

Acórdão: 16.209/03/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010109277-51  
Impugnante: Frisul Frigorífico Sul Mineiro Ltda  
Proc. S. Passivo: Francisco de Barros Mello Neto/Outros  
PTA/AI: 01.000141448-06  
Inscr. Estadual: 460.068452.00-50  
Origem: DF/ Pouso Alegre

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENEFÍCIO FISCAL – RESOLUÇÃO 3.166/01.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que decorrentes de operações interestaduais de mercadorias, com incentivos fiscais não reconhecidos através de Convênio pelo Estado de Minas Gerais. Não se considera cobrado, para efeitos da não-cumulatividade do ICMS, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e LC 24/75. Procedimento fiscal respaldado, ainda, pelo artigo 62, § único, do RICMS/96 e Resolução n.º 3.166/01. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, conforme reformulação do crédito tributário proposta pela Auditoria Fiscal.

**ICMS – APURAÇÃO INCORRETA.** Constatado recolhimento a menor de imposto em virtude da transposição a maior de crédito de ICMS do Livro Registro de Entradas para o Livro Registro de Apuração do ICMS. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos exercícios de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, por ter deixado de efetuar os estornos de créditos nos termos do inciso VI, do artigo 71, do RICMS/96 e, ainda, recolhimento a menor do ICMS, no mês de dezembro de 1999, tendo em vista a transposição a maior de crédito de ICMS do Livro Registro de Entradas para o Livro Registro de Apuração do ICMS. Exige-se ICMS e MR.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 4.617 a 4.636, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 4.816 a 4.827.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 4.830, que resulta na apresentação de documentos de fls. 4.831 a 4.835.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 4.836 a 4.847, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir do crédito tributário as notas fiscais de fls. 4.788 e 4.789.

---

### ***DECISÃO***

#### **Das Preliminares:**

##### **Da Decadência**

A Autuada argumenta que o crédito tributário relativo ao período de 01.01.97 a 31.08.97 é inválido pois estaria alcançado pela prescrição prevista no artigo 174 do CTN, que transcreve.

No entanto, o mencionado dispositivo legal cuida da ação para cobrança do crédito tributário, que prescreve em 05 (cinco) anos contados da data de sua constituição definitiva e não da constituição do crédito pela Fazenda Pública. Confundiu-se, portanto, o defensor da Autuada, que ao que tudo indica queria, na verdade, alegar que o crédito relativo àquele período estaria alcançado pela decadência, ou seja, que estaria extinto o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco. Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do mesmo diploma legal.

Ou seja, o tempo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 5 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte. O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

Reiterando, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado pelo art. 173, I do CTN, que para tanto, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4.º, do mesmo diploma legal acima citado, quanto ao montante não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN.

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

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao exercício de 1997, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/2003.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada do AI aos 19.12.2002, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente àquele período, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo. Não assiste, portanto, razão à Impugnante.

### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Autuada ressalta que há um vício insanável, que torna nulo todo o ato jurídico e inválido o crédito tributário apurado.

Respalda seu argumento no fato de que o Fisco considerou como base de cálculo em setembro de 1999 a nota fiscal n.º 010283 de 10.09.99 emitida para transferência de crédito mediante autorização da AF/II Ouro Fino, sendo que aos 15.10.99 a operação foi desautorizada pelo Chefe da Repartição, o que resultou na emissão da nota fiscal de entrada n.º 010711 no mês de outubro/99 com o objetivo de recuperar o crédito mencionado na nota fiscal 010283, uma vez que o cancelamento desta última resultaria inevitavelmente em rasuras nos livros fiscais.

Entende que em função de ter desconsiderado o cancelamento da operação, ao estornar os créditos recompondo a conta gráfica o Fisco gerou um saldo devedor inexistente no mês em que a transferência de crédito foi registrada, o que segundo seu entendimento invalida todo o lançamento e conseqüentemente anula o crédito tributário, que foi obtido de maneira irregular.

Da análise dos documentos que instruem os autos, extrai-se que o Fisco tomou como ponto de partida na Verificação Fiscal Analítica – VFA, a cópia fiel da conta gráfica, considerando os lançamentos tal como constam nos livros fiscais escriturados pelo contribuinte (ver a Cópia Fiel do exercício de 1999 às fls. 30/34 comparada com as cópias dos RAICMS dos meses de setembro e outubro/99 às fls. 4674 (verso)/4675 e 4679/4680).

Se o contribuinte entende que os lançamentos que efetuou em sua escrita fiscal relativos à transferência de crédito cuja operação foi desautorizada pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Administração Fazendária não devem ser computados na recomposição da conta gráfica levada a efeito pelo Fisco, é direito seu pleitear a desconsideração de tais valores, apresentando documentos que comprovem suas alegações, a teor do disposto no artigo 84 da CLTA/MG.

Entretanto, a análise de tal pleito se fará por ocasião da apreciação do mérito. Uma vez que o Fisco efetuou a recomposição da conta gráfica a partir da escrituração levada a efeito pelo próprio contribuinte, não se verifica a ocorrência do alegado “vício insanável” que poderia causar a nulidade do Auto de Infração, razão pela qual não deve prosperar a preliminar argüida.

### Do Mérito

Trata o presente Auto de Infração da exigência de ICMS e MR em virtude de aproveitamento indevido de créditos do ICMS, uma vez que decorrentes de operações interestaduais de mercadorias, nos exercícios de 1997 a 2002, com incentivos fiscais não reconhecidos através de Convênio pelo Estado de Minas Gerais (o imposto destacado nas respectivas notas fiscais não fora recolhido em sua totalidade na origem, apesar de corretamente destacado). O Auto de Infração exige também a diferença de ICMS apurado em VFA acrescido de MR devido à transposição a maior de crédito de ICMS do Livro Registro de Entradas para o Livro Registro de Apuração do ICMS no mês de dezembro de 1999.

A planilha de fls. 70/336 relaciona fornecedores, notas fiscais, datas de emissão, base de cálculo, alíquotas destacadas (12%), valores creditados, valores de crédito presumido concedidos na origem, valores de crédito admitidos, valores estornados e identificação das normas legais que concederam o benefício na origem sem respaldo do CONFAZ e/ou item da Resolução 3.166/01 em que estas normas se encontram relacionadas.

Instruem ainda os autos cópias do RAICMS do período fiscalizado (fls. 407/514), dos LRE (fls. 516/1370), das notas fiscais objeto da autuação (fls. 1371/4616), bem como cópias de Decretos/Termos de Acordos concedendo benefícios sem vinculação a Convênios do CONFAZ editados/celebrados nos Estados de origem (fls. 337/386).

A partir dos valores de estorno apurados na planilha retrocitada, o Fisco efetuou a recomposição da conta gráfica conforme quadros demonstrativos de fls. 10/69, sendo que no mês de dezembro/99 efetuou também o estorno do valor de R\$1.738,81 transposto a maior do LRE para o RAICMS.

Tem-se que a transposição de crédito a maior para o RAICMS no mês de dezembro/99, que resultou na apuração de valor a menor do imposto a recolher no período, está evidenciada às fls. 395 e 404 dos autos, em que se encontram cópias do Livro Registro de Entradas e do Livro Registro de Apuração do ICMS relativos ao mês de dezembro de 1999, sendo portanto correta a exigência fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto aos estornos de créditos demonstrados na planilha de fls. 70/336, a matéria encontra-se fundamentada na CF/88, que assim determina: (princípio da não-cumulatividade):

"Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

(...)

b) 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;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá o 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" (grifos nossos).

(...)

Em relação à concessão de benefícios fiscais, a CF/88 prescreve:

"Art. 155 -

(...)

XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

g - regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos ou revogados" (grifos nossos)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela CF/88, dispõe sobre a necessidade de celebração e ratificação de convênios pelos Estados e Distrito Federal, para a concessão de benefícios fiscais.

O artigo 62 do RICMS/96, vigente no período de 01.08.96 a 14.12.02, por sua vez, tratava da não cumulatividade do imposto, rezando que:

"Art. 62 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado". (grifamos)

E ainda, no artigo 68, o Decreto regulamentar mencionado determinava que “o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou prestação”

A partir de 30.07.99 através do Decreto 40.508/99 foi acrescido ao artigo 62 do RICMS/96 o parágrafo único, dispondo expressamente que:

Parágrafo único - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea g do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal".

Nesse sentido, verifica-se que os dispositivos regulamentares supracitados encontram-se em perfeita consonância com os preceitos constitucionais da não-cumulatividade do ICMS, bem como em relação ao dispositivo constitucional que reza a respeito da concessão de benefícios fiscais.

A Resolução nº 3.166/01 foi editada apenas com o objetivo de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar o Fisco quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados, conforme os fatos motivadores da aludida Resolução.

Assim sendo, constata-se que a referida Resolução apenas veio reforçar os dispositivos constitucionais e regulamentares existentes anteriormente. Neste sentido já se manifestou por diversas vezes o órgão fazendário encarregado da orientação tributária – DOET/SLT/SEF, como por exemplo nas Consultas de Contribuintes 059/03, 143/02, 144/02 e 081/02.

Abaixo transcrevemos para ilustrar a posição assumida pela Fazenda Pública mineira em relação ao tema, trecho da resposta dada pelo órgão encarregado às Consultas de Contribuinte n.º 143/144/02:

“Consultas 143/144/02

Resposta:

1) A teor do disposto na alínea "g" do inciso XII, § 2º do artigo 155 da Constituição de 88, bem como do inciso I do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, do artigo 225 da Lei estadual nº 6.763/75 e do parágrafo único do artigo 62 do RICMS/96, aprovado pelo Decreto estadual nº 38.104/96, a concessão de crédito presumido e outros *benefícios* fiscais há de ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acordada entre os Estados e o Distrito Federal, sendo prevista em Convênio ICMS.

Concedido fora desta condição não obriga ao Estado destinatário do produto suportar como crédito de ICMS a parcela correspondente ao *benefício* inadequadamente previsto na legislação do Estado de origem.

Isso, independentemente da existência da Resolução 3.166/01 e de seu Anexo Único.

Dessa forma, tal Resolução tem caráter informativo no que se refere à vedação em questão e procedimental no que se refere às medidas a serem tomadas pelo Fisco mineiro.

Os créditos estornados pelo Fisco no período compreendido entre janeiro/97 e junho/98, bem como parte dos créditos estornados após esta data até maio/99, compreendem créditos relativos a imposto que não foi cobrado na origem em função de benefícios concedidos aos remetentes situados nos Estados de Goiás (através de Termos de Acordos) e Mato Grosso do Sul (através do Decreto Estadual 6.383/92, alterado pelos Decretos 8001/94 e 9.247/98), que embora não tenham sido listados na Resolução 3.166/01 não tem respaldo em Convênios do CONFAZ (cópias desta legislação foram anexadas pelo Fisco às fls. 337/386). Os demais créditos estornados são relativos a imposto que não foi cobrado na origem em função de benefícios concedidos aos remetentes, listados nos itens 2.21, 8.1, 4.13 e 9.11 da Resolução 3.166/01.

Ressalte-se que o parágrafo único do artigo 1º da mencionada Resolução dispõe expressamente que “o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Gerais, na conformidade do disposto no caput, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução”.

Os estornos procedidos pelo Fisco estão, portanto, devidamente respaldados pela legislação tributária.

Faz-se necessário, neste momento, analisar a argumentação do contribuinte no que se refere aos lançamentos por ele realizados na escrita fiscal, relativos às notas fiscais de n.º 010283 de 10.09.99 e de n.º 010711 de 27.10.99.

Tais lançamentos constam do RAICMS do contribuinte às fls. 4674(verso) e 4679/4680. No mês de setembro/99 foi efetuado o lançamento do valor de R\$1.820.000,00 no campo “OUTROS DÉBITOS”, a título de transferência de crédito; no mês de outubro/99 consta o lançamento do mesmo valor de R\$1.820.000,00 no campo “OUTROS CRÉDITOS”, vinculado à observação “Ofício SEF/UF O.Fino/GAB/055”.

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme documentação anexada às fls. 4788/4790, verifica-se que a nota fiscal de n.º 010283 de 10/09/99 foi emitida para transferir crédito de ICMS a outro contribuinte mineiro, e traz em seu corpo parecer com o “DE ACORDO” do Chefe da Repartição Fazendária de Ouro Fino, aposto na mesma data em que o documento foi emitido; de outro lado, no campo reservado ao Fisco, traz observação aposta também pelo Chefe da Repartição cancelando aos 15.10.99 o parecer de sua autoria anteriormente exarado. As razões do cancelamento estão expostas no “Ofício SEF/UF O.Fino/GAB/055” sem data, de fls. 4790. Por sua vez, a nota fiscal de entrada n.º 010711 de 27/10/99, traz em seu corpo menção expressa ao ofício retromencionado, que cancelou a autorização para a transferência de crédito pleiteada pelo contribuinte.

Conclui-se, portanto, que a operação de transferência de crédito não se efetivou por decisão da própria repartição fiscal que inicialmente havia chancelado a operação, embora a nota fiscal para o débito do imposto a ser transferido já houvesse sido emitida e tal débito lançado no RAICMS do período. Tem razão, portanto, o contribuinte, quando alega que o cancelamento da operação de transferência de crédito deve ser levado em conta na recomposição da conta gráfica, uma vez que este fato altera o crédito tributário apurado pelo Fisco e comprovadamente a operação não se concretizou. Para tanto, deve-se levar em conta que ao cancelar um parecer que havia autorizado uma transferência de crédito em mês anterior, a Repartição Fiscal responsável assumiu o ônus de efetuar as devidas verificações para certificar-se que referido crédito não fora apropriado pelo destinatário (contribuinte mineiro) que dele se beneficiaria caso a operação se concretizasse normalmente.

As outras operações de transferência de crédito que se efetivaram no decorrer do período fiscalizado não impedem que o Fisco verifique dentro do prazo decadencial a legitimidade dos créditos apropriados pelo contribuinte, conforme disposição contida no inciso II do artigo 20 do Anexo XXI do RICMS/96: “O disposto neste Anexo ... II - não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem a homologação dos lançamentos efetuados pelo contribuinte”.

Por sua vez, as alegações de boa fé e ausência de dolo não tem guarida na legislação tributária, a teor do que dispõe o artigo 2º da CLTA/MG e o artigo 136 do CTN. Desta forma, impossível atender a solicitação da Impugnante para que lhe seja garantido o direito de usufruir mesmo que tardiamente da moratória concedida através da Lei 14062 de 20 de novembro de 2001, mesmo porque o prazo para requerimento do benefício encerrou-se aos 31/01/02, conforme item 1, do § 2º, do artigo 21 da Lei 14062/01, não havendo previsão legal para sua dilatação.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da Resolução 3.166/01 por violação ao princípio da não cumulatividade, devem ser colocadas em foro próprio, uma vez que não cabe ao CC/MG apreciar tal questão (artigo 88 da CLTA/MG).

Ressalte-se ainda que o Convênio ICMS 58/01 que alterou o Convênio ICMS 100/97 transcrito em parte pela Impugnante autoriza os Estados e Distrito Federal a conceder benefícios fiscais (redução da base de cálculo e isenção) aos produtos que menciona em operações internas, não se prestando a validar os benefícios



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concedidos aos contribuintes pelos Estados remetentes das mercadorias em operações interestaduais realizadas com contribuintes mineiros.

Tampouco pode ser atendido o pedido contido na peça de defesa para que a Impugnante seja notificada pessoalmente por carta com Aviso de Recebimento da Decisão de Primeira Instância, por falta de previsão legal, uma vez que o parágrafo único do artigo 129 da CLTA/MG dispõe que a intimação do acórdão será efetivada mediante publicação da decisão no Diário Oficial do Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja recomposta a conta gráfica do contribuinte para excluir os lançamentos de débito e crédito relativos às notas fiscais de fls. 4788/4789, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão(Revisora) e Luiz Fernando Castro Trópia, que excluía as exigências relativas aos períodos anteriores à vigência da Resolução 3166/01. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Barros Mello Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participou também do julgamento, a Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara.

**Sala das Sessões, 30/07/03.**

**José Luiz Ricardo  
Presidente/Relator**

JLR/EJ/cecs