

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

Acórdão: 3.780/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158527-15  
Recurso de Revisão: 40.060128473-26  
Recorrente: Imecan Indústria Mecânica Ltda.  
IE: 186875549.00-45  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Laiz Travizani Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

***EMENTA***

**MICRO GERAES/SIMPLES MINAS - DESENQUADRAMENTO - EMPRESA DE PEQUENO PORTE - ENQUADRAMENTO INDEVIDO.** Em face da declaração de valores menores que os consignados nas notas fiscais de saída, da ausência de registro de notas fiscais de saída e de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal em razão de seu cancelamento irregular de notas fiscais, restou caracterizado o enquadramento indevido do estabelecimento nos regimes simplificados de apuração do imposto MicroGeraes e Simples Minas, a partir de julho de 2004, considerando que a soma da receita bruta do estabelecimento superou o limite máximo estabelecido para a manutenção nos referidos regimes. Exigidos o ICMS, pelo sistema de débito e crédito, a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75 no período de janeiro a junho de 2004 e a prevista na alínea "a", inciso II do art. 25 da Lei n.º 15.219/04, no período de julho de 2004 a dezembro de 2007, bem como as Multas Isoladas capituladas no inciso IX do art. 54 e nos incisos I e II, alínea "a", do art. 55, todos da Lei n.º 6.763/75. Excluídas as exigências do imposto e da Multa Isolada do inciso II, alínea "a" do art. 55 da referida lei, relativas aos documentos fiscais n.ºs 4226, 4714, 4857, 4878, 5040, 5048, 5866, 5930, 5931, 6122, 6729 e 7055, em razão do afastamento da consideração de saída desacobertada. Recurso de Revisão parcialmente provido para conceder os créditos: a) vinculados às aquisições de bens para o ativo imobilizado, deduzidos em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos), contados a partir do mês de aquisição dos bens (data de emissão da nota fiscal); b) destacados nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica, em seus respectivos meses, limitados ao percentual de 97,55% (noventa e sete inteiros e cinquenta e cinco décimos); c) relativos aos produtos intermediários, limitados ao valor do ICMS efetivamente destacado nos documentos fiscais ou informado pelo remetente da mercadoria quando se tratar de imposto pago por substituição tributária. Decisão reformada.

**Recurso de Revisão conhecido e parcialmente provido. Decisões unânimes.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Segundo consta do Auto de Infração de fls. 02/03, versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007:

- 1) declarar valores de diversas notas fiscais de saída inferiores aos valores efetivos, não declarando outras, inclusive canceladas irregularmente, mantendo-se enquadrado, indevidamente, em regime de tributação simplificada (Micro Geraes e Simples Minas);
- 2) em decorrência da manutenção indevida no regime de tributação simplificada, deixou de escriturar e manter os livros obrigatórios: Registro de Apuração do ICMS, a partir de 2004, Registro de Saídas e Registro de Entradas, a partir de 2005;
- 3) deixar de lançar em livros e arquivos eletrônicos diversos documentos fiscais;
- 4) cancelar irregularmente diversas notas fiscais, comprovando-se a efetiva saída das mercadorias a que se referem;
- 5) entregar fora do prazo e em desacordo com a legislação tributária os arquivos eletrônicos obrigatórios relativos às suas operações.

**Da Decisão Recorrida**

Em decisão consubstanciada no Acórdão 19.751/10/3ª (fls. 4.679/4.684), a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, indeferiu o pedido de perícia, ficando vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura, que o deferiam. No mérito, à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para cancelar o imposto exigido na irregularidade 1 e a multa isolada exigida na irregularidade 4 do Auto de Infração com relação às Notas Fiscais nºs 4226, 4714, 4857, 4878, 5040, 5048, 5866, 5930, 5931, 6122, 6729 e 7055, apontadas pelo Fisco como saída desacobertada. A Conselheira Maria de Lourdes Medeiros apresentou voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG (fls. 4.685/4.687). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Laiz Travizani Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire.

**Do Recurso**

Inconformada, a Contribuinte interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 4.689/4.696), por intermédio de procuradores regularmente constituídos, alegando, em síntese:

- a simples comparação entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 19.061/09/1ª, leva à conclusão que embora, nos processos, sejam diferentes algumas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações apontadas pelo Fisco, tanto uma quanto a outra Impugnante, eram empresas optantes pelo Micro Gerais/Simples Minas, e que a maior parte das exigências foram constituídas em decorrência de seu desenquadramento dessa condição, tendo o Fisco promovido a recomposição da conta gráfica do imposto pelo sistema de débito e crédito, e aplicação das penalidades;

- do preâmbulo dos dois acórdãos e ainda da conclusão dos julgamentos, vê-se que pleitearam as duas Impugnantes que fossem considerados, para efeito de recomposição da conta do ICMS, os créditos pelas entradas que não foram lançadas no SAPI e, conseqüentemente, desconsideradas pelos Autuantes;

- a decisão proferida no acórdão divergente, com sustentação nos arts. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e arts. 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96, autoriza a consideração dos créditos pelas entradas apenas regularmente acobertadas;

- já o acórdão recorrido, ao cuidar do pedido de aproveitamento de créditos pelas entradas em seu estabelecimento, não lançadas no SAPI, discordou;

- inobstante esteja clara a divergência que enseja a apresentação deste recurso, fato que indubiosamente levará ao seu conhecimento e provimento, de nada adiantará tal provimento, restando inócuo, se não esclarecida, à questão da existência nos autos e comprovação dos créditos pleiteados pela Recorrente, referentes às aquisições destinadas ao ativo permanente e outras;

- é imperioso, acentuando que não se trata de devolver matéria já julgada, demonstrar que os documentos, livro CIAP e planilhas (quadros) demonstrativos desse direito já se encontram entranhados nos autos, ao contrário do que entendeu a Câmara;

- os créditos que foram considerados pelo Fisco na recomposição da apuração do imposto foram, apenas e tão somente, aqueles que se encontravam já por força da obrigação em relação ao Micro Gerais/Simples Minas escriturados no SAPI e não os demais, que o próprio acórdão atesta que não foram escriturados e, em relação aos quais está pugnando pelo aproveitamento, cujos documentos foram trazidos aos autos, devidamente acompanhados da respectiva planilha;

- as planilhas de fls. 1996/2.018 indicam a função e aplicação de cada mercadoria em seu processo produtivo, a data da aquisição, os números das notas fiscais, nome do fornecedor, inscrição estadual e valores de bases de cálculo e respectivos créditos;

- de fato, o que ocorreu, e deu azo à afirmação contida no acórdão, é de que os créditos lançados nas planilhas de fls. 105/106 foram considerados é que, a planilha acostada relaciona todas as notas fiscais de entrada, inclusive aquelas que já se encontram lançadas no SAPI, restando claro que a amostragem levada a efeito pelo Fisco iria encontrar algumas, logicamente as que estão no SAPI, mas não as demais e, seu trabalho somente poderia ser concluído corretamente com o exame de toda a documentação que estava bem relacionada e individualizada na planilha ou quadro acostada, que nesta oportunidade é novamente trazida à colação;

- em relação ao livro CIAP que demonstra a escrituração dos créditos pelas aquisições destinadas ao ativo imobilizado ou permanente, ao contrário do que consta

dos autos, não há como negar a sua entrega em envelope, conforme consta às fls. 2.077, tendo sido inclusive juntadas cópias de seu Razão analítico (fls. 2.072/2.075);

- a Fiscalização trabalhou ao inverso, ou seja, verificou algumas notas lançadas no SAPI e, claro, as encontrou todas constando das planilhas, mas não fez o inverso, que seria partir sua amostragem da planilha da Contribuinte para o documento SAPI, oportunidade em que fatalmente iria encontrar documentos que não tiveram os seus créditos considerados, à exemplo dos bens de ativo imobilizado;

- não poderia a Recorrente se esquivar de esclarecer também a impropriedade do acórdão recorrido no que se refere à alegação de que os créditos não poderiam ser considerados porque não escriturados à época própria, conforme resposta à Consulta n.º 008/08;

- em qualquer hipótese, acaso fosse deferido o direito à consideração dos créditos pleiteados, escriturados ou não, a questão da escrituração poderia ser resolvida com a simples determinação de cumprimento da obrigação, se fosse o caso;

- efetivamente juntou, ao contrário do que consta dos votos condutores do acórdão recorrido, planilhas discriminativas dos pretendidos créditos, analiticamente por documento, com datas de aquisição, nome dos fornecedores, valores etc., e que, se considerados tais créditos, reverter-se-á o valor do débito apurado em seu benefício.

Ao final, reiterando todos os termos da impugnação, pede seja conhecido e provido o presente recurso.

#### **Do Parecer da Assessoria**

Às fls. 4.732/4.740, a Assessoria do CC/MG apresenta parecer fundamentado, opinando, em preliminar, pelo conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento.

#### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 29 de abril de 2011, a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, conheceu do Recurso de Revisão. Também em preliminar, por maioria de votos, rejeitou a proposta de perícia feita pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora). Vencida a Conselheira proponente e o Conselheiro André Barros de Moura, que julgavam necessário o procedimento. Também em preliminar, por maioria de votos, e considerando que o Procurador da Recorrente comprometeu-se, desta vez, a cumprir a determinação da Câmara em busca da verdade material, exarou despacho interlocutório para que a Recorrente, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, demonstrasse, objetivamente, os créditos ainda não considerados pelo Fisco na apuração do imposto devido, indicando-os expressamente, em quadro analítico no qual devem constar as mercadorias descritas nas notas fiscais e a sua função no processo produtivo do estabelecimento. Na oportunidade deveria a Recorrente elaborar, também, um quadro apontando cada documento fiscal escriturado e aqueles anexados aos autos e não escriturados. Quanto aos bens do ativo permanente, deveria a Recorrente apresentar, ainda, o livro CIAP

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devidamente escriturado. Em seguida, vista ao Fisco. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que rejeitava o despacho. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Laiz Travizani Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire.

Em atendimento à determinação da Câmara, a Recorrente se manifesta às fls. 4.748/4.752, esclarecendo que o Livro CIAP já se encontra nos autos, conforme noticiado à fl. 2.077 e juntando os documentos de fls. 4.753/5.562.

Em face da juntada de documentos o Fisco volta a se manifestar às fls. 5.565/5.569, reiterando todos os argumentos anteriores, especialmente quanto as normas relativas a apropriação extemporânea de crédito e acrescentando, em resumo:

- o que a Impugnante pretende é admitir a escrituração retroativa de créditos para abater débitos ocultos por sua malícia e descobertos pela Fiscalização, créditos que, inclusive, já foram utilizados para abater débitos;

- o Fisco considerou os créditos a que a Contribuinte fez uso de seu direito, abatendo ainda os valores já recolhidos pela mesma;

- o acórdão paradigma trata de saída de mercadoria desacobertada, fato que não admite crédito do imposto na sua apuração a teor das disposições do atual art. 34 da Lei n.º 6.763/75, conjugado com o art. 89, inciso I;

- nos documentos anexados pela Recorrente pode-se perceber que a mesma obteve autorização, agora se apurando ser indevida, para abater 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito de diversas notas fiscais referentes a aquisição do ativo imobilizado, de forma extemporânea;

- o caso mostra a Recorrente apresentando-se na falsa condição de empresa de pequeno porte para obter vantagens indevidas, cujo remédio é a aplicação de multa agravada, sem direito a qualquer redução, só não aplicável por força da legislação superveniente minorá-la.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

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

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 5.577/5.584, opina pelo provimento parcial do Recurso de Revisão para: a) concessão dos créditos listados na planilha de fls. 4.753, deduzidos em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos), contados a partir do mês de aquisição dos bens (data de emissão da nota fiscal); b) concessão dos créditos destacados na planilha de fls. 4.783, em seus respectivos meses, limitados ao percentual de 97,55%; c) concessão dos créditos relativos aos produtos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermediários (planilhas de fls. 4.806/4.810, 5.008/5.011, 5.170/5.174 e 5.361/5.365), limitados ao valor do ICMS efetivamente destacado nos documentos fiscais ou informado pelo remetente da mercadoria quando se tratar de imposto pago por substituição tributária.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara Especial a análise, em sede recursal, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 02/03, o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007:

1) declarar valores de diversas notas fiscais de saída inferiores aos valores efetivos, não declarando outras, inclusive canceladas irregularmente, mantendo-se enquadrado, indevidamente, em regime de tributação simplificada (Micro Geraes e Simples Minas);

2) em decorrência da manutenção indevida no regime de tributação simplificada, deixou de escriturar e manter os livros obrigatórios: Registro de Apuração do ICMS, a partir de 2004, Registro de Saídas e Registro de Entradas, a partir de 2005;

3) deixar de lançar em livros e arquivos eletrônicos diversos documentos fiscais;

4) cancelar irregularmente diversas notas fiscais, comprovando-se a efetiva saída das mercadorias a que se referem;

5) entregar fora do prazo e em desacordo com a legislação tributária os arquivos eletrônicos obrigatórios relativos às suas operações.

### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**

#### **DO RECURSO DE REVISÃO**

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão mencionada refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo, qual seja, concessão de créditos de ICMS relativos às aquisições de mercadorias, providência essa tomada pela Câmara de Julgamento.

O Acórdão nº 19.061/09/1ª, indicado como paradigma pela Recorrente (fls. 4.698/4.707), trata de saída desacobertada de documento fiscal hábil e de seus reflexos sobre empresa inscrita no MicroGeraes/Simples Minas.

Observe-se que a fundamentação posta pelo Conselheiro Relator na decisão recorrida diz respeito à impossibilidade de se utilizar em casos de ação fiscal, créditos vinculados a documentos fiscais não escriturados em livro de Registro de Entradas, somente admitindo-os pela via do crédito extemporâneo.

Noutra linha, o voto em separado da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, muito embora tenha acompanhado o resultado da votação, é no sentido de se poder compensar tais créditos, desde que a Autuada faça prova inequívoca de tais aquisições e de que os créditos não foram apropriados em outras ocasiões.

A decisão paradigma (fl. 4.707), após entender como corretas as exigências fiscais decorrentes de saídas desacobertadas apuradas mediante documentos extrafiscais e recolhimento a menor do imposto, entendeu por bem, "*considerar os créditos do imposto relativo às entradas regularmente acobertadas*".

Assim, a essência do caso indicado na decisão apresentada como paradigma é a mesma do caso da decisão recorrida, ou seja, naquele caso haveria de se conceder os créditos apenas como extemporâneos, conforme decisão ora recorrida, ou deve-se abater tais créditos logo no lançamento, como se posicionou a decisão paradigma.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade

**Do Mérito**

Importante destacar que o presente recurso versa especificamente sobre o direito ao crédito do imposto relativo às aquisições de bens e mercadorias, cujos documentos não foram lançados no SAPI. As demais imputações fiscais não foram objeto de recurso, como se pode verificar do resumo constante na parte de Relatório desta decisão.

Desta forma, a matéria analisada na fase de mérito, restringe-se àquela objeto do recurso.

Sobre esta questão sustenta a decisão guerreada que:

ASSIM, RESTA A ANÁLISE DA PROCEDÊNCIA DO ABATIMENTO DO VALOR DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA APRESENTADAS NO PRESENTE PTA, MAS NÃO ESCRITURADAS NOS REGISTROS PRÓPRIOS AO TEMPO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

NO QUE TANGE AO REGIME DE COMPENSAÇÃO DO ICMS, A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DELEGOU PARA LEI COMPLEMENTAR A SUA DISCIPLINA, CONSOANTE ALÍNEA "C", INCISO XII, § 2º DE SEU ART. 155.

POR SEU TURNO, A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, EM SEU ART. 23, COM RESSONÂNCIA NO ART. 30 DA LEI Nº 6.763/75, CONDICIONA O DIREITO AO CRÉDITO À IDONEIDADE DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL E À SUA ESCRITURAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

**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.

A CONDIÇÃO DE ESCRITURAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS SE JUSTIFICA TANTO PARA REGISTRO, PERANTE O FISCO, DO EXERCÍCIO DO DIREITO AO CRÉDITO, QUANTO PARA DEMARCAR A DATA A PARTIR DA QUAL SE CONSIDERA QUE O FISCO PODERIA LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO RESPECTIVO IMPOSTO DESTACADO, SE CONSTATADA, POR EXEMPLO, A SUA INIDONEIDADE. ESSA DATA CARACTERIZA O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO INCISO I DO ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

ASSIM, O CONTRIBUINTE QUE NÃO TENHA COMETIDO QUALQUER INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA EXERCER O DIREITO AO CRÉDITO DEVE, EM REGRA, ESCRITURAR O RESPECTIVO DOCUMENTO FISCAL NO REGISTRO PRÓPRIO (LIVRO REGISTRO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE ENTRADAS OU OUTRO LIVRO/DOCUMENTO INSTITUÍDO PARA TAL FIM), SE SUJEITANDO, A PARTIR DA ESCRITURAÇÃO, À VERIFICAÇÃO DA IDONEIDADE DA DOCUMENTAÇÃO AO LONGO DE TODO O PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

PORTANTO, PERMITIR AO CONTRIBUINTE INFRATOR O ABATIMENTO, NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORA LANÇADO, DE VALOR DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS, SIGNIFICARIA IMPOR AO CONTRIBUINTE ESCORREITO UM ÔNUS SUPERIOR AO DO INFRATOR, NA MEDIDA EM QUE SOMENTE PARA ESTE ÚLTIMO NÃO TERIA EFEITO O PRAZO DECADENCIAL PARA VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS. TAL SITUAÇÃO, ALÉM DE PRECARIZAR A VERIFICAÇÃO DA IDONEIDADE DOS CRÉDITOS DESTACADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS APRESENTADOS AD HOC, CONFIGURARIA UMA AFRONTA A UM DOS PRINCÍPIOS BÁSICOS DO DIREITO QUE ASSEVERA QUE A NINGUÉM É DADA A POSSIBILIDADE DE SE BENEFICIAR DE SUA PRÓPRIA TORPEZA.

PELO EXPOSTO, NÃO ENCONTRA RESPALDO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO A PRETENSÃO DA IMPUGNANTE DE ABATER VALOR DE IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS NÃO ESCRITURADOS, DEVENDO, PARA FINS DE CREDITAMENTO DESSE VALOR, OBSERVAR A REGRA DE APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITO PREVISTA NO § 2º DO ART. 67 DO RICMS/02.

Por outro lado, o voto em separado da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros destaca:

DE ACORDO COM OS FUNDAMENTOS EXPOSTOS NA V. DECISÃO, "NÃO ENCONTRA RESPALDO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO A PRETENSÃO DA IMPUGNANTE DE ABATER VALOR DE IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS NÃO ESCRITURADOS, DEVENDO, PARA FINS DE CREDITAMENTO DESSE VALOR, OBSERVAR A REGRA DE APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITO PREVISTA NO § 2º DO ART. 67 DO RICMS/02".

O ART. 67 DO RICMS/02, RETROMENCIONADO, DISPÕE:

**ART. 67.** RESSALVADO O DISPOSTO NO INCISO I DO § 3º DO ARTIGO ANTERIOR, O VALOR A SER ABATIDO SERÁ ESCRITURADO NO MESMO PERÍODO DE APURAÇÃO EM QUE OCORRER A AQUISIÇÃO OU O RECEBIMENTO DA MERCADORIA OU DO BEM, OU A UTILIZAÇÃO DO SERVIÇO, CONFORME O CASO.

(...)

§ 2º O CRÉDITO DO IMPOSTO CORRETAMENTE DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL E NÃO APROVEITADO NA ÉPOCA PRÓPRIA, **TENHA OU NÃO SIDO ESCRITURADO O DOCUMENTO RESPECTIVO**, PODERÁ SER APROPRIADO PELO CONTRIBUINTE, MEDIANTE: (GRIFOU-SE).

I - ESCRITURAÇÃO DE SEU VALOR NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, SE O DOCUMENTO FISCAL AINDA NÃO HOUVER SIDO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇADO NESTE LIVRO, FAZENDO-SE, NA COLUNA "OBSERVAÇÕES" E NO DOCUMENTO FISCAL, ANOTAÇÃO DA CAUSA DA ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA;

II - ESCRITURAÇÃO DE SEU VALOR NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS (RAICMS), NO CAMPO "OUTROS CRÉDITOS", SE O DOCUMENTO FISCAL JÁ HOUVER SIDO LANÇADO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, CONSIGNANDO-SE OBSERVAÇÃO ESCLARECEDORA DA OCORRÊNCIA;

III - COMUNICAÇÃO DO FATO À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA A QUE O MESMO ESTIVER CIRCUNSCRITO, NO PRAZO DE 5 (CINCO) DIAS, CONTADO DO TÉRMINO DO PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO EM QUE O CRÉDITO FOI APROPRIADO.

§ 3º O DIREITO DE UTILIZAR O CRÉDITO EXTINGUE-SE DEPOIS DE DECORRIDOS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DA DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO.

§ 4º PARA O EFEITO DE APLICAÇÃO DESTE ARTIGO, OS DÉBITOS E OS CRÉDITOS DEVEM SER APURADOS EM CADA ESTABELECIMENTO DO SUJEITO PASSIVO, RESSALVADAS AS HIPÓTESES DE INSCRIÇÃO ÚNICA.

OBSERVA-SE QUE A CÂMARA DE JULGAMENTO, EM SINTONIA COM A NÃO CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL E COM O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO, OFERECEU À IMPUGNANTE OPORTUNIDADE DE TRAZER OUTRAS NOTAS FISCAIS RELATIVAS À AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO E NÃO CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO.

NO ATENDIMENTO AO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO, A IMPUGNANTE NÃO TROUXE O QUADRO ANALÍTICO DAS NOTAS FISCAIS SOLICITADO PELA CÂMARA, APENAS JUNTOU AOS AUTOS AS NOTAS FISCAIS ORIGINAIS, POR EXERCÍCIO, E POR FUNÇÃO DESEMPENHADA NO PROCESSO PRODUTIVO.

A ASSESSORIA DESTE CONSELHO ANALISOU POR AMOSTRAGEM ESTES DOCUMENTOS E AQUELES RELACIONADOS NAS PLANILHAS DE FLS. 2003/2017, CONCLUINDO QUE ELES FORAM EFETIVAMENTE ESCRITURADOS NO SAPI E INFERIU QUE OS DEMAIS TAMBÉM FORAM UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO PARA CONCESSÃO DO VALOR DOS CRÉDITOS, CONFORME PLANILHA IV B, DE FLS. 106.

NÃO HÁ DÚVIDAS, PORTANTO, QUE CONCEDER CRÉDITO RELATIVO A TAIS NOTAS FISCAIS, IMPLICARIA DUPLICIDADE DO VALOR DO CRÉDITO, CONSTITUINDO-SE EM BENEFÍCIO INDEVIDO À IMPUGNANTE.

E, COMO BEM ENFATIZOU A ASSESSORIA, AO TRAZER AOS AUTOS DOCUMENTOS FISCAIS CUJOS CRÉDITOS JÁ FORAM CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO, A IMPUGNANTE NÃO CUMPRIU COM FIDELIDADE A DECISÃO DA CÂMARA, QUE TINHA COMO OBJETIVO, ATÉ POR UMA QUESTÃO DE ECONOMIA PROCESSUAL E, EM OBSERVÂNCIA A NÃO CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONALMENTE PREVISTA, PERMITIR À IMPUGNANTE

ANTECIPAR, NO CASO, O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE DIREITO, CONSIDERANDO QUE, DE ACORDO COM O ART. 167 DO RICMS/02 SUPRA, O CRÉDITO EXTEMPORÂNEO, NÃO APROVEITADO À ÉPOCA PRÓPRIA, PODERÁ SER APROPRIADO, AINDA QUE NÃO TENHA SIDO ESCRITURADO O DOCUMENTO RESPECTIVO, OBSERVADAS AS CONDIÇÕES NELE PREVISTAS.

É DE SE DESTACAR QUE DE ACORDO COM O § 3º, DO MESMO DISPOSITIVO, O DIREITO DE UTILIZAR O CRÉDITO EXTINGUE-SE DEPOIS DE DECORRIDOS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DA DATA DA EMISSÃO DO DOCUMENTO. E, ASSIM, DENTRO DESTA PERÍODO, A CONTRIBUINTE FARIA JUS AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, CORRETAMENTE DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS, OBSERVADOS OS PROCEDIMENTOS REGULAMENTARES.

NO ENTANTO, NO CASO DOS AUTOS, RESTOU COMPROVADO QUE O CRÉDITO DOS DOCUMENTOS FISCAIS JUNTADOS AOS AUTOS PELA IMPUGNANTE ENCONTRAM-SE ESCRITURADOS NO SAPI E, DESTA FORMA, FORAM UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO AO APURAR O VALOR DOS CRÉDITOS CONCEDIDOS, CONFORME PLANILHA IV B. DE FLS. 106.

Pelo que se nota da fundamentação acima, o voto em separado já admitia a concessão dos créditos por ocasião do lançamento, ainda que não escriturados os documentos fiscais, mas, no caso em análise, entendeu que todos os créditos foram lançados no SAPI e admitidos pelo Fisco.

O Recurso ora analisado sustenta de modo diverso, afirmando que apenas uma parte dos documentos fora registrada no SAPI, destacando a existência do quadro de fls. 1.996/2.018, reproduzido às fls. 4.709/4.731.

Como destacado no voto em separado, a escrituração é uma obrigação formal, que deve ser flexibilizada em casos tais, de modo a aferir a legitimidade de débito e créditos do ICMS, em obediência à regra da não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal vigente.

Assim, o cerne da questão reside em aferir se os créditos possíveis de abatimento foram todos considerados, ou se apenas uma parcela dos documentos foram lançados no SAPI, como sustenta a Recorrente.

Não resta a menor dúvida que a Recorrente, até o momento da decisão recorrida, não tinha alcançado demonstrar quais documentos não foram lançados no SAPI. Reconheça-se, entretanto, que, de igual modo, não houve boa vontade do Fisco em realizar tal análise.

Já na fase recursal, a Assessoria do CC/MG destacava que a ora Recorrente não indicou, expressamente, confrontando cada documento fiscal escriturado com o volume desordenadamente juntado aos autos, os créditos a que faria jus, o que já lhe fora oportunizado em outras ocasiões.

No entanto, face à discussão posta nos presentes autos, a Câmara Especial determinou a realização do despacho interlocutório, com vistas a verificar o crédito do ICMS pretendido pela ora Recorrente, de modo a deduzir os débitos apurados no item 1 do Auto de Infração, que se refere à sua exclusão do Regime de MICROGERAES.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lembre-se que, no primeiro parecer elaborado pela Assessoria do CC/MG, o então Assessor opinou pela concessão dos créditos pleiteados pela defesa na fase de impugnação.

Encaminhado para julgamento, a 2ª Câmara determinou a realização do despacho interlocutório de fl. 2.066, que resultou na juntada dos documentos de fls. 2.070/4.664.

Ao apreciá-los, o Fisco informou que os documentos se referiam a créditos já concedidos por ocasião da apuração do crédito tributário, conforme planilha de fl. 106.

Em face dessa informação a Assessoria do CC/MG, em novo parecer, levanta por amostragem (fls. 4.674/4.675) as notas fiscais lançadas no SAPI, confirmando que os créditos lançados já foram deduzidos dos débitos apurados pelo Fisco, assim decidindo a 3ª Câmara de Julgamento (decisão recorrida Acórdão n.º 19.751/10/3ª).

Com a decisão da Câmara Especial, na qual constou de forma expressa que a Recorrente comprometeu-se, desta vez, a cumprir a determinação da Câmara em busca da verdade material, pode-se afirmar que a documentação trazida aos autos pela defesa melhorou em qualidade e organização, deixando mais claro sua causa de pedir e as provas produzidas.

Ao cumprir o despacho interlocutório a Recorrente apresentou as seguintes planilhas:

- Documento 01 - Aquisições do Ativo Imobilizado (fl. 4.753);
- Documento 02 - Aquisições de energia elétrica - Créditos não apropriados no momento das aquisições (fl. 4.783);
- Documento 03 - Aquisições lançadas no SAPI, mas sem aproveitamento de créditos no período de 03/01/07 a 06/12/07 (fls. 5.008/5011);
- Documento 03.1 - Aquisições lançadas no SAPI, mas sem aproveitamento de créditos no período de 02/01/06 a 29/12/06 (fls. 4.806/4.810);
- Documento 03.2 - Aquisições lançadas no SAPI, mas sem aproveitamento de créditos no período de 03/01/05 a 29/12/05 (fls. 5.170/5.174);
- Documento 04 - Créditos não apropriados no período de janeiro a dezembro de 2004 (fls. 5.361/5.365).

Por seu turno o Fisco, permanece fundando-se na impropriedade de se conceder os créditos não escriturados ou equivocadamente escriturados, exceto pelo regime de pedido extemporâneo, deixando de analisar quaisquer questões que envolvam a legitimidade dos créditos pretendidos pela Recorrente.

Assim, passe-se a analisar pontualmente as questões levantadas no Recurso, desta vez, diante da documentação apresentada pela Recorrente.

**Das aquisições do Ativo Imobilizado**

A planilha de fl. 4.753 relaciona os bens do ativo imobilizado adquiridos no período fiscalizado, cujos créditos não foram apropriados em época própria.

A legislação vigente no período fiscalizado contemplava duas modalidades de apuração do imposto. No período de janeiro a dezembro de 2004, vigia o art. 16 do Anexo X do RICMS/02 com a seguinte redação:

Art. 16 - A empresa de pequeno porte fica sujeita ao pagamento mensal do ICMS, apurado da seguinte forma:

I - sobre o valor das entradas do período será aplicada a alíquota constante do inciso I do caput do artigo 42 deste Regulamento, prevista para a mercadoria adquirida ou o serviço utilizado, observado o disposto nos §§ 1º e 11 a 16 deste artigo;

II - do valor apurado na forma do inciso anterior será deduzido o valor do imposto correspondente às mercadorias adquiridas e aos serviços utilizados no período, observado o disposto nos §§ 2º e 17 deste artigo;

III - sobre a diferença a maior entre o valor das saídas e das entradas no período será aplicado o percentual fixado no Quadro I deste Anexo, previsto para a sua faixa de classificação, observado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo;

IV - o saldo devedor será igual à soma dos valores obtidos na forma prevista nos incisos II e III deste caput;

V - o valor a recolher será obtido deduzindo-se do saldo devedor os abatimentos previstos nos artigos 17 e 18, observado o disposto no artigo 19, todos deste Anexo.

§ 1º - Para a apuração do valor das entradas previsto no inciso I do caput deste artigo serão excluídos os valores referentes a:

I entrada de bem ou mercadoria destinada ao ativo permanente e ao uso ou consumo do estabelecimento;

.....

Assim, no exercício de 2004, as entradas a título de aquisições de bens do ativo imobilizado eram excluídas das entradas totais para apuração da diferença de imposto a recolher. Logo, sobre tais aquisições não se apropriava diretamente os créditos.

Mas, neste mesmo período, era possível deduzir até 50% (cinquenta por cento) do valor dos bens (não do crédito do imposto), nos termos do inciso III do art. 11 do mencionado Anexo X, respeitadas as demais regras de abatimento previstas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal abatimento era lançado no campo 081 da DAPI. No caso, encontram-se nos autos as DAPIs do período de janeiro a junho de 2004 (fls. 689/718), e nelas pode-se constatar que tais créditos não foram lançados.

Quanto ao período de julho a dezembro de 2004, como tais documentos não vieram aos autos, há de se presumir a inexistência dos mesmos, até mesmo porque o sistema informatizado da SEF não guarda mais tais registros, em decorrência do tempo passado (mais de cinco anos).

O Fisco aponta que tais créditos foram apropriados em razão da autorização contida nas notas fiscais de fls. 4.754, 4.755, 4.757, 4.758, 4.759, 4.760 e 4.761.

No tocante a esses documentos, é razoável interpretar que os abatimentos figuravam como incentivos à modernização das micro indústrias, mas não configuravam regime de crédito, até mesmo porque os abatimentos atingiam os valores de aquisição dos equipamentos.

No período subsequente, e até 30 de junho de 2007, o art. 9º do mesmo Anexo X assim prescrevia:

Art. 9º - A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam sujeitas ao pagamento mensal do ICMS resultante da soma dos valores obtidos na forma prevista nos arts. 10 e 11, observadas as deduções previstas nos arts. 28 e 29, todos desta Parte, bem como os estornos de crédito ou de débito, se for o caso.

Art. 10 - Sobre o valor das entradas no período será aplicada a alíquota interna constante do inciso I do caput do art. 42 deste Regulamento, prevista para a mercadoria ou bem recebido ou adquirido ou para o serviço utilizado.

Neste período, então, as entradas de bens eram registradas no SAPI, com tratamento idêntico àquele dado às mercadorias de revendas.

Neste sentido, os SAPIs de fls. 888/1.222, após análise por amostragem, demonstram que as notas fiscais foram lançadas, mas sem o crédito do imposto.

Desta forma, devem ser concedidos os créditos listados na planilha de fl. 4.753, deduzidos em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) contados a partir do mês de aquisição dos bens (data de emissão da nota fiscal).

### **Das aquisições de energia elétrica**

Pleiteia a Impugnante o crédito relativo ao consumo de energia elétrica no período fiscalizado, conforme planilha de fl. 4.783.

Após conferência dos documentos juntados, constata-se que tais créditos não foram apropriados em época oportuna.

A legislação que rege a espécie assim está posta:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....  
III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

.....  
§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - até 31 de dezembro de 2019:

a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

.....  
Aplica-se ao caso dos autos o disposto na alínea "b" acima.

Os créditos relacionados na planilha equivalem a 100% (cem por cento) do imposto destacado. É sabido que existe uma pequena diferença entre a quantidade de energia consumida no processo de produção e aquela utilizada pelo estabelecimento, sendo que esta parcela desvinculada da atividade produtiva somente será admitida para fins de crédito em momento futuro.

Analisando os documentos juntados pela Recorrente (fls. 4.784/4.805), percebe-se que em várias notas fiscais de energia elétrica foram apostas informações sobre o cálculo do imposto, mencionado sempre um percentual de 97,55% (noventa e sete inteiros e cinquenta e cinco décimos por cento), levantamento a presunção de que este percentual seria aquele relativo ao consumo no processo industrial.

Assim, devem ser concedidos os créditos destacados na planilha de fl. 4.783, em seus respectivos meses, limitados ao percentual de 97,55% (noventa e sete inteiros e cinquenta e cinco décimos por cento).

### **Dos créditos de produtos intermediários**

Atendendo à determinação da Câmara Especial, a Recorrente elaborou as planilhas anteriormente referenciadas.

A planilha de fls. 4.806/4.810, compreende os créditos relativos a produtos diversos de aplicação na atividade industrial da Recorrente. Tais produtos, quando analisados em determinadas linhas de produção, são considerados materiais de uso e consumo, mas no caso dos autos, são itens consumíveis no processo produtivo da Recorrente, como serras, fresas, eletrodos, brocas, machos, discos, rolamentos e outros.

Em relação aos documentos fiscais lançados nesta planilha (exercício de 2006), a Assessoria do CC/MG conferiu todas as notas fiscais registradas, constatando que algumas não foram lançadas no SAPI e para aquelas (a grande maioria) que foram, não houve o lançamento do crédito do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, considerando que os itens são produtos intermediários, e que o Fisco deduziu à fl. 106 apenas os créditos lançados no SAPI, é possível a dedução dos valores do imposto a título de crédito de ICMS.

No tocante às planilhas de fls. 5.170/5.174 (exercício de 2005) e 5.008/5.011 (exercício de 2007), contendo os mesmos produtos da planilha anterior, verificação por amostragem indica o mesmo procedimento do exercício de 2006, ou seja, os documentos, quando lançados no SAPI, foram informados sem crédito do ICMS.

Note-se que, em relação ao exercício de 2005, a nova planilha não contém aquelas notas fiscais indicadas por amostragem no parecer da Assessoria de fls. 4.739/4.740.

Por sua vez, a planilha de fls. 5.361/5.365, contendo, também, os mesmos produtos intermediários, refere-se ao exercício de 2004.

Para estas aquisições, somente a juntada do livro de Registro de Entradas poderia permitir afirmar, com certeza, se tais créditos foram ou não lançados em época oportuna.

O Fisco juntou relatórios dos registros de entradas no estabelecimento (fls. 737/770). As informações contidas, no entanto, são insuficientes para afirmar se os créditos relacionados nas planilhas estão lançados ou não no livro de registro.

Certo é que o Fisco deduziu apenas os créditos lançados nas DAPIs, nos respectivos períodos.

Como os produtos são os mesmos, e considerando a certeza de que nos períodos subsequentes os créditos a eles relativos não foram apropriados, e levando-se ainda em consideração a inércia do Fisco em discutir a questão da legitimidade dos créditos, devem ser acatados estes valores.

Em determinados períodos, no entanto, foram adquiridos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. Por se tratar de estabelecimento industrial, cabe a apropriação dos créditos, ainda que o remetente esteja sob tal regime de apuração do imposto.

Nestes casos, o crédito do ICMS deve se restringir ao valor informado pelo emitente do documento fiscal. A título de exemplo, a Nota Fiscal n.º 006605, cujo imposto informado é de R\$ 148,36 (cento e quarenta e oito reais e trinta e seis centavos), enquanto a Recorrente pleiteia o valor por ela recalculado de R\$ 184,94 (cento e oitenta e quatro reais e noventa e quatro centavos).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para: a) concessão dos créditos listados na planilha de fls. 4.753, deduzidos em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos), contados a partir do mês de aquisição dos bens (data de emissão da nota fiscal); b) concessão dos créditos destacados na planilha de fls. 4.783, em seus respectivos meses, limitados ao percentual de 97,55%; c) concessão dos créditos relativos aos produtos intermediários (planilhas de fls. 4.806/4.810, 5.008/5.011, 5.170/5.174 e 5.361/5.365), limitados ao valor do ICMS efetivamente destacado nos documentos

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

fiscais ou informado pelo remetente da mercadoria quando se tratar de imposto pago por substituição tributária. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Laiz Travizani Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Luiz Drumond, André Barros de Moura, Danilo Vilela Prado e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 18 de novembro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

CC/MIG