operações objeto de autuação (fls. 19, 32, 36, 38 e 44) e as referentes às entradas reais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na tentativa de comprovar que os emitentes das notas fiscais apontadas no Auto de Infração eram efetivos e constantes fornecedores da empresa, a Impugnante anexou aos autos “Acordo de Condições de Compra e Fornecimento”. Assim, a juntada destes documentos apenas comprova um acordo de vontades e não a regularidade das operações questionadas.

A Defendente foi intimada a comprovar os pagamentos dos fornecedores (fls. 06) e juntamente com a impugnação foram carreados os documentos que objetivam demonstrar o pagamento das operações relativas ao estorno de crédito das notas fiscais objeto da autuação.

Examinado tais documentos (“Aviso de Débito em Conta Corrente” e “Boleto Bancário”), percebe-se:

1) o Aviso de Débito de fl. 294 não vincula os supostos pagamentos às notas em epígrafe, o mesmo em relação aos boletos. Alerta-se, no entanto, que sequer a Impugnante comprovou o transporte das mercadorias descritas nestes documentos, muito embora conste expresso nas notas fiscais operações em que o transporte tenha se dado com cláusula FOB (fls. 23, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 34, 44 a 51);

2) chama a atenção o fato de que o valor dos boletos (fls. 296, 298, 300, 303, 305, 307 e 311) não coincide com o valor da operação consignado na nota fiscal objeto da autuação correspondente. Ademais, mesmo se os boletos contivessem o idêntico valor da operação, o estabelecimento “sacado” mencionado em todos os boletos sempre é a matriz da empresa, o que diverge do estabelecimento que registrou as entradas.

Estes dados permitem a conclusão de que não houve comprovação de pagamento das notas fiscais inseridas no Anexo do Auto de Infração objeto deste item.

Sustenta a Impugnante que, para dar cumprimento e aplicação ao princípio da não cumulatividade aproveitou os créditos aqui discutidos.

O princípio da não cumulatividade opera-se plenamente quando um contribuinte *“na medida em que pagou pelo ICMS ao adquirir o produto, com o valor do tributo já inserido no preço da mercadoria”*, compensa o valor posteriormente quando da operação de venda.

Ocorre nestes autos é que a Impugnante não demonstrou que tenha pago pela operação mercantil. Ou seja, neste processo não restou demonstrado que a Impugnante tenha pago o valor do imposto de cujo crédito se apropriou. Não conseguiu a Defendente, em nenhum momento no presente processo, provar que pagou o ICMS embutido no preço das mercadorias que adquiriu e de cujo crédito se apropriou.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal:

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

.....  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

.....”

A interpretação do dispositivo acima transcrito conduz à conclusão que o contribuinte deve compensar o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria com o imposto cobrado na operação anterior.

Assim, já no texto constitucional, existem dois pressupostos básicos para o cumprimento do princípio da não-cumulatividade, quais sejam, deve haver efetivamente uma operação anterior e deve ter sido cobrado o imposto nesta operação.

Portanto, para que se proceda ao creditamento do imposto deve ficar provada a existência de uma operação anterior, o que não restou demonstrado nestes autos e, que o imposto foi cobrado nesta operação. Como a Impugnante não alcançou demonstrar que tenha havido uma operação anterior, tão pouco que pagou aos pretensos remetentes pelas mercadorias adquiridas, não estão atendidos os pressupostos para justificarem o creditamento do ICMS como por ela efetivado.

Frise-se que o lançamento em questão refere-se à constatação de recolhimento a menor do ICMS, proveniente de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos a notas fiscais que não corresponderiam à efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento.

Cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Acrescente-se que o princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, está descrito no próprio texto constitucional, como visto acima. Entretanto, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Carta Magna de 1988, estabelece que caberá a lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atendendo a esta premissa da Constituição Federal, encontra-se o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, que preceitua:

"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."

Esta norma insculpida na lei complementar encontra-se reproduzida no art. 30 da Lei nº 6.763/75, que dispõe:

"Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação."

**Efeitos de 1º/11/1996 a 29/12/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 12.423, de 27/12/96 - MG de 28:**

"Art. 30- O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação."

Verifica-se assim que o lançamento ora analisado encontra-se amparado no art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96 e no art. 30 da Lei nº 6.763/75.

Tratando-se a questão de matéria de prova destaca-se que para verificação da autenticidade dos créditos apropriados pela Impugnante, o Fisco, antes da autuação, a intimou a apresentar a comprovação inequívoca dos pagamentos efetuados pelas operações descritas nas notas fiscais objeto do presente lançamento.

Assim, embora a Impugnante tenha sido intimada, não trouxe qualquer comprovação da efetiva liquidação das mercadorias constantes nos documentos fiscais questionados.

A penalidade isolada aplicada encontra-se perfeitamente adequada ao caso dos autos e foi calculada nos estritos termos do inciso IV do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a saber:

"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:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - por utilizar crédito do imposto decorrente de registro de documento fiscal que não corresponda à utilização de prestação de serviço ou ao recebimento de bem ou mercadoria - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

....."

Portanto, verifica-se que a infringência à legislação tributária está caracterizada e, não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidi-la, devem ser mantidas as exigências constantes do Auto de Infração.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa "SELIC", cabe ressaltar que a medida também se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei nº 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

"Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

"Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora, já eram previstos pela Resolução nº 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº 2.816, de 23 de setembro de 1996, introduzindo a taxa "SELIC" como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A precitada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6.763/75, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”.  
(Editora Resenha Tributária, p. 77).

Deixa-se de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão julgador, conforme previsto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Pede ainda a Impugnante o acionamento do permissivo legal constante do art. 53, §3º da Lei nº 6.763/75, que estabelece poder ao órgão julgador administrativo para reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, mas também estabelece requisitos e condições para que este mister possa ser efetivado. Cabe aqui a verificação do inteiro teor tanto do próprio § 3º retro citado, quanto dos §§ 5º e 6º do art. 53, por conterem estes os requisitos impeditivos do acionamento do permissivo legal. Senão veja-se:

**“CAPÍTULO XIV**

**Das Penalidades**

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....  
§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.  
.....

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
- 4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
- 5) de aproveitamento indevido de crédito;
- 6) de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecurável na esfera administrativa, relativamente à infração anterior." (grifos não constam do original)

Com base no dispositivo legal supracitado verifica-se a impossibilidade de acionamento do permissivo legal ao caso em tela, uma vez estar a infração atrelada à falta de pagamento do imposto que também é exigido no lançamento em apreciação.

Acresça-se ainda o fato de que, com relação à irregularidade do item 2.1 do Auto de Infração para a qual se exige a Multa Isolada com base no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esta foi majorada em 100% (cem por cento) face à constatação da reincidência. Para comprovar a reincidência da infração ora em exame, o Fisco juntou aos autos as telas do SICAF de fls. 169/182 que se referem a processo em que houve exigência da mesma penalidade.

Ademais, os documentos de fls. 659/663 também confirmam a constatação de reincidência.

Assim, com relação a esta penalidade, também por esta razão é impossível o acionamento do permissivo legal.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Portanto, corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e das multas isoladas previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, conforme Auto de Infração de fls. 645/646. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Thiago Luis Barbosa Rocha. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**