

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.440/11/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159763-17  
Impugnação: 40.010124093-75  
Impugnante: José Herculano da Cruz e Filhos S/A  
IE: 367622814.00-95  
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO –** Constatado o aproveitamento indevido de créditos fiscais nas aquisições de combustível (óleo diesel), constantes de notas fiscais globais emitidas por postos revendedores com indicação de cupons fiscais que não foram apresentados, bem como aproveitamento indevido de crédito por não respeitar a proporcionalidade entre as prestações tributadas e não tributadas, em desrespeito ao disposto no inciso VIII do art. 66 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, considerando os cupons fiscais entregues pela Autuada. Deve-se adequar, ainda, a Recomposição da Conta Gráfica, de modo a se transferir para os meses subsequentes, o saldo credor apurado no período de janeiro de 2005 a março de 2006. Há de se considerar, também, no mês de julho de 2004, o saldo credor apurado em setembro de 2001.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de apuração indevida do imposto no regime de débito e crédito, em detrimento da apuração na forma do crédito presumido de que trata o art. 75, inciso XXIX, § 12, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Deve-se, considerar, no entanto, no mês de abril de 2006, o saldo credor apurado no mês de março do mesmo ano e excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6763/75, para o período de abril de 2006 a dezembro de 2007, por inaplicável à espécie.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.** Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a”, pelo não atendimento da intimação para apresentação dos cupons fiscais mencionados nas Notas Fiscais Globais de aquisição de combustíveis. Correta a penalidade aplicada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de julho de 2004 a dezembro de 2007, em decorrência de:

a) aproveitamento indevido de créditos relativos às aquisições de combustíveis de postos revendedores varejistas, vinculados às notas globais, com indicação dos cupons fiscais, que não foram apresentados;

b) escrituração e apuração do ICMS no regime de débito e crédito em detrimento da apuração do imposto na forma de crédito presumido de que trata o art. 75, inciso XXIX, § 12, inciso I da Parte Geral 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 XXVI da citada lei.

Exigiu, ainda, o Fisco a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, por descumprimento de obrigação acessória, caracterizada pelo não atendimento da intimação relativa à apresentação dos cupons fiscais.

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, a Impugnação de fls. 1.837/1.874, recolhendo a Taxa de expediente conforme Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de fl. 1.874 dos autos.

O Fisco, em manifestação de fls. 3.993/4.027, refuta, em parte, as alegações da defesa e altera o crédito tributário em face da apresentação de parte dos cupons fiscais (fls. 3.958/3.987).

A Assessoria do CC/MG elabora o parecer de fls. 4.031/4.049, opinando pela improcedência do lançamento.

A 1ª Câmara deste Conselho inicia o julgamento do presente Processo Tributário Administrativo (PTA) na sessão de 07/07/10, com os votos proferidos nos termos da decisão de fl. 4.052, abrindo-se vista dos autos, nos termos da Portaria nº 04/01, ao Conselheiro Mauro Heleno Galvão.

Em seguida, na sessão de 14/07/10, nos termos do art. 6º da Portaria nº 04/01, a Câmara declara prejudicados os votos proferidos na sessão anterior e, à unanimidade, converte o julgamento em diligência para que o Fisco: 1) esclareça o motivo pelo qual nos meses de janeiro a abril de 2005 não foram somados aos períodos subsequentes o crédito anterior, conforme se vê às fls. 140; 2) verificar se na apuração nos demais períodos autuados o crédito do período anterior foi considerado; 3) informar se a Impugnante apresentou documentos fiscais e os livros de registro de entradas, de saídas e de apuração do ICMS referente ao crédito no valor de R\$722.450,15, relativo ao mês de setembro de 2001, que teria sido escriturado na filial de Juiz de Fora e que teve a baixa deferida. Se positiva a resposta, esclarecer a origem e a legitimidade do crédito; 4) com referência ao primeiro parágrafo de fls. 4024, demonstrar quais os valores dos créditos da Impugnante estão embutidos na recomposição da conta gráfica; 5) nas fls. 3963/3973 consta a relação de cupons solicitados e não entregues. Contudo, como se observa às fls. 1907/1909 referente à nota fiscal nº 2238 e às fls. 1918/1920 e

1993/1995 relativas às notas fiscais nº 2064 e 9873, respectivamente, constam os comprovantes do pagamento correspondente. Esclarecer porque não foram considerados na reformulação do crédito tributário; 6) com relação à reformulação do crédito tributário, esclarecer as razões da não aceitação dos demais documentos apresentados pela Impugnante de acordo com os itens 2 e 2.1 do requerimento de fls.3991; 7) elaborar quadro comparativo entre os valores que foram excluídos e mantidos após a reformulação do feito fiscal. Em seguida, determinou-se a abertura de vista à Impugnante.

A Fiscalização cumpre a diligência às fls. 4.055/4.060.

Regularmente intimada, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 4.062, a Autuada se manifesta às fls. 4.065/4.069 e apresenta novos documentos anexados às fls. 4.070/4.084.

Em razão da apresentação de novos documentos pela Impugnante, abre-se vista à Fiscalização que, por sua vez, se manifesta às fls. 4.090/4.091.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 4.093/4.108, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

#### **Das Preliminares**

#### **Da Arguição de Nulidade**

Preliminarmente, aduz a Impugnante que o Auto de Infração deve ser anulado, haja vista que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), que tem por objetivo formalizar o início da ação fiscal, não foi expressamente prorrogado e que os trabalhos fiscais perduraram por mais de 180 (cento e oitenta) dias.

Entretanto, conforme disposto no § 3º do art. 70 do Regulamento dos Procedimentos e do Processo Tributário Administrativo de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o AIAF poderá ser prorrogado expressamente pela autoridade fiscal ou automaticamente por fatos que evidenciem a continuação da atividade fiscalizatória. Veja-se:

3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Dessa forma, em razão do número de folhas que constam no presente processo, formado por treze volumes, verifica-se que foram manuseados e analisados centenas de documentos, uma a um, notadamente cupons fiscais, o que evidencia

perfeitamente a extensão e a complexidade das tarefas de fiscalização realizadas no caso em tela.

Assim, resta justificada a prorrogação automática do AIAF e o prazo no qual foi realizada a atividade fiscalizatória.

Cumpra esclarecer, ainda, que, nos termos do § 4º do art. 70 do RPTA/MG, esgotado o prazo previsto para conclusão dos trabalhos é devolvido ao sujeito passivo o direito à denúncia espontânea, a qual não exercida ensejará a lavratura do Auto de Infração, independente de outra formalização de início de ação fiscal, *in verbis*:

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Ocorre que, conforme salientado pela Fiscalização, a Impugnante não mostrou interesse em regularizar a situação, utilizando-se do instituto da denúncia espontânea, depois de esgotado o prazo previsto no RPTA para validade do AIAF.

A Autuada argumenta que se equipara à denúncia espontânea o pedido de regime especial formulado, no sentido de se apurar o imposto utilizando a sistemática de “débito e crédito”, no qual inclusive, solicita a convalidação dos procedimentos de apuração do imposto até então adotados.

Nesse contexto deve-se observar o Capítulo XV do RPTA/MG que trata e disciplina o instituto da denúncia espontânea, *in verbis*:

#### CAPÍTULO XV

##### Da Denúncia Espontânea

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Art. 208. Para os efeitos do disposto no artigo anterior, a comunicação deverá ser instruída com:

I - o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido de multa de mora e juros cabíveis;

II - o requerimento de parcelamento, hipótese em que as garantias, se for o caso, e o recolhimento da primeira parcela deverão ser efetuados conforme estabelecido na legislação específica; ou

III - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

§ 1º Quando o montante do crédito tributário depender de apuração pelo Fisco será observado o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o sujeito passivo justificará na comunicação a necessidade de apuração do crédito pelo Fisco;

II - a apresentação do comprovante de recolhimento ou do requerimento de parcelamento será realizada no prazo de 2 (dois) dias contados da ciência do valor apurado;

III - caso o sujeito passivo discorde do valor apurado pelo Fisco, recolherá, no prazo previsto no inciso anterior, o valor que entender devido, sendo a diferença exigível mediante lavratura de Auto de Infração.

§ 2º Considera-se dependente de apuração o tributo cuja base de cálculo deva ser arbitrada ou quando para o seu cálculo bens e direitos dependam de avaliação realizada pelo Fisco ou submetida à concordância deste.

Art. 209. O instrumento de denúncia espontânea será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento do sujeito passivo, sendo vedado ao funcionário recusar o seu protocolo.

Art. 210. Nas hipóteses abaixo relacionadas, fica dispensada a comunicação para efeitos de denúncia espontânea:

I - escrituração intempestiva de nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de mercadorias, desde que feita no período de apuração do imposto e sem finalidade de burlar o Fisco;

II - pagamento de tributo e acréscimos legais relativos a imposto declarado em documento instituído para este fim pela Secretaria de Estado de Fazenda;

III - entrega intempestiva de documento instituído pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

**Atente-se também para o Capítulo V do RPTA/MG que trata dos regimes especiais. Veja-se alguns dispositivos do referido capítulo:**

### CAPÍTULO V

#### Dos Regimes Especiais

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre emissão, escrituração e dispensa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de documentos fiscais, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado.

Art. 50. O regime especial será concedido:

I - para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado demonstrará as circunstâncias que justifiquem o procedimento que se pretende adotar;

II - nas hipóteses previstas no regulamento do tributo.

Art. 51. É vedada a concessão de regime especial:

I - que possa dificultar ou impedir a ação do Fisco;

II - a sujeito passivo:

a) cujo titular, gerente, diretor ou sócio tenha sido denunciado por crime contra a ordem tributária;

b) que tenha regime especial cassado por dificultar a ação do Fisco nos 5 (cinco) anos anteriores ao pedido;

c) em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários positiva para com a Fazenda Pública Estadual.

Art. 52. O requerimento do pedido de regime especial será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o interessado acompanhado de:

I - sua cópia em meio eletrônico, inclusive dos modelos de documentos que se pretende adotar;

II - caso possua crédito tributário inscrito em dívida ativa, comprovação da existência de garantia do mesmo, expedida pela Advocacia-Geral do Estado;

III - cópia do comprovante de recolhimento da taxa de expediente devida.

§ 1º O requerimento do interessado informará:

I - o ramo de atividade;

II - o sistema atual adotado relativamente à operação ou prestação a que se refere o pedido, inclusive sobre as obrigações acessórias;

III - o sistema que se pretende adotar, e em quais estabelecimentos;

IV - ser ou não contribuinte de outro tributo;

V - se há regime especial em vigor ou pedido indeferido que trate da mesma matéria, ainda que de outro estabelecimento do mesmo titular, juntando ao requerimento cópia do regime ou do despacho de indeferimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Não será tramitado o PTA que não atenda às disposições deste artigo.

§ 3º O requerimento de pedido de regime especial formulado por sujeito passivo estabelecido em outra unidade da Federação será protocolizado em qualquer repartição fazendária neste Estado.

Dos dispositivos trazidos à colação, nota-se com clareza que “denúncia espontânea” e “regime especial” são institutos completamente distintos, cada qual com suas especificidades.

Dessa forma, infere-se que não encontra guarida na legislação tributária mineira, a pretensão de se ver anulado o presente Auto de Infração, ao argumento de que a Autuada fez a denúncia espontânea quando apresentou o pedido de regime especial.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Pedido de Perícia**

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

Para tanto formula os quesitos de fls. 1.869/1.871.

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

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

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Ademais, prescreve o art. 142, inciso II do RPTA/MG:

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

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial porque constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão tanto das irregularidades como da legislação aplicada.

### **Do Mérito**

Conforme asseverado no relatório, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de julho de 2004 a dezembro de 2007, em decorrência de:

- a) aproveitamento indevido de créditos relativos às aquisições de combustíveis de postos revendedores varejistas, vinculados às notas globais, com indicação dos cupons fiscais, que não foram apresentados;
- b) escrituração e apuração do ICMS no regime de débito e crédito em detrimento da apuração do imposto na forma de crédito presumido de que trata o art. 75, inciso XXIX, § 12, inciso I da Parte Geral 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 XXVI da citada lei.

Exigiu, ainda, o Fisco a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, por descumprimento de obrigação acessória, caracterizada pelo não atendimento da intimação relativa à apresentação dos cupons fiscais.

Para melhor elucidação das questões tratadas no preste PTA, passa-se a analisá-las em tópicos.

### **Aproveitamento indevido de créditos relativos a notas fiscais de aquisição de combustíveis de postos revendedores, no período de julho de 2004 a março de 2006, relativo a notas fiscais globais emitidas pelos postos revendedores com indicação de cupons fiscais que não foram apresentados.**

Inicialmente, cumpre destacar que a emissão de nota fiscal global pelo estabelecimento varejista de combustíveis encontra-se disciplinada no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/2002 (Anexo V):

Art. 12 - A nota fiscal será emitida:

(...)

§ 3º - Tratando-se de estabelecimento varejista de combustíveis derivados ou não de petróleo, a nota fiscal poderá ser emitida de forma periódica, englobando os abastecimentos ocorridos no mês, desde que observado o seguinte:

I - seja emitido, no momento do abastecimento, Cupom Fiscal ou Nota Fiscal Modelo 2, nestes consignando os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, os quais passarão a fazer parte integrante da nota fiscal global;

II - seja indicado, no campo "Informações Complementares", o número do documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria.

(...)

Os documentos, para os quais a Autuada apresentou cupons fiscais, foram excluídos da autuação na reformulação efetivada pelo Fisco às fls. 3.957 a 3.982, consubstanciada nas planilhas contidas na Manifestação Fiscal de fls. 4.008/4.023.

Essa matéria vem sendo discutida no âmbito deste Conselho de Contribuintes e acertadas decisões vêm sustentando que as exigências fundadas no § 3º, art. 12, Anexo V do RICMS/02 não constituem mero formalismo da legislação, mas sim, mecanismo para o controle, por parte do Fisco, da emissão da nota fiscal de forma periódica, garantindo que a emissão do cupom fiscal comprova a efetiva saída do estabelecimento revendedor de combustível e se vincula ao direito de crédito do adquirente nela indicado.

Dessa forma, verifica-se que o direito ao crédito encontra-se assegurado bastando que, para tanto, o contribuinte cumpra os requisitos presentes no dispositivo legal trazido à colação.

Entretanto, no presente caso concreto, há determinados créditos não considerados pela Fiscalização, razão pela qual, esta Câmara de Julgamento decidiu converter o julgamento em diligência para devida apuração.

Assim, para melhor deslinde da questão, passa-se a analisar o bem elaborado Parecer da Assessoria deste Conselho (fls. 4.093/4.108), exarado após o cumprimento da diligência e a manifestação da Impugnante, em resposta aos questionamentos promovidos por esta Câmara de Julgamento.

**1) esclareça o motivo pelo qual nos meses de janeiro a abril de 2005 não foram somados aos períodos subsequentes o crédito anterior, conforme se vê às fls. 140;**

Diz o Fisco que os “valores mencionados já estão embutidos naqueles lançados a crédito nos meses correspondentes. Percebe-se que a coluna ‘lançado’ do quadro em questão, corresponde exatamente àquele escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS, conforme documento de fls. 135”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante discorda da resposta do Fisco e argumenta que a questão se refere ao saldo credor do mês de janeiro de 2005, que não fora transportado para o período seguinte.

De igual modo, quanto ao saldo credor de fevereiro do mesmo ano, que não se transferiu para o mês de março.

Ao analisar a Recomposição da Conta Gráfica (fls. 139/141) constata-se o evidente equívoco do Fisco, nos períodos em que se apurou o saldo credor. Neste caso, de fato, não se transferiu para o período subsequente esse saldo, deixando de aplicar a regra do § 1º do art. 65 da Parte Geral do RICMS/02.

A alegação do Fisco, de que o valor da coluna “lançado” corresponde exatamente àquele escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), conforme documento de fl. 135, também se mostra equivocada, em relação ao questionamento efetuado pela Câmara de Julgamento.

Ao que parece, a intenção do Fisco era afirmar que os saldos credores foram acumulados pela Autuada no crédito do mês, o que não é verdadeiro. Observando-se os quadros, constata-se que o crédito do mês (coluna “lançado”) na Recomposição da Conta Gráfica é o mesmo valor de crédito lançado no demonstrativo da “Cópia Fiel” (fls. 139/141), saber:

Ano	Crédito Cópia Fiel	Crédito “Lançado” –RCG
2004	487.493,35	487.493,35
2005	1.303.523,16	1.303.523,16
Janeiro a março de 2006	376.967,49	376.967,49

Por outro lado, conferindo-se os valores dos créditos da “Cópia Fiel” com as apurações do LRAICMS (fls. 146/234), conclui-se que são aqueles valores creditados no mês, sem que lhes tenha sido agregado qualquer valor a título de saldo credor.

Por exemplo, no mês de fevereiro de 2005, em que se verifica a existência de saldo credor no mês de janeiro, o crédito lançado na “Cópia Fiel” é idêntico ao crédito do período (R\$ 128.665,47), conforme cópia do LRAICMS às fls. 160/161.

O § 1º do art. 65 da Parte Geral do RICMS/02 assim dispõe:

Art. 65 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Sendo o imposto apurado por período, o saldo eventualmente verificado a favor do contribuinte, desde que corretamente apurado, transfere-se para o período ou períodos subsequentes.

Desta forma, conclui-se pela necessidade de adequação da Recomposição da Conta Gráfica, de modo a se transferir para o período seguinte, o eventual saldo credor apurado no período de janeiro de 2005 a março de 2006.

### **2) verificar se na apuração nos demais períodos autuados o crédito do período anterior foi considerado;**

Segundo o Fisco, “seguiu-se a mesma regra relatada no item anterior”.

A Autuada, por sua vez, afirma que a questão é idêntica ao item anterior e que caberia ao Fisco verificar a transposição de eventuais saldos credores para os períodos subsequentes.

Com a mesma fundamentação do item anterior, conclui-se pela necessidade de transferência do eventual saldo credor para o período subsequente.

### **3) informar se a Impugnante apresentou documentos fiscais e os livros de registro de entradas, de saídas e de apuração do ICMS referente ao crédito no valor de R\$722.450,15, relativo ao mês de setembro de 2001, que teria sido escriturado na filial de Juiz de Fora e que teve a baixa deferida. Se positiva a resposta, esclarecer a origem e a legitimidade do crédito;**

Argumenta o Fisco que não foram apresentados quaisquer elementos que possam dar sustentação e/ou legitimidade ao crédito mencionado.

Afirma a Autuada que os documentos já haviam sido apresentados por ocasião da impugnação, voltando a juntá-los nesta oportunidade, explicando a questão do pedido de baixa do estabelecimento, que ocorreu para que vingasse a escrituração centralizada na sede a empresa.

O Fisco destaca o disposto no parágrafo único do art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, entendendo caracterizada a decadência para a apropriação do referido saldo credor.

Independentemente de ter sido ou não apresentado por ocasião da Impugnação, fato é que a cópia da Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) acompanha o pronunciamento da Autuada de fls. 4.065/4.069, estando presente às fls. 4.070/4.079.

Conforme esclarecimento da Impugnante, o estabelecimento da Autuada era considerando autônomo em relação ao conjunto de estabelecimento da empresa. A partir de outubro de 2001, decidiu a Autuada adotar a previsão regulamentar de escrituração centralizada, em sua sede.

Não obstante o pedido de baixa da inscrição estadual, o estabelecimento manteve sua operacionalidade, sendo baixado apenas para fins fiscais.

Naquela oportunidade, poderia a Autuada ter levado o conjunto de saldos credores para sua escrituração centralizada, mas não o fez.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em julho de 2004, a Autuada alterou seu procedimento fiscal, voltando a escriturar suas operações em cada um dos estabelecimentos, inclusive o ora autuado, que manteve sua inscrição estadual anterior.

Ao pretender “reassumir” o saldo credor de 2001, sustenta a Impugnante que lhe fora negado pelo Fisco, o mesmo acontecendo por ocasião deste lançamento.

Como salientando anteriormente, ao discutir o assunto, entendeu o Fisco que tal saldo credor encontra-se fulminado pela decadência, nos termos do parágrafo único do art. 23 da Lei Complementar nº 87/96.

Com certeza, a literalidade do Fisco não é a melhor regra para se interpretar a questão ora em litígio.

Tomando-se como exemplo uma empresa com as atividades paralisadas, pode-se verificar que eventual saldo credor apurado em setembro de 2001 se transferirá para o período seguinte, até que a empresa retome as suas atividades, podendo durar cinco, dez ou mais anos, sem que se caracterize a decadência.

Além do mais, para o caso em apreciação, a decadência deve ser contada, se for o caso, entre a data do saldo credor e o momento de reinício da apuração pelo sistema de débito e crédito.

Se a legislação autoriza que as empresas alternem seus regimes de apuração do imposto, no caso dos autos, no período da escrituração centralizada era como se aquele saldo credor fosse sucessivamente transferido para os períodos seguintes.

Desta forma, conclui-se pela concessão do saldo credor apurado no mês de setembro de 2001, a ser utilizado na apuração do mês de julho de 2004.

De igual modo, ao interromper o regime de apuração por débito e crédito, por força da legislação mineira, o Fisco apurou um saldo credor no mês de março de 2006, que deve ser necessariamente compensado com o imposto apurado no mês de abril de 2006, sob a modalidade de crédito presumido.

Na sistemática de apuração pelo crédito presumido, não se contabiliza outros créditos, mas vale dizer, outros créditos relativos às operações e prestações mensais.

Quando se tratar de crédito decorrente de devolução, por exemplo, admite-se a acumulação deste com o crédito presumido no período. De igual modo quanto ao saldo credor do período anterior à nova modalidade de apuração, exceto quando a legislação expressamente vedar tal transposição, o que não é o caso ora em discussão.

Registre-se, por oportuno, que o saldo credor a ser compensado será aquele resultante da decisão relativa à nova Recomposição da Conta Gráfica.

**4) com referência ao primeiro parágrafo de fl. 4.024, demonstrar quais os valores dos créditos da Impugnante estão embutidos na recomposição da conta gráfica;**

Segundo o Fisco, a coluna “débito” corresponde aos valores totais da coluna “imposto debitado”, escriturados no LRAICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a coluna “crédito/lançado”, corresponde aos valores totais da coluna “imposto creditado”, escriturados no livro de RAICMS.

Prosseguindo, informa que a coluna “crédito indevido”, corresponde aos valores lançados na coluna “diferença a estornar”, da planilha denominada de “Apuração dos Créditos a serem Apropriados” conforme art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02, cujos valores da coluna “créditos escriturados no LRAICMS/Combustíveis/Indevidos, correspondem àqueles apurados na planilha “valores de créditos de ICMS indevidos-Combustíveis”.

No que concerne à Recomposição da Conta Gráfica, adota-se a mesma fundamentação relativa ao item 1 da diligência, com a mesma conclusão.

Cabe, no entanto, um esclarecimento adicional sobre o montante do crédito tributário apurado pelo Fisco.

Neste caso, existe uma acusação fiscal não levada a efeito no relatório do Auto de Infração. É que a planilha denominada de “Apuração dos Créditos a serem Apropriados” conforme art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02 (fls. 129/132), corresponde, na verdade, à acusação fiscal de “aproveitamento indevido de crédito em decorrência da proporcionalidade entre prestações tributadas e não tributadas”, irregularidade essa que não compõe a acusação do Auto de Infração.

Analisando o mês de julho de 2004, antes da reformulação do crédito tributário, constata-se a seguinte situação:

- crédito indevido pela não apresentação dos cupons – R\$ 21.352,89 (fl. 112), lançado na coluna de crédito “indevido”, na planilha de fl. 129;
- o crédito total escriturado no mês foi de R\$ 83.840,52;
- crédito total – crédito indevido: R\$ 62.487,63
- percentual de crédito: 84,58% x R\$ 62.487,63
- crédito admitido: R\$ 52.852,04
- diferença a estornar = Crédito total – crédito admitido (R\$ 83.840,52 – R\$ 52.852,04 = R\$ 30.988,48);
- o crédito a estornar desta planilha compõe o crédito indevido do Demonstrativo do Crédito Tributário de fl. 06.

Note-se, no entanto, que, no Relatório Fiscal (fls. 05/09), muito embora não tenha o apontamento formal da irregularidade, a impropriedade dos créditos nos termos do inciso VIII do art. 66 da Parte Geral do ICMS fora destacada da seguinte forma:

“Desta forma estornaram-se os créditos de ICMS escriturados, recompondo-se a respectiva conta gráfica, conforme lançamentos nas planilhas “VALORES DE CRÉDITOS INDEVIDOS-COMBUSTÍVEIS, APURAÇÃO DOS CRÉDITOS A SEREM APROPRIADOS CONFORME ARTIGO 66 INCISO VIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02 e VERIFICAÇÃO FISCAL ANALÍTICA/CONFERÊNCIA DE RECOLHIMENTOS”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O mencionado dispositivo assim dispõe:

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:

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios; (grifou-se)

(...)

Aparentemente, num primeiro olhar, poderia ser indagado sobre eventual ofensa ao contraditório e à ampla defesa. Mas, a própria Autuada reconheceu a acusação implícita, dela se defendendo e pleiteando alteração na planilha que apura a mencionada irregularidade.

Com efeito, à fl. 1.854 dos autos, a Impugnante pleiteia alterações dos valores lançados a título de operações tributadas, para os meses de julho e agosto de 2004, apontando os percentuais que entende serem os devidos.

O pedido da defesa foi atendido, por ocasião da reformulação do crédito tributário, conforme se percebe pela planilha de fl. 3.977.

Neste caso, mesmo não constando no relatório do Auto de Infração, há que se aplicar o disposto no art. 92 do RPTA/MG, que assim dispõe:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

**5) nas fls. 3.963/3.973 consta a relação de cupons solicitados e não entregues. Contudo, como se observa às fls. 1.907/1.909 referente à nota fiscal nº 2.238 e às fls. 1.918/1.920 e 1.993/1.995 relativas às notas fiscais nº 2.064 e 9.873, respectivamente, constam os comprovantes do pagamento correspondente. Esclarecer porque não foram considerados na reformulação do crédito tributário;**

O Fisco transcreve o disposto no § 3º, incisos I e II do art. 12 do Anexo V do RICMS/02, para fundamentar o não acatamento dos comprovantes, afirmando que a legislação tributária não reconhece tais documentos (borderô de pagamento e comprovante de depósito), como hábeis para dar suporte aos créditos de ICMS.

Demonstra, também, que “o cupom fiscal de nº 002970, de fls. 1.908 não corresponde àquele descrito na Nota Fiscal Global de fls. 1.909, na qual constam os cupons fiscais de números 040065, 040107 e 040117”.

Destaca a Impugnante que, se o objetivo da norma é trazer uma maior segurança na comprovação da realização das operações com combustíveis, os documentos em questão confirmam a realização das operações.

O tratamento fiscal a essa questão é idêntico ao do item seguinte, razão pela qual transfere-se a sua fundamentação para o item “6” da diligência.

**6) com relação à reformulação do crédito tributário, esclarecer as razões da não aceitação dos demais documentos apresentados pela Impugnante de acordo com os itens 2 e 2.1 do requerimento de fl. 3.991;**

Destaca o Fisco que todo o trabalho está calcado na legislação tributária, não sendo possível admitir que “comprovantes de pagamentos”, “notas brancas”, “borderôs” e outros documentos não fiscais possam ser considerados para o caso dos autos.

Tal como no item anterior, a Autuada entende que os documentos auxiliares se prestam para comprovar a realização das operações.

Relativamente a este item, é de bom alvitre rememorar como o lançamento ocorreu.

Após análise dos documentos, o Fisco elaborou o denominado “Anexo I” (fls. 21/95), contendo a relação de todas as notas fiscais de combustíveis, cujos créditos foram lançados no livro de Registro de Entradas (LRE).

Na mesma planilha, o Fisco relacionou todos os cupons fiscais vinculados às notas fiscais globais, inseridos na coluna “CUPONS FISCAIS SOLICITADOS”.

Esta planilha gerou outras duas, sendo a primeira delas o “Anexo II” (fls. 96/110), onde estão relacionadas todas as notas fiscais com os cupons que foram entregues pela Autuada, sendo que, sobre tais documentos nada exige o Fisco.

Observe-se que os três primeiros documentos do “Anexo II” (NFs 10054, 10055 e 10059, de emissão do Auto Posto Floresta) estão também relacionados no “Anexo I”, constituindo o 10º, 11º e 12º item, respectivamente, do documento de fl. 22.

Em seguida, o Fisco apresenta o “Anexo III” (fls. 112/127), onde estão relacionadas todas as notas fiscais cujos cupons não foram apresentados, com os respectivos valores e a relação dos cupons vinculados, lançados na coluna “CUPONS FISCAIS SOLICITADOS E NÃO ENTREGUES”.

A partir deste documento, resta cristalinamente ofertada a garantia de ampla defesa, pois tal quadro permite à Impugnante conhecer o rol de documentos sobre os quais repousa a acusação fiscal.

Junto com a peça de defesa, a Autuada encaminhou novo conjunto de cupons fiscais, vinculados a uma parcela de notas fiscais globais. Diante da apresentação dos cupons e após criteriosa análise, o Fisco promoveu a alteração do crédito tributário (fls. 3.958/3.962), emitindo uma nova relação de cupons fiscais não entregues (fls. 3.963/3.973).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua análise, o Fisco admitiu os cupons apresentados, regularmente emitidos por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e vinculados efetivamente a uma nota fiscal global.

Manifestando-se nos autos (fls. 3.990/3.991), a Autuada alega que o Fisco não apontou quais documentos foram admitidos e nem tampouco justificou o não acatamento dos demais.

Por ocasião de sua resposta à diligência, o Fisco esclarece que foram admitidos apenas os cupons fiscais, desde que efetivamente descritos nas notas globais, restando claro que não foram considerados documentos extrafiscais, como nos casos relacionados por esta Câmara de Julgamento no item “5” da diligência.

No tocante a quais cupons foram aceitos pelo Fisco, a questão é simples. Basta comparar o “Anexo III”, com a planilha de fls. 3.963/3.973. Os que constaram na primeira e não estiverem lançados na segunda, foram os cupons acatados pelo Fisco na reformulação do crédito tributário.

Visando por fim a qualquer dúvida, e cumprindo determinação da Câmara, o Fisco elaborou a planilha de fls. 4.058/4.060, com o quadro comparativo de valores, contendo as parcelas mantidas e as excluídas.

Destaca a Defesa que os documentos extrafiscais devem ser admitidos como prova da operação, uma vez que o objetivo é trazer mais segurança na comprovação da realização das operações com combustíveis.

Sem razão a defesa, no entanto. A exigência do cupom fiscal atrelado à nota fiscal global permite muito mais que aferir a existência da operação. Com tais cupons, que deverão conter o registro do hodômetro e da placa do veículo abastecido, é possível confrontar a propriedade do veículo, a periodicidade de abastecimento e o percurso realizado, dentre outras informações que os documentos extrafiscais não permitem.

Por exemplo, se a placa registrada no cupom fiscal não se referir a um veículo de propriedade da Autuada, não é possível apropriar o respectivo crédito.

Por outro lado, se a vinculação dos documentos fiscais der conta de um veículo abastecendo na fronteira de Minas com São Paulo, por exemplo, com prestação de serviço iniciada naquele Estado, também não é de se autorizar o crédito do imposto, que deve ser suportado pelo Estado de origem da prestação.

Assim, documentos extrafiscais podem até indicar uma possível operação de aquisição de combustível, mas não permite individualizar o abastecimento.

Existem nos autos documentos extrafiscais que, em face das informações neles contidas, como os controles de vendas do posto “Timbozão 5” (fls. 2.033/2.058), por exemplo, em tese supriria a ausência dos cupons fiscais.

Tais documentos vão, inclusive, ao encontro da alegação da Impugnante de que relativamente aos fornecedores de outros Estados, não pode o Fisco do Estado de Minas Gerais impor qualquer obrigação, o que poderia acontecer se houvesse convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os mencionados documentos contêm os dados do adquirente, a placa do veículo e o hodômetro registrado no momento do abastecimento.

Mas, ao se analisar a planilha de fls. 3.973, onde estão lançados os abastecimentos do mês de março de 2006, constata-se que, além dos controles internos, foram emitidos os respectivos cupons fiscais, que não foram apresentados ao Fisco, conforme descrito na Nota Fiscal de fl. 2.041.

Esta situação altera a lógica da Impugnante, confrontando a própria assertiva da Defesa, ao dizer que a regra da inserção dos cupons fiscais na nota fiscal global não atinge o revendedor de outro Estado. Como visto, mesmo sediado em Campos dos Goytacazes/RJ, o posto revendedor cumpriu à risca a regra mineira.

Quem de fato não cumpriu a legislação foi a Autuada, que recebeu o documento corretamente emitido pelo revendedor, registrou créditos do ICMS em sua escrita fiscal, mas não manteve sob sua guarda os respectivos cupons.

Caso outro posto revendedor (de outro Estado) não tenha cumprido a regra mineira, a responsabilidade é do adquirente, uma vez que a adoção dos procedimentos que ora são analisados, constitui faculdade para o estabelecimento mineiro (adquirente da mercadoria).

Com efeito, conforme salientado na Consulta de Contribuinte nº 025/2000, o art. 12 do Anexo V do RICMS/02 deve ser interpretado à luz dos dispositivos que regem a emissão de documento fiscal.

De acordo com as normas que regem o ECF (de vigência nacional, aprovadas mediante convênios), estará obrigado a utilizar ECF, o contribuinte que praticar vendas a pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, desde que a mercadoria seja retirada pelo adquirente e se destine a uso e consumo.

Assim, no abastecimento de veículo pertencente a contribuinte do ICMS, o detentor do ECF está obrigado a emitir a nota fiscal em todas as suas operações. Caso o adquirente possua frota e abasteça com frequência no mesmo posto varejista de combustível, certamente acarretará maior custo operacional para seu fornecedor, que terá de emitir uma nota fiscal a cada abastecimento de seu cliente, durante determinado período.

Neste caso, como forma de simplificação de procedimentos, o Regulamento do ICMS permite ao posto de combustível a emissão de nota fiscal global periódica para o destinatário, desde que seja emitido o cupom fiscal a cada abastecimento.

Desta forma, caso os revendedores de outros Estados não queiram cumprir o que determina o regulamento mineiro, cabe ao adquirente aqui estabelecido, solicitar do revendedor o cumprimento da regra geral, ou seja, emissão de nota fiscal modelo 1, por ocasião de cada abastecimento, e com este documento valer-se do crédito a ele relativo.

No caso dos autos, ou a Autuada credita-se pelas aquisições de combustíveis acobertados por nota fiscal emitida no momento do abastecimento (M1) ou se utiliza da permissão relativa à emissão de nota fiscal global, mas nos moldes do que determina a legislação, com os cupons fazendo “parte integrante” das notas fiscais, nos termos do inciso I do § 3º do art. 12 do RICMS/02.

Ao verificar a planilha de fls. 3.963/3.973, constata-se que praticamente todos os revendedores cumpriram o mister de inserir nas notas globais o número dos cupons, e que o mesmo não se pode falar da Autuada, que não preservou tais documentos para que o Fisco pudesse fazer a análise meritória dos créditos a eles vinculados.

Via de regra, extraviando-se a nota fiscal, não é possível aproveitar o crédito nela destacado, exatamente por não poder o Fisco realizar a análise documental para legitimar ou não os créditos. De igual modo quanto aos cupons, que fazem parte integrante da nota fiscal global. Não havendo tais cupons, não pode o Fisco atestar a legitimidade dos créditos.

Sem os cupons fiscais, não pode o Fisco, por exemplo, analisar se os abastecimentos foram realmente efetivados, considerando-se o aspecto temporal, a periodicidade e o trajeto, ou se os cupons demonstram a graciosidade de documentos fiscais, situação essa muitas vezes observada em diversos lançamentos vinculados aos prestadores de serviço de transporte.

**7) elaborar quadro comparativo entre os valores que foram excluídos e mantidos após a reformulação do feito fiscal.**

Determinação cumprida com a juntada da planilha de fls. 4.058/4.060.

Assim, após o cumprimento da diligência pelo Fisco, imperioso concluir pela aprovação parcial das exigências relativas à ausência dos cupons fiscais, nos termos exarados no decorrer desta decisão.

**Apuração a menor de ICMS em função de utilização do regime de débito e crédito, no período de abril de 2006 a dezembro de 2007, quando deveria fazê-lo pela sistemática de crédito presumido, conforme inciso XXIX, art. 75, Parte Geral RICMS/02.**

No tocante à segunda imputação fiscal, cumpre trazer à baila o teor da acusação:

Apuração a menor de ICMS em função de utilização do regime de débito e crédito, no período de abril de 2006 a dezembro de 2007, quando deveria fazê-lo pela sistemática de crédito presumido, conforme inciso XXIX, art. 75 da Parte Geral do RICMS/02.

O dispositivo em questão assim prescreve:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXIX - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:

a) o crédito presumido será aplicado pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

débito e crédito, vedada a utilização de quaisquer outros créditos;

b) o prestador de serviço de transporte dispensado de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou da escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto neste inciso no próprio documento de arrecadação.

(...)

§ 12. Em substituição ao crédito presumido de que trata o inciso XXIX do *caput* deste artigo, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito crédito, observado o seguinte:

I - a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização;

II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;

III - até a formalização do regime especial, o titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.

(...)

Muito embora se reconheça que a norma retira o direito do exercício de uma regra geral, assegurada constitucionalmente, condicionando-a a um regime especial, há que prevalecer o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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;

No caso dos autos, a Autuada requereu o regime especial, mas este lhe fora negado em razão de sua situação fiscal junto ao Estado de Minas Gerais. Neste caso, em que pese a imposição que lhe é feita, caberia a ela pleitear judicialmente a concessão da regra imposta pelo Estado, se direito lhe assistisse. Não o fazendo, sujeita-se à regra do crédito presumido.

No período de abril de 2006 a dezembro de 2007, exigiu o Fisco as parcelas 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 XXVI da mesma lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para se chegar aos valores exigidos, o Fisco elaborou a Recomposição da Conta Gráfica, conforme documentos de fls. 142/143. Neles, o Fisco segregou as operações sujeitas ou não ao sistema de recolhimento por substituição tributária e indicou, na coluna “crédito”, o valor equivalente a 20% (vinte por cento) do débito relativo às prestações normais (não tributadas por substituição tributária).

Como a “Cópia Fiel” do período (abril de 2006 a dezembro de 2007) registrou saldo credor em todo o período, o ICMS exigido pelo Fisco compreende o valor normal do imposto deduzido do crédito presumido.

Neste caso, conclui-se que estão corretas as exigências relativas ao ICMS e respectiva multa de revalidação, desde que deduzido o saldo credor do mês de março de 2006, conforme manifestação alhures, uma vez que a vedação à utilização de quaisquer outros créditos diz respeito aos créditos vinculados à prestação de serviço no período de apuração.

Exigiu ainda o Fisco, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. O dispositivo em questão assim está posto:

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 caso dos autos, no entanto, não se trata de apropriação irregular de crédito propriamente dito, mas sim, de manutenção e apuração do imposto em regime não autorizado pelo Fisco.

O que não se admite, no caso em análise, não são os créditos por alguma impropriedade dos mesmos, mas sim a apuração pelo regime de débito e crédito.

Observe-se que, ao calcular a multa isolada, o Fisco não levou em consideração o montante de ICMS creditado no período, mas sim, o resultado do ICMS apurado no confronto débito normal *versus* crédito presumido.

A título de exemplo, no mês de dezembro de 2006, a Autuada apropriou no LRAICMS o valor de R\$ 129.741,85 (cento e vinte e nove mil, setecentos e quarenta e um reais e oitenta e cinco centavos), acrescido de R\$ 32.279,79 (trinta e dois mil, duzentos e setenta e nove reais e setenta e nove centavos), de estorno de débito relativo ao ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST).

No período mencionado, o Fisco apura uma apropriação de crédito no valor de R\$ 21.543,88 (vinte e um mil, quinhentos e quarenta e três reais e oitenta e oito centavos), que serviu de base para aplicação da multa isolada de R\$ 10.771,94 (dez mil, setecentos e setenta e um reais e noventa e quatro centavos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Se a imputação do Fisco estivesse correta, deveria incidir sobre a diferença entre os créditos lançados (R\$ 129.741,85), deduzidos os créditos admitidos (presumido).

Sanção de igual teor foi apreciada por este Conselho de Contribuintes e rejeitada a sua aplicação, nos termos da decisão contida no Acórdão nº 18.793/08/1ª .

Naquela decisão, destacou-se que, sem sombra de dúvidas, a regra do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 cuida daqueles créditos imprestáveis dentro do mesmo modelo de apuração, ou seja, no sistema de débito e crédito. Via de consequência, revela-se inaplicável à espécie a multa isolada imposta.

Desta forma, forçoso concluir pela exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Descumprimento de Obrigação Acessória**

A exigência decorre do descumprimento da obrigação acessória de manter, junto às notas fiscais globais, os cupons fiscais nelas registrados. A penalidade aplicada pelo Fisco é a prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 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:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

(...)

A Impugnante não se manifestou sobre este item do Auto de Infração, não o fazendo, também, o Fisco.

Considerando a intimação de fl. 14, e levando-se em conta que parte dos cupons fiscais não foi entregue, correta se revela a penalidade isolada aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 3.958/3.982, e ainda: a) adequação da recomposição da conta gráfica, transferindo-se para os períodos subsequentes, o saldo credor apurado em cada período, nos meses de janeiro de 2005 a março de 2006; b) dedução do saldo credor apurado no mês de setembro de 2001, a ser

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

lançado em julho de 2004; c) dedução em abril de 2006, do saldo credor apurado em março do mesmo ano; d) exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, para o período de abril de 2006 a dezembro de 2007. Vencido, em parte, o Conselheiro Danilo Vilela Prado (Relator), que não excluía a dedução do saldo credor apurado no mês de setembro de 2001, a ser lançado em julho de 2004 e, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida, que excluía ainda, além do voto majoritário, as exigências do item 1 do Auto de Infração. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rogério Andrade Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Designado**

*MHG/cam*

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

---

Acórdão:	20.440/11/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159763-17	
Impugnação:	40.010124093-75	
Impugnante:	José Herculano da Cruz e Filhos S/A	
	IE: 367622814.00-95	
Proc. S. Passivo:	Rogério Andrade Miranda/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Danilo Vilela Prado, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente voto vencido diz respeito, exclusivamente, ao crédito do ICMS no valor de R\$722.450,15 (setecentos e vinte e dois mil quatrocentos e cinquenta reais e quinze centavos), apropriado no estabelecimento de Juiz de Fora, (fls. 4073/4074), não considerado pelo Fisco na verificação fiscal analítica.

O Fisco aduz (fls. 4090/4091) que considera decaído o referido crédito, nos termos do art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento. (grifou-se)

Para provar a existência do crédito, a Autuada juntou aos autos cópia Livro Registro de Apuração do ICMS de agosto de 2001 e da DAPI do mês de setembro de 2001, referente ao crédito de R\$722.450,15, apropriado no estabelecimento de Juiz de Fora, (fls. 4073/4074).

O estabelecimento de Juiz de Fora, no entanto, foi bloqueado espontaneamente pelo contribuinte para fins de baixa, no dia 14/09/91 e reativado em 15/03/04, conforme abaixo.

FGAN49N

S I C A F

SEF/MG

NFGAN49N

Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais 03.08.2011

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

M296413      Consulta Bloqueio/Reativações do Contribuinte      09:42

Inscr. Estadual: 367622814 00 95

Nome Comerc.: JOSE HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S/A

Situação: ATIVO      Data da Inscrição: 01.04.1975

Data Bloqueio: 14.09.2001      Tipo Bloqueio:ESPONTANEO

Motivo Bloqueio: BAIXA REQUERIDA PARA ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES

Data Reativação: 15.03.2004

O Fisco interpretou literalmente o disposto no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96, ao considerar que, se o crédito foi escriturado em setembro de 2001, ele só poderia ser utilizado no prazo de 5 (cinco) anos, que venceria em setembro de 2006. Por conseguinte, não poderia ser considerado na verificação fiscal analítica no exercício de 2008, porque já estava decaído o direito da Autuada.

O verbo ‘utilizar’ empregado no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96, foi interpretado pelo Fisco como o direito do contribuinte de ‘usar, empregar, ter utilidade, beneficiar, aproveitar-se ou servir-se’ do crédito, que ficou ‘congelado, adormecido, sem uso’ durante mais de sete anos. E só no momento da ação fiscal foi reivindicado pela Autuada.

Apesar de a tese do Fisco não ter tido ressonância nesta 1ª Câmara de Julgamento, ela é válida sob o prisma da interpretação literal ou gramatical, considerando as peculiaridades do caso.

Em outro enfoque, mesmo se for considerado que o crédito não decaiu e ainda pode ser utilizado, o caput do art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 estabelece condições para a sua apropriação, ao dispor que “O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação” (grifou-se). Por isso, foi deliberado no item 3 da diligência de fls. 4053 que o Fisco se manifestasse sobre a origem e a legitimidade do crédito em questão.

A diligência não foi cumprida pelo Fisco, que se limitou a arguir a decadência do crédito.

Em face da ausência de maiores esclarecimentos sobre a origem e legitimidade dos créditos não há como considerá-los válidos na verificação fiscal analítica, considerando o seguinte:

1. não está provado nos autos que o crédito não foi transferido para o estabelecimento de Congonhas, no qual a Autuada manteve inscrição centralizada até junho de 1994, conforme consta às fls. 4066/4067;

2. se a Autuada possui mais de um estabelecimento, deveria apresentar documentos que comprovassem que o crédito não foi utilizado em nenhum de seus estabelecimentos. Tal prova, porém, não foi apresentada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. as operações da Autuada possuem peculiaridades e condições para apropriação do crédito do ICMS, conforme os dispositivos do RICMS abaixo:

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:

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

(...)

3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C. (grifou-se)

4. de acordo com a norma acima, é imprescindível conhecer a origem e a legitimidade dos créditos, para verificar a correção do procedimento da Autuada,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando as peculiaridades que envolvem a apropriação de crédito do ICMS pelas empresas prestadoras de serviços de transporte;

5. com relação à apropriação de bens destinados ao ativo permanente permanece a dúvida sobre o crédito de setembro de 2001, porque se tiver havido aquisição de tais bens naquele período é preciso saber se a apropriação obedeceu à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês;

6. em face da ausência de comprovação da origem e legitimidade do crédito do ICMS em setembro de 2001, não há como decidir favoravelmente à Autuada sem saber os motivos pelos quais ela deixou de utilizar valor tão expressivo por tão longo período. Repita-se, mais de sete anos.

Dessa forma, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 3.958/3.982, e ainda: a) adequação da recomposição da conta gráfica, transferindo-se para os períodos subsequentes, o saldo credor apurado em cada período, nos meses de janeiro de 2005 a março de 2006; b) dedução em abril de 2006, do saldo credor apurado em março do mesmo ano; c) exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, para o período de abril de 2006 a dezembro de 2007.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2011.**

**Danilo Vilela Prado**  
**Conselheiro**

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

---

Acórdão:	20.440/11/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159763-17	
Impugnação:	40.010124093-75	
Impugnante:	José Herculano da Cruz e Filhos S/A	
	IE: 367622814.00-95	
Proc. S. Passivo:	Rogério Andrade Miranda/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A divergência pontuada no presente voto vencido dá-se, fundamentalmente, no item “1” do AI, qual seja, “aproveitamento indevido de créditos relativos às aquisições de combustíveis de postos revendedores varejistas, vinculados às notas fiscais globais, com indicação dos cupons fiscais que não foram apresentados”.

Como se observa do feito fiscal em comento, o contribuinte, de maneira satisfatória, demonstra a ocorrência das operações que geraram esta glosa de créditos feita pelo fisco, situação esta que, a nosso sentir, legitima o aproveitamento dos créditos por ele operado.

Aliás, o fisco sequer contesta a realização das operações que repercutiram no aproveitamento do crédito, situação esta que referenda a tese de defesa no caso concreto.

Oportuno acrescentar também que, como bem salientado na defesa, a obrigação defendida e festejada pelo fisco como descumprida é, por excelência, uma obrigação do emitente das notas fiscais (cupons) que são os postos varejistas de combustível.

No caso dos autos, o contribuinte autuado fez o que estava a seu alcance, ou seja, trouxe à colação as notas fiscais globais que estão vinculadas ao cupons e ainda os comprovantes de pagamento das operações que autorizam, por força do Princípio da Não Cumulatividade, o aproveitamento dos créditos reclamados.

Neste compasso, improcedente a exigência contida no item “1” do AI.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2011.**

**Antônio César Ribeiro**

**Conselheiro**