

Acórdão: 23.679/21/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001451680-08  
Impugnação: 40.010149971-51  
Impugnante: Trisolo Comércio e Representação de Produtos Agrícolas Ltda.  
IE: 001969880.00-34  
Proc. S. Passivo: Leandro Alves Resende/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com o benefício da isenção do imposto. Infração caracterizada nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2019, provenientes da aquisição de mercadorias que posteriormente foram comercializadas ao abrigo da isenção.

O estorno de créditos decorre da inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais, contrariando o disposto no art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 70, inciso II e art. 71, inciso I, ambos do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/60, juntando documentos às fls. 61/100 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 105/112, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 117, sobre o qual se manifestam a Autuada, às fls. 121/122 e a Fiscalização, às fls. 126/127.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 129/145, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

**Das Preliminares**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios que entende existir no lançamento.

Argumenta que a lavratura do Auto de Infração sem ter oportunizado ao Contribuinte o direito de autorregularização representa uma punição sumária e automática, rechaçando os direitos ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Afirma que durante a fase de realização de procedimentos exploratórios não teve conhecimento quanto a eventuais inconsistências levantadas pelo Fisco e, tampouco, do *quantum* supostamente devido, obtendo apenas indicações genéricas e imprecisas, insuficientes para o caso de eventual procedimento de autorregularização.

Assim, entende que a Fiscalização violou os art. 7º, 8º e 67 a 70 do RPTA/08.

Afirma, ainda, que houve omissão por parte do Fisco dos elementos suficientes a determinar, de forma clara e segura, os eventos motivadores da autuação no que se refere ao imposto e as multas, enfatizando a ausência da descrição precisa dos elementos que motivaram a adoção do critério limitador da multa isolada.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada identificou e compreendeu a infração cometida e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Sobre o assunto, a Fiscalização explica os procedimentos adotados em fase exploratória:

A alegação de que na ação fiscal exploratória não foram cumpridos os procedimentos regulamentares não procede, tanto que a Impugnante em relação a sua filial de Paracatu /MG, I.E. 001.969880.0034, apresentou o Termo de Autodenúncia PTA 05.000308689.48, com relação às mesmas irregularidades que originaram esse Auto de Infração.

A atividade fiscal exploratória e o cruzamento eletrônico de dados são atividades distintas, conforme o artigo 66, Incisos II e III do RPTA/MG.

(...)

O primeiro, atividade exploratória, é destinado ao conhecimento das atividades econômicas ou fiscal tributário do contribuinte, o segundo, autorregularização, ao cruzamento de informações na base de dados da Secretaria de Estado da Fazenda, não se aplicando, este, ao caso em tela em nenhum momento. Os artigos 67 e seguintes do RPTA disciplinam os procedimentos auxiliares.

(...)

Como se vê trata-se de procedimentos totalmente diferentes, um com intervenção direta o outro cruzamento da base de dados da SEFAZ com os dados do contribuinte.

O art. 67, inciso I do RPTA/08 é claro ao determinar os procedimentos que devem ser adotados pelo Fisco em caso de identificação de indício de infração à legislação tributária:

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;

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;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

Veja-se que em nenhum momento a legislação afirma que deverá ser repassado ao contribuinte a apuração exata da infringência e do *quantum debeatur* apurado pelo Fisco, como quer a Impugnante.

Muito pelo contrário, a legislação é clara e define que, constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal.

Da simples leitura da peça de defesa apresentada, percebe-se que o Contribuinte foi cientificado da fase exploratória, pois afirma que obteve indicações genéricas durante esse período, mas que seriam insuficientes para se regularizar espontaneamente.

Esqueceu-se a Impugnante de que a obrigação de levantamento de toda e qualquer informação para a realização da autodenúncia é de sua responsabilidade.

Da análise dos autos, percebe-se que a Fiscalização, conforme define a legislação, informou ao Contribuinte de sua atividade exploratória e os indícios de infringências à legislação tributária encontrados. Caberia à Autuada, se fosse de seu interesse e entendimento, efetuar o levantamento das informações para a realização da denúncia de forma espontânea, na forma efetuada para a filial de Paracatu, conforme informa a Fiscalização.

Não tendo apresentado nenhum Termo de Autodenúncia durante toda a fase de exploratória, corretamente a Fiscalização agiu, nos termos do art. 67 do RPTA/08, acima transcrito.

Todas essas formalidades foram observadas pela Fiscalização, como se verifica dos autos.

Em relação à alegação de ausência da descrição precisa dos elementos que motivaram a adoção do critério limitador da multa isolada, verifica-se que os mesmos encontram-se devidamente descritos no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 13/14).

Sobre o assunto, registra-se, ainda, as considerações da Fiscalização:

Como estabelecido na Legislação o valor da multa fica condicionado a duas vezes o valor do imposto incidente na operação não sobre a diferença apurada, o que foi fielmente observado e demonstrado no trabalho fiscal, vide Planilha Excel, constante do DVD de fls. 16, as abas "MULTA ISOLADA" e "MI AJUSTADA", onde, na primeira efetua-se o cálculo total e na segunda a adequação a duas vezes o valor da operação, sendo esta demonstrada do arquivo PDF "ECISP 2015\_2019".

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Quanto às demais razões apresentadas, como a alegação de vício na apuração do suposto ICMS devido por desconsideração do saldo credor registrado em

31/12/14 e dos valores estornados a maior e vício na apuração da multa isolada, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

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

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 61 e sugere a nomeação de assistente técnico de seu interesse.

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.

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 e para se responder aos quesitos formulados pela Impugnante, conforme restará demonstrado na análise de mérito.

Os quesitos apresentados pela Impugnante tratam de questões sobre a recomposição da conta gráfica, consideração do saldo credor, de pagamentos efetuados e valores estornados pela Autuada no presente lançamento (quesitos 1, 2, 6, 8, 9 e 10), metodologia para apuração do imposto utilizada pelo Fisco e pela Autuada (4 e 11), questionamentos em relação ao tipo de operação e observação ao princípio da não-cumulatividade (quesitos 5 e 7) e cálculos de penalidades e juros (quesito 3).

Como se vê, todos os quesitos demandam análise dos documentos acostados aos autos, bem como da legislação que rege a matéria.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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 e na legislação que rege a matéria, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2019, provenientes da aquisição de mercadorias que posteriormente foram comercializadas ao abrigo da isenção.

O estorno de créditos decorre da inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais, contrariando o disposto no art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 70, inciso II e art. 71, inciso I, ambos do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

O aproveitamento indevido de créditos do imposto é proveniente dos documentos relacionados pela Fiscalização no Anexo II, CD de fls. 16.

O imposto recolhido a menor foi apurado pela diferença entre os valores estornados pelo Contribuinte e declarados em DAPI e os “valores a estornar” levantados pelo Fisco.

Para apuração do imposto foi utilizado o roteiro ECISP (Estorno de Crédito de ICMS – Por Saídas Posteriores não Tributadas) do Auditor Eletrônico.

Na peça de Defesa apresentada, o ponto principal discutido pela Impugnante gira em torno da alegação de que a metodologia utilizada pelo Fisco fere o

princípio da não-cumulatividade por desconsiderar o saldo credor em 31/12/14 e os estornos de créditos realizados a maior pela Contribuinte no período autuado.

Defende ser imprescindível a transferência do saldo positivo acumulado para o período posterior, citando legislações e jurisprudências que entende corroborarem seu entendimento (ressaltando os arts. 62 e 65, § 1º do RICMS/02).

De plano, saliente-se que o art. 195 do RICMS/02 teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15) que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal, garantindo ao contribuinte a quitação de créditos tributários com saldos credores acumulados que detiver, observadas as condições estabelecidas no referido dispositivo, *verbis*:

Vigência a partir de 01/02/15

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.

§ 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.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Veja-se que a redação atual do citado art. 195 do RICMS/02 deixou de prever a utilização da recomposição da conta gráfica como forma de apuração do montante da infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se dessa alteração que os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido do crédito e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, *caput*).

Cabe reproduzir, também, o art. 4º do referido decreto, em que o legislador deixou consignado o seguinte:

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.

Vê-se que a aplicação retroativa das disposições regulamentares reproduzidas se respalda no disposto no § 1º do art. 144 do CTN, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesse sentido, são várias as decisões judiciais, dentre as quais se destacam:

EMENTA: (...) O PRÓPRIO ART. 144, § 1º, DO CTN DISPÕE QUE NORMAS POSTERIORES AO FATO GERADOR, RELATIVAS AO ESTABELECIMENTO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, APLICAM-SE IMEDIATAMENTE. (...)” (TRF-2ª REGIÃO. AC 94.02.07873-8/RJ. REL.: DES. FEDERAL CLÉLIO ERTHAL. 1ª TURMA. DECISÃO: 22/03/92. DJ DE 16/05/95, P. 29.072.) EMENTA: (...) I. O FISCO PODE, A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 10.174/01, USAR AS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DA CPMF, PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS, AINDA QUE RELATIVOS A EXERCÍCIOS FINANCEIROS ANTERIORES. II. HOMENAGEM À NATUREZA PROCESSUAL DA NOVA NORMA, NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 144 DO CTN. (...) (TRF-5ª REGIÃO. AMS 2001.84.00.005467-2/RN. REL.: DES. FEDERAL PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA. 2ª TURMA. DECISÃO: 11/06/02. DJ DE 25/04/03, P. 693.

Assim, diante da produção de efeitos imediata, inclusive em relação aos fatos geradores pretéritos, da norma que introduz novo critério ou processo de apuração do crédito tributário, não há que se falar em recomposição da conta gráfica, restando correto sua não utilização pela Fiscalização no presente trabalho.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, ainda, não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe, no art. 1º, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO Nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Portanto, contrariamente às alegações da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria.

Superada a argumentação da Defesa, importa trazer a legislação de regência da matéria.

Conforme mencionado, o estorno de créditos efetuado pela Fiscalização decorre da inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais, contrariando o disposto no art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 70, inciso II e art. 71, inciso I, ambos do RICMS/02, veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

RICMS/02

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(...)

Veja-se que o art. 71, inciso I do RICMS/02 é claro ao exigir o estorno do crédito sempre que a mercadoria for objeto de saída subsequente isenta ou não tributada.

Importa registrar que a Impugnante não contesta a infringência à legislação supratranscrita, mas sim a forma de apuração efetuada pela Fiscalização, em especial quanto a não consideração do saldo credor acumulado em 31/12/14, conforme já mencionado.

A Impugnante alega, ainda, que o método UEPS (Último a Entrar, Primeiro a Sair) utilizado pela Fiscalização leva em consideração o maior valor da mercadoria, portanto, a base de cálculo do estorno na saída torna-se majorada em relação à base de cálculo do crédito na entrada, apresentando-se injusto ao contribuinte.

A Fiscalização, por sua vez, argumenta, em sede de manifestação fiscal, que *“por força do artigo 72 do RICMS foi utilizado o método UEPS, com cálculos efetuados documento a documento, conforme consta do DVD anexo, arquivo “ECISP 2015\_2019.PDF”, fls. 20 dos autos”*.

Correta a metodologia de apuração utilizada pelo Fisco, com fundamento no art. 72 do RICMS/02. Veja-se:

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente. (Grifou-se)

Observa-se que a regra geral acerca do estorno de crédito de ICMS, nos casos em que a operação posterior com a mercadoria que lhe deu origem seja efetuada ao abrigo da isenção, está exposta no art. 72 do RICMS/02, cujo mandamento foi devidamente obedecido pela Fiscalização.

Importa transcrever, ainda, os fundamentos constantes do Relatório Fiscal sobre a metodologia utilizada no presente trabalho:

Os valores foram apurados utilizando-se o roteiro ECISP/AE – ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS – POR SAÍDAS POSTERIORES NÃO TRIBUTADAS com apuração de valores diários relativos a entradas e saídas, efetuando-se o estorno nota a nota, de conformidade com a natureza tributária das saídas das mercadorias, considerando não ser possível estabelecer a correspondência entre a aquisição e a mercadoria cuja crédito deva ser estornado, já que há entradas do mesmo produto tributadas e sem a

incidência do imposto, adotou-se, para efeito de cálculos o disposto do artigo 72 do RICMS.

(...)

O ECISP, CD anexo II, efetua os cálculos dos valores estornados demonstrando com relação a cada produto os valores apurados. Ao final, fls. 1734 e 1735, gera um relatório consolidado, demonstrando os valores apurados, mês a mês, apresentando na primeira coluna o período de referência, na segunda o valor dos produtos, terceira e quarta valor da base de cálculo e o valor do ICMS (nesse caso zerados, considerando que os valores são apurados com base no valor da operação, qual seja, o valor dos produtos), na quinta coluna o valor do estorno, sexta o valor da Multa de Revalidação e na sétima o valor da multa isolada.

Note-se que as multas, no ECISP foram calculadas com base nos valores ali apurados, sem considerar aqueles estornados pelo contribuinte nas DAPIs apresentadas nos períodos auditados.

As diferenças reais foram apuradas na planilha “OO71\_APURAÇÃO VALORES DEVIDOS”, CD Anexo II, onde, na aba “DEM MENSAL” foram apuradas as diferenças existentes entre os valores apurados pelo Fisco e os declarados pelo contribuinte em seus Demonstrativos Mensais, na “CRED A MAIOR” foram listados apenas aqueles períodos onde houveram estornos inferiores ao devido, servindo esses valores para cálculo das penalidades, dessa forma, divergindo esses valores daqueles apurados do aplicativo que não levaram em consideração os valores declarados pelo contribuinte.

A Multa de Revalidação prevista do artigo 56, Inciso II, da Lei 6763/1975, é de 50% do valor do imposto devido, incidindo sobre a diferença apurada entre o ECISP e o declarado, conforme cálculos efetuados na aba “MULTA DE REVALIDAÇÃO”.

Não merece reparo, portanto, o trabalho fiscal, uma vez que efetuado nos exatos termos da legislação tributária.

Assim, em relação às diversas planilhas apresentadas pela Impugnante ao longo de sua peça de Defesa, com revisão da apuração realizada pela Fiscalização, considerando os saldos credores e o método de estorno direto, conforme seu entendimento, verifica-se que tal procedimento não encontra respaldo na legislação tributária.

Da mesma forma, não merece prosperar a tese de que a Autuada já recolheu aos cofres do estado um valor superior ao apurado pela Fiscalização e, assim, não restaria qualquer saldo devedor em seu desfavor.

O valor recolhido não se confunde com o apurado pela Fiscalização, uma vez que o trabalho versa, justamente, sobre o recolhimento a menor de ICMS. O valor apurado pela Fiscalização, conforme já mencionado, foi apurado pela diferença entre os valores estornados pelo Contribuinte e declarados em DAPI e os “valores a estornar” levantados pelo Fisco.

Superada a impossibilidade de recomposição da conta gráfica, conforme já mencionado, em face da disposição legal contida no art. 195 do RICMS/02 que prevê que na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante **exigência integral** em Auto de Infração, cabe, também, considerar o disposto no art. 73 do RICMS/02, que complementa as disposições legais acerca do estorno de crédito de ICMS previsto no art. 71 do mesmo diploma:

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Parágrafo único. Na hipótese de estorno de crédito de ativo permanente entrado no estabelecimento até 31 de julho de 2000, o valor encontrado por período de apuração, nos termos do disposto no artigo 205 da Parte 1 do Anexo V, será destacado em separado. (Grifou-se)

Nesse sentido, a Assessoria deste CCMG, considerando os argumentos da Defesa, exarou o despacho interlocutório de fls. 117, nos seguintes termos:

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CCMG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado no prazo de 30 (trinta) dias, consoante o que estabelece a Deliberação nº 04/08 do Conselho Pleno do CCMG, em face da complexidade das informações solicitadas:

**1 – Colacione aos autos as notas fiscais emitidas nos termos do disposto no art. 73 da Parte Geral do RICMS/02, bem como os demonstrativos pertinentes à apuração dos créditos estornados conforme campo “095” da DAPI, no período autuado, de abril de 2016 a setembro de 2019.**

(...)

A Impugnante se manifestou afirmando que as referidas notas fiscais previstas não foram emitidas, porque “o entendimento do contador da Impugnante era no sentido de que o art. 73 do RICMS/02 não se destinava aos casos dos autos”.

Alega que a falta de emissão das notas fiscais trata-se de mero erro formal, podendo ser corrigido mediante a emissão de notas fiscais extemporâneas, tão logo seja ratificada a recomposição da conta gráfica nos moldes propostos por ocasião de sua impugnação.

No tocante aos demonstrativos pertinentes à apuração dos créditos estornados, afirma que localizou os relatórios emitidos a partir de agosto de 2018, juntando-os em mídia eletrônica (CD), fls. 124.

Constata-se, portanto, que a Impugnante não logrou comprovar que os créditos estornados a maior se referem ao objeto da exigência fiscal em discussão.

Não se pode ser acatada a pretensão da Impugnante quanto à compensação do imposto devido com supostos estornos realizados a maior, que teriam resultado em recolhimento a maior do ICMS em alguns períodos.

O Regulamento do ICMS é expresso quanto à exigência da emissão de nota fiscal com destaque do imposto a ser estornado, com menção do fato determinante do referido estorno, devendo assim ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Não se trata de mera formalidade. O descumprimento da legislação de regência não pode ser considerado como simples inobservância das obrigações acessórias, pois estas devem ser estritamente acatadas, na medida em que são determinantes para o controle fiscal.

A importância da obrigação acessória tem o mesmo peso da obrigação principal.

O próprio Código Tributário Nacional – CTN, ao tratar de ambas as obrigações no art. 113, deixa clara a importância do cumprimento das obrigações acessórias. Examine-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.  
(...)

Ademais, há que se ressaltar que o art. 74 do RICMS/02, referindo especificamente sobre o estorno do imposto creditado relativo ao serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento que vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, determina que este deverá ser efetuado no mesmo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período da saída da mercadoria ou bem, como realizado pelo Fisco em sua apuração. Confira-se:

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 deste Regulamento, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem. (Grifou-se).

Quanto aos relatórios apresentados constata-se que se referem a apenas uma pequena parte do período autuado, e, ainda, conforme verifica a Fiscalização, condizem com os valores declarados nas DAPIs, portanto, já levados em consideração pelo Fisco, quando do lançamento, não havendo fatos novos que justifiquem alterações no trabalho fiscal.

Portanto, quanto ao argumento de suposta violação à não cumulatividade do ICMS, urge ressaltar que inexistente tal situação nos casos em que a própria legislação validamente veda a apropriação de créditos.

Em relação à solicitação da Defesa de que seja reconhecida e restituída a diferença positiva passível de restituição pela Autuada, caso entenda a Contribuinte que tem direito a restituição de ICMS, deverá formular pedido de restituição de indébito tributário, nos termos da legislação aplicável, o art. 28 e seguintes do RPTA/08.

No mesmo sentido, não há previsão legal para acatar o pedido de que seja reconhecido o saldo credor no valor de R\$ 142.265,35, apurado pela Impugnante, para fins de aproveitamento em operações futuras. A análise do presente lançamento não tem o condão de legitimar tais créditos, apurados pela Autuada, e que não passaram por verificação e auditoria fiscal.

Vale acrescentar que nos termos do art. 136 do CTN a alegada boa-fé da Impugnante não lhe socorre.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Diante do exposto, corretas as exigências fiscais de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, observado o limitador previsto no § 2º do mesmo artigo. *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:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

Revela-se incorreto o entendimento da Defesa de que o Fisco teria incorrido em erro na aplicação do limite da multa isolada previsto no inciso I do § 2º do art. 55, da Lei nº 6.763/75, porque teria desconsiderado o montante de créditos estornados pela Impugnante, levando em consideração o valor total do estorno apurado e não apenas a diferença lançada a título de imposto, sendo, no seu entender, o correto considerar para o limite da multa isolada o valor do imposto exigido por meio do Auto de Infração.

Como previsto no dispositivo retrocitado, a multa isolada aplicável à conduta da Impugnante (aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo à operação subsequente, com a mesma mercadoria, beneficiada com a isenção ou não-incidência), é o montante de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação (inciso XIII), estando limitada ao valor de 2 (duas) vezes o valor do imposto incidente na operação, e não duas vezes o valor do imposto exigido, como pretende a Impugnante.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, cumpre 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 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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Importa dizer, por fim, que não há previsão legal para acatar a solicitação da Impugnante de suspensão da contagem do prazo para o pagamento do Auto de Infração com descontos, até o julgamento final do presente PTA.

A Lei nº 6.763/75, no art. 53, estipula os percentuais de reduções quanto ao prazo do pagamento das multas. Observa-se que o legislador aprovou reduções a serem aplicadas sobre as penalidades, como um benefício àquele contribuinte que reconhece seu erro e opta pelo pagamento, no momento da ação fiscal.

Desse modo, observa-se que as infrações cometidas restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rudimar Cavalcante de Jesus e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Nayara Atayde Gonçalves Machado (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 02 de fevereiro de 2021.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

D