

Acórdão: 21.094/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000422521-46  
Impugnação: 40.010140181-01  
Impugnante: LBR - Lácteos Brasil S/A em Recuperação Judicial  
IE: 001607976.00-70  
Proc. S. Passivo: José Luiz Matthes/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR.** Constatado que a Autuada aproveitou indevidamente créditos de ICMS, ao apropriar valores superiores àqueles destacados, a título de crédito do imposto, nos documentos fiscais emitidos por seus fornecedores. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de crédito, na medida em que os valores apropriados, no período de maio de 2012 a agosto de 2015, foram superiores àqueles destacados nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores das mercadorias adquiridas pela Autuada.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 12/33, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 63/68.

**DECISÃO**

**Das Preliminares**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

Preliminarmente, a Impugnante alega ter havido ausência de procedimento fiscal auxiliar, pois, segundo seu entendimento, fundado no inciso I do art. 67 do Decreto nº 44.747/08 - RPTA e no art. 6º da Lei nº 13.515/00 - Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, deveria ter sido aberta oportunidade de regularização de sua escrita fiscal, antes de se passar à fase de autuação. A ausência de tal procedimento implicaria, a seu ver, a nulidade do feito fiscal.

Contudo, o inciso I do art. 67 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não impõe uma obrigação à Fiscalização, na pessoa do titular da Delegacia Fiscal, de comunicar ao Sujeito Passivo as irregularidades encontradas. O dispositivo legal assim dispõe:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

(...)

Conforme esclarecido pela Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal às fls. 67, o trabalho realizado de análise de escrituração fiscal identificou, inequivocamente, tal irregularidade apontada no Auto de Infração. Não foi, portanto, constatado indício, e sim infração à legislação tributária, o que implica em lavratura direta do Auto de Início de Ação Fiscal, nos termos do inciso II do art. 67 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

(...)

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

(...)

Por essa mesma razão, não poderia prosperar o argumento da Defesa de que a acusação estaria balizada em mera presunção, na medida em que o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Pedido de Produção de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, para que o perito verifique se houve, de fato, utilização a maior dos créditos destacados, e se os valores exigidos pela Fiscalização podem ser considerados líquidos, certos e exigíveis.

Para tanto, formula quesitos às fls. 32.

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).*

Conclui-se que 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.

Assim, a perícia, 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.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

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)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

**Do Mérito**

A presente autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de crédito, na medida em que os valores apropriados, no período de maio de 2012 a agosto de 2015, foram superiores àqueles destacados nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores das mercadorias adquiridas pela Autuada.

Consta, às fls. 07, CD-R contendo arquivo “Crédito a Maior 2012 a 2015”, no qual foram apurados, nota fiscal a nota fiscal, os valores a maior apropriados pela Autuada, a título de crédito do ICMS, durante o período mencionado.

É possível afirmar, no presente caso, ser incontroverso o registro pela Autuada de valores a maior, a título de crédito do imposto, na medida em que a Defesa chega a reconhecer, às fls. 15, que “do histórico da conta gráfica de crédito do ICMS da Impugnante, fica claro que, por mais o equívoco desta em lançar valores maiores que os consignados nas notas fiscais...”. Ou seja, a própria Impugnante admite, em sua impugnação, ter escriturado os créditos de ICMS em valor maior do que o destacado nos documentos fiscais.

Da afirmação transcrita acima, chega a Impugnante ao argumento, central em sua defesa, da “não utilização do crédito” em excesso.

Da leitura da impugnação apresentada é possível defluir que sua argumentação fundamenta-se no fato de que a escrita fiscal e contábil da empresa encontrava-se com saldo credor no período. Em função dessa circunstância, a Impugnante advoga não ter “utilizado” o crédito ora exigido.

Afirma que se o crédito não foi utilizado, ou seja, não implicou em recolhimento a menor de tributo, a Fiscalização não poderia lavrar um Auto de Infração para exigir o valor correspondente.

A palavra “utilizar” como apropriada pela Impugnante remete à conduta de pagar o imposto resultante das operações de débito e crédito. Se não há pagamento de débito remanescente, não há utilização do crédito.

Contudo, segundo o Direito Tributário e, também, a lógica contábil, quando o contribuinte escritura um valor a título de crédito do imposto, está, de fato e de direito, utilizando esse crédito. A ação seguinte será abater esse crédito do somatório dos débitos também escriturados e chegar a um saldo, que pode ser devedor ou credor. O fato de ser credor esse saldo não descaracteriza a utilização do mesmo.

Note-se, portanto, que a Impugnante apropriou o crédito a maior, mesmo que daí não tenha resultado um saldo devedor a pagar. Por essas razões, devem ser afastadas as alegações da Defesa de que não “utilizou” o crédito em excesso.

Sendo assim, a utilização indevida de crédito em decorrência de escrituração de valores a maior do que os destacados nas notas fiscais dos fornecedores encontra-se devidamente caracterizada, e constitui infração à legislação tributária.

E, mesmo havendo saldo credor, a exigência, na presente peça fiscal, do pagamento do ICMS pela Autuada está amparada na redação atual do art. 195 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 que, a partir de 01/02/15, estabelece que os créditos ilegítimos ou indevidos escriturados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Essa nova redação foi estabelecida no Decreto nº 46.698 de 31/12/14, que também prevê que tal legislação aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação. Veja-se a redação dos arts. 3º e 4º do referido decreto:

Art. 3º - O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.”

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A interpretação dos dispositivos legais supra transcritos fundamenta a conduta da Fiscalização no sentido de exigir, na peça fiscal, o valor do ICMS indevidamente apropriado, mesmo que na escrita fiscal conste saldo credor.

É essa circunstância estabelecida na nova redação do art. 195, ao dispor que os “créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento”.

Note-se, ainda, que a aplicação retroativa da nova redação do art. 195 encontra-se prevista no art. 4º do Decreto nº 46.698/14, como transcrito.

Sendo assim, não resta dúvida de que as exigências estabelecidas na peça fiscal em análise encontram fundamento na legislação em vigor.

Oportuno ressaltar que o § 1º do art. 195 do RICMS/02 prevê a possibilidade de abatimento do valor autuado mediante emissão de nota fiscal, se assim desejar a Impugnante:

Art. 195 -  
(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

Quanto à alegação da Defesa de que as informações lançadas nas DAPIs, que comprovam a não utilização de tais créditos, foram desconsideradas pela Fiscalização, o que se observa é que, de fato, a Fiscalização tomou por base as DAPIs substituídas para fins de comprovação da irregularidade constatada.

Da exigência do ICMS decorre a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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.

Ao ressaltar seu entendimento de não ter havido utilização de crédito, a Defesa advoga que, quando muito, poderia ser exigida a penalidade prevista na alínea “a” do inciso IX do art. 54 da Lei 6.763/75, que assim dispõe:

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;

(...)

Contudo, a multa que corresponde à conduta identificada, descrita e comprovada na peça fiscal, é a capitulada no art. 55, inciso XXVI também da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

A Impugnante entende ser inapropriada a exigência de multa isolada e multa de revalidação de forma concomitante. No entanto, enquanto a multa de revalidação é uma penalidade referente à obrigação principal (falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do imposto), a multa isolada refere-se à falta de cumprimento de uma obrigação acessória por parte do contribuinte.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve decisão favorável do Poder Judiciário mineiro, que entendeu pela procedência das exigências, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

O Auto de Infração foi lavrado com o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, não havendo qualquer caráter confiscatório, desproporcional ou irrazoável em multas aplicadas nos moldes e nos valores previstos, já que possuem elas caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR

ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Portanto, corretas as exigências da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, bem como da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante advoga a atualização dos juros pela Taxa Selic. Ocorre que, no tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 já determinam tal imposição, sendo esta disciplinada no âmbito do Estado de Minas Gerais pela Resolução nº 2.880/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880/97:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão 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 Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Sendo assim, desnecessário o pedido da Impugnante para que seja aplicada a Taxa Selic.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Impugnante, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 14 de junho de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

D