

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.327/14/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000194434-61  
Impugnação: 40.010134491-17  
Impugnante: Comercial Rosalvi Ltda - EPP  
IE: 702722653.00-40  
Proc. S. Passivo: Cássio José Zago/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01.** Constatado recolhimento a menor de ICMS em face da apropriação de parcela do imposto não cobrado e não pago ao Estado de origem destacado em notas fiscais de fornecedores de outras Unidades da Federação, beneficiados com incentivos fiscais em seus Estados de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Procedimento fiscal respaldado no art. 155, § 2º e inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal, art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Contudo, necessário ajustar o valor do estorno dos créditos, conforme itens do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais relativos a aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Infração caracterizada nos termos do art. 37, inciso I, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR –** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais com destaque de ICMS menor do que o apropriado pela Autuada, ou com o valor do ICMS destacado a maior na nota fiscal de aquisição das mercadorias. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto é necessário a exclusão da glosa do crédito referente a aquisição de mercadoria da Nota Fiscal nº 000013826.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR – DAPI/LIVROS FISCAIS.** Constatou-se que a Autuada consignou em documento destinado a informar ao Fisco o saldo da conta gráfica – DAPI, valores divergentes do livro Registro de Apuração do ICMS, resultando em recolhimento a menor do imposto. Exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação capitulada

no art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, todos da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ENTRADA DESACOBERTADA – Constatado que a Autuada promoveu a entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, haja vista que as notas fiscais de aquisição foram emitidas em nome de sócio, pessoa física. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## **RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação da prática das seguintes irregularidades por parte da Impugnante:

- aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a aquisições interestaduais de mercadorias nas quais se apropriou de parcela de imposto não cobrada e não paga pelos fornecedores aos Estados de origem (Goiás, Rio Grande do Norte e São Paulo), tendo em vista benefício fiscal concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar nº 24/75 e ao art. 71, inciso VI do Decreto nº 43.080/02, em meses do período compreendido entre janeiro de 2008 a março de 2013, no importe de R\$ 5.780,48 (cinco mil setecentos e oitenta reais e quarenta e oito centavos), resultando em pagamento a menor do ICMS devido.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

- aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a aquisições internas e interestaduais de mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária, em meses do período compreendido entre janeiro de 2008 a março de 2013, no importe de R\$ 231.330,11 (duzentos e trinta e um mil, trezentos e trinta reais e onze centavos), resultando em pagamento a menor do ICMS devido.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

- aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a notas fiscais de aquisições internas e interestaduais de mercadorias onde o destaque de ICMS nos documentos fiscais foi inferior ao valor apropriado pela Autuada em sua escrita fiscal ou o valor do ICMS foi destacado a maior na nota fiscal de aquisição das mercadorias, em meses do período compreendido entre janeiro de 2008 a setembro de 2012, no importe de R\$ 5.943,59 (cinco mil novecentos e quarenta e três reais e cinquenta e nove centavos), resultando em pagamento a menor do ICMS devido.

- Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

- aquisição de mercadorias do contribuinte Irmãos Kehdi Comércio e Importação LTDA (CNPJ nº 25.628.819/0001-29), em meses do período compreendido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entre janeiro de 2008 a abril de 2010, no valor de R\$ 35.709,11 (trinta e cinco mil, setecentos e nove reais e onze centavos), sendo as notas fiscais emitidas em nome do sócio Salvador Alves de Souza (CPF nº 125.071.131-20), e endereçadas à Impugnante, entradas essas que foram consideradas desacobertadas de documento fiscal.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

- consignação nas DAPIs de valores divergentes dos constantes no livro de Registro de Apuração do ICMS, resultando no pagamento a menor do ICMS devido.

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e das Multas Isoladas capituladas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, da mesma lei.

O PTA encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/07); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fl. 08/10); Relatório Fiscal (fls. 11/17); Anexo I – Relação de Notas Fiscais Sujeitas ao Estorno de Crédito – Resolução nº 3.166/01 (fls. 18/23); Anexo II – Relação de Notas Fiscais com Apropriação de Créditos Indevidos – Mercadoria Sujeita à Substituição Tributária (fls. 24/65); Anexo III – Relação de Notas Fiscais com Apropriação de Créditos Indevidos – Crédito Maior que o ICMS Destacado ou ICMS a Maior na Nota Fiscal e Cópias de Notas Fiscais e DANFE (fls. 66/142); Anexo IV – Relação de Notas Fiscais com Destaque de ICMS e não Creditadas (fls. 143/145); Anexo V – Resumo de Apuração de ICMS e Verificação Fiscal Analítica (fls. 146/147); Anexo VI – Relação de Notas Fiscais Emitidas para o CPF do Sócio e Cópia da Tela do SICAF (fls. 148/152); Anexo VII – Resumo de Apuração das Bases de Cálculo das Multas Isoladas (fls. 153/155); Anexo VIII – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 156/159); Anexo IX – Relação de Valores UFEMG (fls. 160/161); Anexo X – DAPI e Relatório de Apuração do ICMS (fls. 162/168) e Anexo XI – Cópias do Livro de Registro de Apuração de ICMS (fls. 169/238).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 240/295 dos autos e junta documentos às fls. 296/435.

Apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- que o Auto de Infração lavrado é nulo, por vedar o exercício do contraditório e da ampla defesa;

- por ser optante pelo Simples, a exigência de ICMS e multa pela falta de recolhimento de imposto por substituição tributária no período de 01/01/08 a 31/03/13, em razão do aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso dos documentos relacionados conforme Anexos I, II e III, não poderão subsistir porque não houve qualquer lesão ao Erário Estadual;

- ressalta que o Fisco não observou o princípio constitucional da não cumulatividade ao desconsiderar o saldo credor existente em abril de 2013, no valor de R\$ 81.228,81 (oitenta e um mil, duzentos e vinte e oito reais e oitenta e um centavos), e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a não ter reconstituído a escrita fiscal para, então, apurar o valor efetivamente devido a título de ICMS de cada período;

- conclui que, portanto, não há que se exigir o recolhimento do valor creditado, uma vez que ele, em momento algum, gerou perda de arrecadação aos cofres estaduais e que não há que se falar em aplicação de multa punitiva de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto creditado indevidamente, já que, ainda que esse crédito não tivesse sido escriturado, nada deveria ter sido pago ao erário;

- defende a correção dos cálculos, ao argumento de que há notas fiscais que tiveram operações interestaduais cujos remetentes estão beneficiados com incentivos fiscais concedidos por seus Estados de origem, especificamente os Estados de Goiás, São Paulo e Rio Grande do Norte, à alíquota de 12% (doze por cento);

- assevera que a glosa dos créditos não se sustenta já que representa ato administrativo que negou vigência à Lei Complementar e mais, à disposição expressa na Constituição Federal, e que, de fato, a operação que gerou a glosa do crédito não se encontra entre aquelas em relação às quais o crédito é inadmitido pelo texto constitucional;

- acerca do princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, inciso I da CR/88), sustenta que é consolidado na doutrina o entendimento de que as expressões “imposto devido” ou “montante cobrado” não devem ser confundidas com imposto efetivamente recolhido, afastando-se qualquer argumento fazendário no sentido de que, por ter o fornecedor que originou a operação precedente, benefício fiscal concedido por seu Estado de origem, estaria o Estado de destino autorizado a desconsiderá-lo, como na presente autuação, sob o argumento de que não houve recolhimento na operação anterior;

- pondera que isso significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo, salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência;

- cita decisões de tribunais e alega a inconstitucionalidade do art. 62 do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01, já que pretendem impor a limitação da não cumulatividade do ICMS prevista na Constituição Federal de 1988;

- reforça que as únicas exceções previstas na Constituição Federal de 1988 para limitar o crédito são a “isenção” e a “não incidência”;

- entende que o Fisco cometeu excessos ao limitar o crédito da Impugnante, contrariando o disposto nos arts. 19 e 21 da Lei Complementar Federal nº 87/96;

- sustenta que por ter o Estado de origem abdicado de parcela do tributo que lhe competia, para tanto concedendo a seu contribuinte crédito presumido, entendeu a autoridade fazendária que estava o Estado destinatário amparado para exigir aquele tributo, apropriando-se, em última análise do benefício fiscal concedido por outro Estado e em desfavor do contribuinte;

- salienta que a autoridade fazendária não pode desconsiderar a norma vigente, mesmo quando se encontra eivada de ilegalidade ou inconstitucionalidade, enquanto não for afastada do ordenamento jurídico, seja por quem a editou por meio de

sua revogação, seja por intermédio de seu afastamento por decisão judicial, que, no caso em tela, seria por uma ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade, além de ser uma ofensa ao princípio da segurança jurídica;

- assevera que, por também afrontar os princípios da segurança jurídica e da territorialidade, a glosa é indevida, não merecendo, em decorrência, prosperar o lançamento;

- ressalta ser indevida a penalização do contribuinte de boa-fé que arcou com o custo da operação na sua integralidade, além de inexistir o enriquecimento sem causa por parte do Impugnante, pois, não houve qualquer desconto em relação ao crédito de ICMS em questão por parte dos fornecedores;

- argumenta que não há que se falar em recolhimento a menor do imposto, não existindo, portanto, prejuízo ao erário estadual;

- afirma que tem efeito confiscatório a pretensão de exigir de contribuinte que não se beneficiou do crédito pretensamente indevido, atribuído por outro Estado a que não se vincula;

- diz que a exigência fiscal não pode sobreviver frente ao princípio da razoabilidade;

- pede que seja suspensa a exigibilidade do tributo nos termos do art. 151, inciso III do CTN;

- frisa que a manutenção da penalidade imposta fere o princípio da vedação ao confisco;

- pede que seja cancelado o Auto de Infração ou, caso assim não se entenda, que seja revisado e que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 439/447, refuta as alegações da Defesa.

Apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- informa que o presente Auto de Infração está revestido de todos os requisitos exigidos na legislação tributária mineira, especialmente aqueles elencados no art. 89 do RPTA - Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto Estadual nº 44.747/08, permitindo-se ao Contribuinte, o exercício de seu direito à ampla defesa;

- diz que ao contrário do alegado pela Impugnante, ela não é optante do “Simples Nacional”, conforme consta às fls. 302, sendo enquadrada no Regime de Recolhimento “Débito/Crédito” – código “01” desde 01/01/05, estando sujeita à apuração normal do ICMS em sua escrita fiscal;

- acerca da alegação da Impugnante relativa a não demonstração das alíquotas referentes ao período de 01/01/08 a 31/03/13, ressalta que no presente Auto de Infração foi desenvolvido o roteiro de “Verificação Fiscal Analítica – VFA” (Anexo V),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

onde foram apuradas diferenças de ICMS não recolhidas após efetuar os estornos de créditos aproveitados indevidamente, conforme detalhado nos Anexos I, II e III;

- afirma que, inclusive, foram considerados na recomposição da conta gráfica, os créditos de ICMS legítimos e que não tinham sido apropriados pela Impugnante, conforme detalhado no Anexo IV;

- destaca que no Anexo V – VFA, apesar de não ter sido abordado na impugnação, foram recompostos os valores relativos às diferenças entre o que foi lançado no livro Registro de Apuração de ICMS (cópias constantes no Anexo XI) e o que foi informado nas DAPIs mensais (cópias dos relatórios extraídos por meio do Auditor Eletrônico constantes no Anexo X);

- assevera que houve prejuízo ao erário, conforme representado nas parcelas de ICMS ora exigido;

- em relação ao aproveitamento indevido de créditos provenientes de notas fiscais de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, diz que o Anexo II (fls. 24/65) indica a relação de notas fiscais de entrada cujos créditos de ICMS foram lançados indevidamente no livro Registro de Entradas, que todos os documentos em questão referem-se a mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, ressalta ainda que o enquadramento de tais mercadorias na modalidade de tributação por substituição tributária sequer foi objeto de questionamento pela Impugnante;

- lembra que o RICMS/02 é expresso ao vedar o aproveitamento do crédito em questão, como se verifica no inciso I do art. 38 do Anexo XV do RICMS/02;

- frisa que não se sustenta a alegação da Impugnante de que o Fisco não observou o princípio constitucional da não cumulatividade ao desconsiderar o saldo credor existente em abril de 2013 no valor de R\$ 81.228,81 (oitenta e um mil, duzentos e vinte e oito reais e oitenta e um centavos) e de não ter reconstituído a escrita fiscal do Contribuinte para, então, apurar o valor efetivamente devido a título de ICMS de cada período, já que, em uma análise do Anexo V que detalha a VFA – Verificação Fiscal Analítica, pode-se verificar que o saldo credor citado às fls. 430 referente ao mês de abril de 2013 diverge do valor informado pelo próprio Contribuinte em sua DAPI do mesmo mês que foi de R\$79.123,73 (setenta e nove mil, cento e vinte e três reais e setenta e três centavos);

- afirma que o saldo credor do Contribuinte foi considerado na recomposição da sua conta gráfica, tendo sido consumido ao longo do período auditado pelo Fisco por meio dos estornos dos créditos aproveitados indevidamente, o que pode ser perfeitamente esclarecido com uma análise simples do Anexo V do presente Auto de Infração;

- explica que, por outro lado, analisando matéria relativa ao estorno de créditos oriundos de benefícios fiscais concedidos sem edição de convênio, além de o procedimento do Fisco estar em consonância com o que dispõe a legislação tributária mineira vigente, também o STF já se pronunciou sobre a matéria, argumentando que o procedimento fiscal não afronta o princípio da não cumulatividade do ICMS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assevera que em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo Governador do Estado de Minas Gerais contra ato do Governador do Estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados e que, segundo o Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados;

- acrescenta que o Supremo deixa clara a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS;

- ainda com relação à argumentação da Impugnante sobre os créditos interestaduais sem a anuência do CONFAZ, admitindo que os negócios jurídicos relacionados aos mesmos são regidos por regimes especiais concedidos em cada Estado e que apenas procedeu conforme instrução legal, salienta o Fisco que isso apenas reforça sua tese, pois a Impugnante confessa que utilizou os benefícios contidos em tais regimes especiais, o que fere a Lei Complementar Federal nº 24/75 em seu art. 1º, inciso III;

- informa ainda que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais manifestou-se também em recentes decisões nesse sentido;

- argumenta que o Auto de Infração não aborda as estratégias de aquisição do produto, mas apenas questiona a legalidade da utilização de créditos indevidos, porque não cobrados pelos Estados de origem, que concedem benefícios ilegais, unilateralmente, sem base em Convênios entre os Estados, conforme prevê a legislação precitada;

- acerca das alegações de que ao Estado de Minas Gerais não compete avaliar as receitas de outros Estados e de que a medida cabível seria a ação direta de inconstitucionalidade das normas que concedem os benefícios ilegais, também não são capazes de elidir a imputação fiscal do presente Auto de Infração;

- assevera que a presente autuação não representa nenhuma intromissão na competência tributária de outros Estados, que toda a hierarquia legislativa é clara a respeito, que os Estados de Goiás, Rio Grande do Norte e São Paulo, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiram normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido, o que torna correto o procedimento fiscal;

- frisa que as alegações da Impugnante carecem de fundamento e, por si próprias, afastam qualquer pretensão intuitiva de acolhida;

- ressalta que no que concerne ao reclamado caráter confiscatório das penalidades aplicadas, refoge ao foro administrativo sua apreciação, eis que todas elas estão previstas em lei;

- registra que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e que o Auto de Infração foi lavrado em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estrito cumprimento das normas tributárias mineiras do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08;

- pede ao final que seja julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 456/473, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para, com relação à primeira irregularidade (Anexo I do Auto de Infração), ajustar o valor do estorno dos créditos, conforme Resolução nº 3.166/01, e, no que se refere à terceira irregularidade (Anexo III do Auto de Infração), excluir a glosa do crédito relativa à Nota Fiscal nº 000013826, DANFE às fls. 139.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

### **Das Preliminares**

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

A Impugnante afirma que há falta de clareza do Auto de Infração, com prejuízo ao princípio do contraditório e à ampla defesa, razão pela qual pede que seja considerada nula a autuação.

Contudo, o PTA encontra-se devidamente instruído conforme já relatado, pelo que, entende-se não caracterizadas as nulidades apontadas pela Impugnante.

Frise-se ainda que a Impugnante afirma que há ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 62, §1º do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01, ao argumento de que há limitação a não cumulatividade, não prevista na Constituição Federal.

No entanto, a legislação tributária citada pela Impugnante, existe e está vigente, não podendo o CC/MG negar sua aplicação.

Embora a Impugnante afirme também que há ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao art. 146 do CTN, que há efeito confiscatório e ilegal da autuação e que há afronta ao princípio da razoabilidade, vê-se que as exigências estão previstas em lei.

Pelo exposto, rejeita-se a arguição de nulidade.

### **Do Mérito**

#### **Da Aplicação das Multas**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em que pese a Impugnante alegar que as multas aplicadas ferem o princípio da vedação ao confisco, vê-se que as penalidades aplicadas estão expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Com relação ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

No que se refere à aquisição de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, trata-se a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

Em relação à irregularidade de consignação nas DAPI de valores divergentes dos constantes no livro de Registro de Apuração do ICMS, as multas exigidas são as capituladas no art. 54, inciso IX, alíneas "a" e "b" da Lei nº 6.763/75:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;

b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

Por fim, a Multa de Revalidação exigida é a prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Cabe salientar que às fls. 14/17, 147, 154/155 e 157/159 dos autos, consta o detalhamento mês a mês das exigências.

O cálculo das penalidades e sua fundamentação estão explicitados no Auto de Infração, no Relatório Fiscal e na planilha Resumo da Apuração das Bases de Cálculo das Multas Isoladas (fls. 02/17 e 154/155).

Ressalte-se ainda que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais está adstrito, dentre outras normas, a do art. 110 do RPTA, nos seguintes termos:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

### **Do Mérito Propriamente Dito:**

Conforme já relatado, a autuação versa sobre a constatação da prática das seguintes irregularidades pela Impugnante:

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, relacionados a aquisições interestaduais em que a parcela de imposto não foi cobrada e paga pelos fornecedores;

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, relacionados a aquisições internas e interestaduais de mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária;

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, relacionados a notas fiscais de aquisições internas e interestaduais de mercadorias onde o destaque de ICMS nos documentos fiscais foi menor do que o apropriado pela Autuada ou o valor do ICMS foi destacado a maior na nota fiscal de aquisição;

- consignação nas DAPIs, de valores divergentes dos constantes no livro de Registro de Apuração do ICMS;

- aquisição de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Inicialmente, cabe salientar que, conforme consulta ao SICAF, diferentemente do alegado pela Impugnante, ela está no regime de débito/crédito desde 2005.

Da mesma forma, conforme portal do Simples Nacional na Internet, não há qualquer opção da Autuada por esse regime.

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

Importante ressaltar que o Fisco considerou na recomposição da conta gráfica, os créditos de ICMS que não haviam sido apropriados pela Impugnante, conforme detalhado no Anexo IV (fls. 143/145) dos autos.

Abaixo, segue-se à análise por irregularidade, conforme anexos do PTA:

**Aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a aquisições interestaduais de mercadorias nas quais se apropriou de parcela de imposto não cobrada e não paga pelos fornecedores aos Estados de origem (Goiás, Rio Grande do Norte e São Paulo), tendo em vista benefício fiscal concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ:**

O estorno de crédito tem por base legal a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 24/75, o RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

Art. 155

(...)

§ 2º 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (grifou-se)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, estabelece, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

III - à concessão de créditos presumidos;

(...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§1º-As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º-A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Tais comandos legais também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 62 - 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 ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º Não se considera cobrado, 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 art. 155 da Constituição da República, observado o disposto nos §§ 4º a 6º.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Importante destacar que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma estadual de caráter meramente operacional não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos da Constituição Federal, retrotranscritos.

No caso do presente PTA, o Fisco procedeu ao estorno dos créditos com base nos itens 4.10, 4.11, 8.3 e 16.2 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

### 4 – GOIÁS

ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
4.10	Estabelecimento de comércio atacadista que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido, no período de 21/11/94 a 31/07/2000, de 2% e a partir de 01/08/2000 de 3% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) Vide Nota1	10% s/ BC NF emitida no período de 21/11/94 a 31/07/2000; 9% s/ BC NF emitida a partir de 01/08/2000
4.11	Estabelecimento de industrial que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido de 2% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) Vide Nota1	10% s/ BC NF emitida a partir de 21/11/94

### 8 - SÃO PAULO

8.3	Produtos alimentícios industrializados (conservas, molhos, temperos, doces e sucos).	Crédito presumido de 6,7% (Art. 2º, II do Dec. 45.373/2000, de 01/12/2000 a 31/12/2000, e Art. 9º do Anexo III do RICMS/SP, a partir de 01/01/2001) Vide Nota11	5,3% s/ BC NF emitida pela indústria no período de 01/12/00 a 31/12/07
-----	--------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------

**Efeitos de 05/12/2001 a 16/04/2012 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos da Resolução nº 3.209, de 04/12/2001:**

"8.3	Produtos alimentícios industrializados (conservas, molhos, temperos, doces e sucos)	crédito presumido de 6,7% (Art. 2º, II do Dec. 45.373/2000, de 01/12/2000 a 31/12/2000, e Art. 9º do Anexo III do RICMS/SP, a partir de 01/01/2001) Vide Nota11	5,3% s/ BC NF emitida pela indústria a partir de 01/12/2000"
------	-------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------

### 16 - RIO GRANDE DO NORTE

16.2	Sal marinho refinado, moído e grosso ensacado	Crédito presumido de 50% (Decreto n.º 15.439/01 e art. 112, I, do RICMS/RN)	6% s/BC NF emitida a partir de 11/05/2001
------	-----------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco salienta que os Estados de Goiás, Rio Grande do Norte e São Paulo, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiram normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido, sendo correto o procedimento fiscal.

As notas fiscais estão relacionadas no Anexo I (fls. 18/23).

Contudo, entende-se que há pequena inconsistência nos cálculos do Anexo I.

É que, para algumas notas fiscais da relação do Anexo I do Auto de infração, o valor do estorno calculado, ao que parece, é maior que o devido.

Cabe destacar a título de exemplo algumas notas fiscais:

**Nota Fiscal nº 251835, emissão em 06/01/08 (fl. 19):**

BC ICMS: R\$2.347,46

Alíquota: 12%

ICMS: R\$ 281,70

Percentual de crédito admitido (item 4.11 Resolução nº 3.166/01): 10%

Crédito admitido: 10% de 2.347,46 = R\$ 234,75

Estorno = 281,70 – 234,75 = **R\$ 46,95**

Estorno realizado pelo Fisco: **R\$ 63,09**

**Nota Fiscal nº 274519, emissão em 01/04/08 (fl. 19):**

BC ICMS: R\$ 1.899,95

Alíquota: 12%

ICMS: R\$ 227,99

Percentual de crédito admitido (item 4.11 Resolução 3.166/01): 10%

Crédito admitido: 10% de 1.899,95 = R\$ 189,99

Estorno = 227,99 – 189,99 = **R\$ 38,00**

Estorno realizado pelo Fisco: **R\$ 45,99**

Isso não ocorre sempre, a exemplo de:

**Nota Fiscal nº 299888, emissão em 18/06/08 (fl. 19):**

BC ICMS: R\$ 3.072,40

Alíquota: 12%

ICMS: R\$ 368,69

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percentual de crédito admitido (item 4.11 Resolução nº 3.166/01): 10%

Crédito admitido: 10% de 3.072,40 = R\$ 307,24

Estorno = 368,69 – 307,24 = **R\$ 61,45**

Estorno realizado pelo Fisco: **R\$ 61,45**

Assim, pela metodologia do cálculo realizado pelo Fisco no Anexo I do Auto de Infração, é necessário ajustar o valor do estorno dos créditos, para considerá-lo como sendo, o valor resultante da diferença entre aquele que o Contribuinte se creditou (coluna ICMS) e o resultante da multiplicação do percentual de crédito admitido (conforme itens da Resolução nº 3.166/01 reproduzidos acima) sobre a base de cálculo da nota fiscal.

### **Aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a aquisições internas e interestaduais de mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária:**

Nesse caso, vê-se que, conforme art. 37, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, a escrituração das notas fiscais deve ser feita no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna outras, de operações sem crédito do imposto:

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST", seguida do respectivo valor;

A relação de notas fiscais de entrada cujos créditos de ICMS foram lançados indevidamente no livro de Registro de Entradas consta do Anexo II do PTA (fls. 24/65).

Cabe ressaltar que, conforme apontado pelo Fisco, o enquadramento de tais mercadorias na modalidade de tributação por substituição tributária sequer foi objeto de questionamento pela Impugnante.

Portanto, as exigências fiscais devem ser mantidas.

### **Aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a notas fiscais de aquisições internas e interestaduais de mercadorias onde o destaque de ICMS nos documentos fiscais foi menor do que o apropriado na escrita fiscal ou o valor do ICMS foi destacado a maior na nota fiscal de aquisição das mercadorias:**

No caso dessa irregularidade, entende-se que a imputação à Impugnante, é a de que, embora ela pudesse apropriar créditos relativos às notas fiscais de entrada do Anexo III do Auto de Infração, ela o faz em montantes superiores aos que, legitimamente, tem direito.

Conforme Anexo III do Auto de Infração, as notas fiscais estão relacionadas às fls. 66/70 dos autos, e as cópias constam das fls. 71/142.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Certamente que o valor a ser tomado como crédito de ICMS pelo contribuinte deva ser o valor do imposto correspondente às mercadorias adquiridas, nos termos do art. 66, inciso IV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

Cabe frisar que a escrituração deve ser feita nos termos da legislação tributária, e que o §1º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, expressamente, estabelece que o crédito do ICMS não compreende o correspondente excesso do imposto que tenha sido destacado a maior:

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.

§ 1º Sendo o imposto destacado a maior no documento fiscal, o valor do crédito não compreenderá o correspondente ao excesso.

No caso do presente trabalho fiscal, o Fisco narra o seguinte, na primeira parte da irregularidade:

*“aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a notas fiscais de aquisições internas e interestaduais de mercadorias onde o destaque de ICMS nos documentos fiscais foi menor do que o apropriado pela Autuada em sua escrita fiscal”.*

A irregularidade está caracterizada, no que se refere às notas fiscais às fls. 120/142 dos autos, já que o valor de ICMS creditado pela Impugnante, apontado na planilha às fls. 69/70 (coluna ICMS Creditado), é maior do que o ICMS destacado nos documentos fiscais. A única exceção feita refere-se à Nota Fiscal nº 000013826, DANFE à fl. 139, em que o valor apontado na planilha como ICMS creditado não é maior ao destacado na nota fiscal.

Quanto ao que o Fisco narra na segunda parte da irregularidade:

*“ou o valor do ICMS foi destacado a maior na nota fiscal de aquisição das mercadorias”.*

Nesse caso, vê-se que o valor de ICMS creditado, apontado na planilha à fls. 67/69 dos autos (coluna ICMS Creditado), é idêntico ao valor do ICMS destacado nos documentos fiscais a alíquota de 18%, conforme cópias às fls. 71/118.

Contudo, embora as operações sejam internas e submetidas à alíquota de 18%, entende-se que, no caso, as operações estão contempladas com a redução de base de cálculo prevista no Anexo IV, Parte 1, item 19, alínea “a” do RICMS/02, motivo pelo qual o Fisco reputa destacado a maior o ICMS das notas fiscais de aquisição de mercadorias, devendo ser mantida a glosa dos créditos.

Portanto, em resumo, com relação às irregularidades do Anexo III do Auto de Infração, não deve ser mantida a glosa do crédito relativa à Nota Fiscal nº 000013826, DANFE à fl. 139.

**Consignação nas DAPI de valores divergentes dos constantes no livro de Registro de Apuração do ICMS:**

Foi constatado que a Impugnante consignou nas DAPI valores divergentes dos constantes no livro de Registro de Apuração do ICMS, resultando no pagamento a menor do ICMS devido.

Os dados das DAPIs constam das planilhas às fls. 163/168 dos autos, e as cópias dos livros de Registro de Apuração de ICMS, às fls.170/238.

As diferenças estão listadas no Anexo VII do Auto de Infração, às fls. 154/155.

Frise-se que a DAPI é a declaração de apuração e informações do ICMS, em que o contribuinte, mensalmente, informa ao Fisco, o montante do ICMS devido.

Assim, se o contribuinte consigna nas DAPI, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais, cabível a penalidade do art. 54, inciso IX, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 (por infração, 500 (quinhentas) UFEMGs).

E cumulativamente, a multa de 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido.

As bases de cálculo das multas isoladas estão relacionadas na planilha às fls. 154/155.

Cabe salientar que o Fisco esclarece à fl. 442 dos autos que no Anexo V – Verificação Fiscal Analítica - VFA, apesar de não ser abordado na impugnação em nenhum momento, foram recompostos os valores relativos às diferenças entre o que foi lançado no livro Registro de Apuração de ICMS (cópias constantes no Anexo XI) e o que foi informado nas DAPIs mensais (cópias dos relatórios extraídos por meio do Auditor Eletrônico, constantes no Anexo X).

Portanto, devem ser mantidas as exigências fiscais.

**Aquisição de mercadorias desacobertada de documento fiscal:**

No caso dessa irregularidade, a imputação é de que a Impugnante adquiriu mercadorias do contribuinte Irmãos Kehdi Comércio e Importação LTDA (CNPJ nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

25.628.819/0001-29), tendo sido as notas fiscais emitidas em nome do sócio Salvador Alves de Souza (CPF nº 125.071.131-20), e endereçadas a ela.

Dessa forma, o Fisco considerou tais operações de aquisição, desacobertas de documentos fiscais, exigindo a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A relação das notas fiscais e a tela do SICAF com o número do CPF do Sócio constam do Anexo VI do PTA (fls. 148/152).

Assim, devem ser mantidas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, com relação à primeira irregularidade (Anexo I do Auto de Infração), ajustar o valor do estorno dos créditos, conforme Resolução nº 3.166/01, e, no que se refere à terceira irregularidade (Anexo III do Auto de Infração), excluir a glosa do crédito relativa à Nota Fiscal nº 000013826, DANFE às fls. 139, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 15 de janeiro de 2014.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente / Revisor**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Relator**

T