

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

Acórdão: 19.593/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000169614-45  
Impugnação: 40.010129654-13  
Impugnante: OCV- Comércio de Metais e Serviços Ltda  
IE: 479999980.00-80  
Proc. S. Passivo: Alexandre Antônio Nascentes Coelho/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – IMPORTAÇÃO.** Foram estornados corretamente pela Fiscalização os créditos apropriados relativamente a operações de importação indireta, cujo imposto foi exigido no Auto de Infração nº 01.00016958801. O referido processo foi apreciado pela Câmara de Julgamento em 26/11/11, tendo sido aprovado o lançamento, à unanimidade, Acórdão 20.520/11/1ª. Infração caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Foram estornados os créditos relativamente a mercadorias que o contribuinte apurou o imposto devido pela sistemática de débito x crédito, quando, na realidade, deveria ter sido pela sistemática da substituição tributária. Há que se estornarem, também, os débitos e fazer o cotejamento entre débitos e créditos, na forma prescrita pelo art. 195, § 2º, incisos I e II do RICMS/02 c/c o art. 150, §§ 1º/3º do CTN. Exigências de ICMS e multa de revalidação parcialmente procedentes. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75 cancelada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.** Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 – aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativamente à importação indireta, cujo imposto foi exigido no Auto de Infração nº 01.00016958801;

2 – aproveitamento indevido de crédito de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto devido por substituição tributária;

3 – falta de escrituração de nota fiscal no livro Registro de Entradas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei 6763/75 e Multas Isoladas, pelo descumprimento de obrigações acessórias, prescritas no art. 55, incisos I e XXVI da Lei nº 6763/75.

A Autuada apresenta Impugnação de fls. 144/149.

O Fisco apresenta Manifestação Fiscal de fls. 258/264.

A 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência, fls. 268, nos seguintes termos:

ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE O FISCO: 1) ELABORE PLANILHA PARA CADA UM DOS ITENS DA EXIGÊNCIA FISCAL, DEMONSTRANDO A IRREGULARIDADE, ISTO É, COM DATA, NÚMERO DE DOCUMENTO, VALOR, IMPOSTO, ESTORNO, ETC.

2) EM RELAÇÃO AO ITEM 4.2 DO AUTO DE INFRAÇÃO, NOS TERMOS DO ARTIGO 195, § 2º E INCISOS DA PARTE GERAL DO RICMS/02, FAÇA O COTEJAMENTO ENTRE DÉBITOS E CRÉDITOS RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES ANALISADAS E OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO, APURANDO-SE O SALDO DO IMPOSTO. SE O REFERIDO SALDO FOR FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE DEVERÁ SER ABATIDO DO MONTANTE DO ITEM 4.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

3) VISTA AO CONTRIBUINTE, REABRINDO-LHE O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.

O Fisco não cumpre a diligência, manifestando-se às fls. 270/272.

---

### **DECISÃO**

Como descrito no relatório acima, a autuação versa sobre três irregularidades, nos seguintes termos:

1 – aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativamente à importação indireta, cujo imposto foi exigido no Auto de Infração nº 01.00016958801;

2 – aproveitamento indevido de crédito de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto devido por substituição tributária;

3 – falta de escrituração de nota fiscal no livro Registro de Entradas.

Passe-se a análise de cada uma das irregularidades, pontualmente, como segue.

#### **1 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativamente à importação indireta**

Esta irregularidade refere-se ao estorno de crédito aproveitado em face de importação indireta, cujo desfecho da cobrança do ICMS devido para o Estado de Minas Gerais em outro lançamento tributário, como mencionado no relatório, tem interferência direta nesta acusação fiscal.

O desmembramento de irregularidades é importante, porque, na maioria das vezes, facilita ou simplifica a compreensão do lançamento tributário.

Todavia, no presente caso, trouxe mais dificuldades do que solução, isto porque, os fatos são os mesmos. Assim, a análise de todas as exigências sobre um mesmo fato, em um único processo, seria mais racional e lógica, minimizando a possibilidade de equívocos. Em face disto, nos relatórios estão sendo citados os outros lançamentos, buscando uma harmonização entre eles.

Por certo, a presente irregularidade não foi aprovada no julgamento realizado em 26 de setembro de 2011, porque naquela sentada, a Câmara deliberou por diligência em relação ao presente Auto de Infração.

Como dito pela Fiscalização no relatório do presente lançamento, fls. 06, o imposto relativamente à importação indireta foi exigido no Auto de Infração nº 01.00016958801. O referido processo foi apreciado pela Câmara de Julgamento em 26.11.11, tendo sido aprovado o lançamento, à unanimidade, Acórdão 20.520/11/1ª.

Diante do exposto, a consequência lógica é a aprovação do estorno de crédito relativamente a este item do lançamento, por se tratar dos mesmos fatos.

## **2 – Aproveitamento indevido de crédito de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto devido por substituição tributária**

Este item da acusação fiscal está a exigir o estorno de crédito aproveitado indevidamente, de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Afirma a Fiscalização à fl. 263 que este Auto de Infração é complementar aos outros dois citados e ao AI nº 01.000169588-01. Os dois outros citados são os Autos de Infração n.º 01.000169598-91 e 01.000169608-64 – para operações de entradas de mercadorias sujeitas a ST em outras operações internas e interestaduais.

Também, argumenta a Fiscalização, após a diligência da Câmara de Julgamento, que a substituição tributária é definitiva e que não cabe a ela fazer qualquer dedução. Argumenta, ainda, que cabe ao Autuado que agiu ao arrepio da legislação e, somente a ele, demonstrar o recolhimento indevido em processo específico de repetição de indébito, fls. 272.

Na opinião da Fiscalização, a substituição tributária tem regras próprias discriminadas na legislação estadual e na LC nº 87/96.

Cabe, portanto, analisar os argumentos da Fiscalização, haja vista que a diligência solicitada buscou celeridade e economia processual, abrindo-se vista à Contribuinte para o contraditório e a ampla defesa.

Acrescente-se, ainda, que na liquidação de decisão cabe o Recurso Inominado que, além de atrasar a tramitação do processo, traz uma série de dificuldades para a Câmara de Julgamento devido ao seu alcance restrito.

No caso desta irregularidade está a exigir-se o estorno de crédito decorrente das mercadorias sujeitas à sistemática pela substituição tributária e que tiveram tratamento pela sistemática do débito x crédito, pela Autuada.

Não há qualquer dúvida que deva ser feito o estorno dos créditos. Portanto, com razão à Fiscalização em seu procedimento de estorno de crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, em face da Contribuinte ter dado tratamento de débito x crédito às operações sujeitas ao regime da substituição tributária e, por isto, ter levado a débito o imposto incidente nas saídas, é que o procedimento da Fiscalização está incompleto, porque há que se fazer, também, o estorno dos débitos realizados pela Autuada, indevidamente, relativos aos mesmos fatos, por óbvio.

Neste sentido, dispõe o art. 195 da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas. (grifou-se)

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior; (grifou-se)

Inferre-se do dispositivo supra descrito, citado na diligência à Fiscalização, que ele é aplicável no caso de verificação fiscal e abrangerá todas as operações no período fiscalizado.

Os lançamentos tributários efetuados pela Fiscalização contra a OCV, diversos Autos de Infração, como já foi mencionado, tratam-se de verificações fiscais.

Ou seja, o Fisco dirigiu-se à Autuada com o fim de apurar a correção dos valores de ICMS pagos ao Estado, conferindo, para tanto, os débitos e créditos por ela lançados, bem como a sistemática de tributação.

Portanto, na apuração desses valores, caso o Fisco encontre alguma diferença, cabe a ele não homologar o lançamento, mas, tão somente, cobrar a diferença devida.

O balizamento para a ação da Fiscalização é dado pelo art. 195, § 2º, incisos I e II do RICMS/02 (que têm gênese nos §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN).

Assim, pelas disposições expressas do art. 195 acima citadas, infere-se que:

a) – pelo § 2º, inciso I, o débito será representado:

**DÉBITO = SOMATÓRIO do ICMS incidente + estorno de crédito;**

b) – pelo § 2º, inciso II, o crédito será representado:

**CRÉDITO = Somatório deduções admitidas + imposto pago + estorno de débito indevido;**

Desta forma, na verificação fiscal não é uma faculdade, mas uma obrigação, o cotejo entre os débitos e créditos realizados pela Contribuinte.

Vê-se, também, pelo § 2º, inciso I, supracitado, que os débitos constituem pelo somatório do imposto incidente mais o estorno de crédito.

Por isso, para os mesmos fatos, não deve ser realizado o desmembramento de Autos de Infração, porque, por certo, leva a uma análise separada e não do todo, que é a recomendável.

Em face do não cumprimento da diligência solicitada e dos argumentos do Fisco, é importante destacar que os §§ 1º/3º do art. 150 do CTN, que tratam dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, dentre eles, o ICMS, prevêm que na apuração do saldo devedor, os pagamentos efetuados devem ser considerados.

Inicialmente, há a destacar-se que o ICMS devido por substituição tributária não têm a sua natureza jurídica alterada.

A substituição tributária é neutra, não altera a natureza jurídica do ICMS e, também, não pode agravar a incidência do imposto. O ICMS devido por substituição tributária sujeita-se, por certo, ao lançamento por homologação.

Sobre o lançamento por homologação, prescreve o art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Na análise do art. 150, §§ 1º/3º, Aliomar Baleeiro ensina que:

Mas, os pagamentos, parciais ou não, serão computados, para dedução no saldo apurado no lançamento suplementar, inclusive se multa for aplicada. Tais pagamentos poderão influir também na graduação da penalidade, naturalmente abrandando-a. Se não fossem considerados esses atos, - aliás pagamentos, haveria locupletamento indêbito do Fisco (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., p. 522).

Luciano Amaro comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN, assim se manifesta:

Assim, os “atos” (de pagamentos ou a este equivalentes) a que se refere o parágrafo transcrito “influem”, sim, sobre a obrigação tributária. Mesmo que a autoridade *recuse* a homologação e lance de ofício (art. 149, V), o pagamento “antecipado” tem efeitos. Atente-se para o que dispõe o § 3º do art. 150: “Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”.

Dessa forma, se o sujeito passivo devia 1.000 e pagou 800, deve a autoridade administrativa recusar a homologação e lançar de ofício para determinar o montante correto do tributo (1.000); porém, só lhe cabe exigir a diferença, que deve, também, ser considerada para efeito de imposição ou graduação de penalidades (destaques do original). (Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed. p. 367)

Portanto, a legislação mineira, o CTN e a doutrina não discrepam. Prevêem, todos, que a Autoridade Fiscal deve recusar a homologação e lançar de ofício o montante correto do imposto, exigindo-se somente a diferença entre o devido e o pago.

Segundo o grande Jurista, Professor e Ministro do STF, Aliomar Baleeiro, não se pode cobrar além do devido, sob pena de locupletamento indébito do Fisco.

A questão posta pela Fiscalização, em sua fundamentação em resposta à diligência da Câmara de Julgamento, **de que havendo pagamento indevido cabe ao contribuinte o processo específico de repetição de indébito, fls. 272, merece a seguinte análise.**

Primeiro, o caso dos autos não se trata de pedido de restituição. Trata-se de uma verificação fiscal, onde Fisco constatou que a Autuada fez o procedimento de recolhimento do imposto de forma irregular, sem cumprir a legislação tributária.

Assim, ao realizar a fiscalização foram encontrados valores de créditos aproveitados indevidamente, que foram corretamente exigidos por ele.

Por outro lado, havia valores que a Contribuinte levou a débito, também indevidamente, compensando-se com os créditos, para a apuração do saldo devedor ou credor.

Neste caso, cabe ao Fisco cotejá-los na forma prescrita pelo art. 195, § 2º, inc. I e II do RICMS/02.

A restituição refere-se a um procedimento unilateral do contribuinte que ao verificar que efetuou um pagamento indevido ao Estado, dirige-se a ele, mediante um processo regular de repetição de indébito, para reaver os valores pagos indevidamente.

Definitivamente, não houve pagamentos indevidos a requerer a restituição de indébito. Não é este o caso dos autos, como foi demonstrado à exaustão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na realidade, frise-se, houve uma fiscalização no estabelecimento da Autuada que conferiu os recolhimentos, débitos, créditos e procedimentos, que não foram homologados pelo Fisco.

Todavia, na dicção do art. 150, §§ 1º/3º do CTN; art. 195, § 2º, inc. I e II do RICMS; a doutrina de Aliomar Baleeiro e Luciano Amaro, o Fisco só pode exigir a diferença devida. Evidentemente, que com as penalidades proporcionais a exigência.

Não cabe a ele, Fisco, na verificação fiscal, exigir todo o montante do imposto devido quando já houve pagamento de parte, e sugerir que, em relação à parcela paga, cabe ao Autuado pedir restituição, sob pena de locupletamento indébito.

Acrescente-se, ainda, que o Fisco deixou de analisar o aspecto material da hipótese de incidência da substituição tributária, que são as operações subsequentes, fundamental para a solução desse item do lançamento tributário.

Assim, como a substituição tributária deveria ter sido efetuada na operação anterior, **o aspecto material das operações próprias da Autuada estão contidas no aspecto material da substituição tributária (operações subsequentes)**, o que justificaria, isoladamente, a dedução dos débitos feitos pela Autuada em relação às suas operações próprias.

Ou seja, o imposto incidente sobre o aspecto material da substituição tributária, parte já fora debitado pela Autuada e, portanto, deve ser deduzida do montante apurado. O conceito resolve a questão ora analisada de forma correta.

Também, as multas aplicadas devem obedecer à mesma lógica, ou seja, aplicados sobre a parcela efetivamente devida.

Neste sentido, no aspecto conceitual, o Acórdão 20.052/10/1ª, dentre outros, de relatoria deste Conselheiro.

Quanto ao argumento da Fiscalização de que a substituição tributária tem regras próprias, assiste-lhe razão.

Todavia, como dito alhures, este regramento próprio não altera a natureza jurídica do tributo, que continua regido pela regras gerais do ICMS, tais como, não cumulatividade e lançamento por homologação.

Diante do exposto, não assiste razão à Fiscalização em relação aos argumentos apresentados às fls. 270/272, em sua resposta sem cumprir a diligência da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes.

Por fim, em face de mesmos fatos constarem de vários Autos de Infração e do não atendimento da diligência do Conselho de Contribuintes, o presente lançamento deve ser liquidado junto com os demais, conforme consta da decisão.

Por fim cabe analisar a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6763/75, que dispõe:

"por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, [...] - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado";

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Projeto de Lei nº 721/03, que resultou na Lei nº 14.699/03, que deu a redação supracitada ao art. 55, teve a seguinte justificativa:

(...) instituir multa para punir as irregularidades relacionadas com o aproveitamento de crédito em descordo com a legislação tributária mineira (...)

complementar o ordenamento, visto que, nos termos da legislação até então em vigor, os trabalhos fiscais que resultam em estorno de crédito de ICMS e apenas reduzem o saldo credor, sem resultar em ICMS a pagar, não são objeto de autuação por inexistência de previsão de multa isolada para tal situação, (...)

Com a justificativa acima, e reforçando com argumentos de que a expressão “apropriar créditos” foi utilizada pela lei estadual no sentido técnico (portanto, com significado restrito no sentido técnico contábil), alguns Conselheiros vem afastando a penalidade prescrita no art. 55, inc. XXVI para as hipóteses de substituição tributária.

Este Conselheiro não discorda da fundamentação acima, mas entende que no cálculo da substituição tributária deve-se observar a estrutura da norma de tributação, especialmente o seu consequente para a aplicação da fórmula abaixo:

$$\text{ICMS/ST} = [(\text{BC/ST} \times \text{alíquota interna}) - \text{ICMS op. Própria}];$$

Sendo BC/ST, a base de cálculo adotada para a substituição tributária.

Assim, o ICMS da operação própria do remetente da mercadoria é deduzido, subtraído, compensado em face do princípio da não cumulatividade.

Na realidade, a apuração do ICMS/ST está no aspecto quantitativo do consequente da norma de tributação/ST, que para ser apurado requer multiplicações, somas, subtrações e divisões.

Todavia, para alguns autores, trata-se do aspecto operacional do consequente da norma de tributação. Mas, a querela não altera o resultado.

Portanto, a multa prescrita no art. 55, inciso XXVI não é típica para a conduta de estorno de crédito na substituição tributária, quando na realidade o referido montante deve ser abatido do resultado entre a base de cálculo adotada para a substituição tributária, multiplicado pela alíquota interna, por força da regra da não cumulatividade.

### **3 – Falta de escrituração de nota fiscal no livro Registro de Entradas**

Trata-se a acusação de falta de escrituração da Nota Fiscal nº 000835, de 17/09/10, no livro Registro de Entrada. A referida infração encontra-se provada nos autos sem contestação.

A penalidade aplicada foi de 10% (dez por cento) sobre o valor da nota fiscal, conforme disposição expressa no art. 55, inc. da Lei nº 6763/75, nos seguintes termos:

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de: (...)

Portanto, correta a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que, em face do não cumprimento pela Fiscalização de diligência proposta pela Câmara de Julgamento, ainda que as deliberações tenham sido transmitidas por videoconferência para Superintendência da sede da Autuada com a presença da Fiscalização, em relação ao item 4.2 do Auto de Infração, nos termos do art. 150, §§ 1º ao 3º do CTN c/c o art. 195, § 2º do RICMS/02 adéque o crédito tributário, efetuando o cotejamento entre débitos e créditos relativamente às operações analisadas e objeto do estorno de crédito; sendo que os débitos serão representados pelos estornos de créditos (§ 2º, inciso I do art. 195) e os créditos pelos estornos de débitos (§ 2º, inciso II do art. 195), apurando-se o saldo do imposto. Se este saldo for favorável ao Contribuinte deverá ser levado, em primeiro lugar, à recomposição da conta gráfica do PTA nº 01.000171911-04, como valor a deduzir do débito apurado às fls. 88/89, apurando-se o resultado. Se, ainda, for apurado saldo favorável ao Contribuinte deverá o valor ser levado à recomposição da conta gráfica do PTA nº 01.000171912-87, obedecendo a mesma lógica. Exclui-se, também, do item 4.2 do Auto de Infração, a multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75 por não ser típica para a infração cometida. Observações: 1) a multa de revalidação em dobro só deve incidir sobre o saldo devedor efetivamente apurado; 2) a liquidação da presente decisão deverá ser efetuada simultaneamente com os PTAs supracitados, a fim de compatibilizar esta decisão com as exigências dos referidos processos que tem vínculo direto com o item 4.2. Vencido, em parte, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso que mantinha a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.593/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000169614-45  
Impugnação: 40.010129654-13  
Impugnante: OCV- Comércio de Metais e Serviços Ltda  
IE: 479999980.00-80  
Proc. S. Passivo: Alexandre Antônio Nascentes Coelho/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

---

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância quanto a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, decidida por maioria de votos pela 2ª Câmara por entender inaplicável à espécie, ficando vencido este Conselheiro.

O dispositivo que comina a penalidade é o seguinte:

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.

Segundo a decisão da 2ª Câmara, tal dispositivo seria inaplicável à infração imputada pelo Fisco, sob o entendimento de que o abatimento do imposto destacado no documento fiscal de aquisição de mercadoria sujeita à substituição tributária (ST) no valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo relativa à ST não se trata de apropriação de crédito do imposto, mas, sim, de um cálculo matemático próprio para fins de se apurar o valor do imposto devido a título de ST.

Acrescenta, ainda, que como não ocorre a escrituração do imposto destacado na nota fiscal no respectivo livro Registro de Entradas, não há configuração da apropriação de crédito.

Contudo, o ato de "apropriar crédito" decorre do mandamento constitucional da não cumulatividade do ICMS, cuja disciplina do seu regime de compensação está na Lei Complementar nº 87/96, que prevê, em seu art. 19, que o sujeito passivo deve compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, ou seja, determina

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que o contribuinte aproprie/aproveite o crédito do imposto destacado no documento fiscal relativo à operação anterior.

Ou seja, compensar o débito com o crédito para fins de apuração do imposto devido é o mesmo que apropriar/aproveitar o valor do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias.

Tratar tal ato como uma mera operação matemática significa desconsiderar que a regra da não cumulatividade do ICMS não se altera em face de operações sujeitas à substituição tributária.

Do mesmo modo que nas operações não sujeitas à substituição tributária, o contribuinte que apura o ICMS/ST na entrada da mercadoria em seu estabelecimento deve abater do débito apurado o valor do imposto cobrado nas operações anteriores, por força da regra da não cumulatividade, vale dizer, deve apropriar o crédito do imposto.

Com relação ao argumento de que não havendo escrituração do imposto destacado, não se configura a apropriação de crédito, aponta-se o que se segue.

De fato, a escrituração é uma condição para que o contribuinte possa abater do débito do imposto o valor do crédito destacado nas notas fiscais de entrada, conforme art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

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. (grifou-se)

Entretanto, o próprio dispositivo mencionado transfere para a legislação tributária a manutenção ou não dessa condição, ao embutir a expressão "se for o caso".

Por esse motivo, a legislação tributária, nas operações com mercadorias não sujeitas à substituição tributária, exige, como condição para apropriação/aproveitamento/compensação, a escrituração no Registro de Entradas do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

No entanto, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, na qual a apuração do ICMS/ST ocorre no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do sujeito passivo por substituição, a regra é distinta.

Nessa hipótese, o contribuinte não deve escriturar o crédito na sua escrita fiscal, consoante inciso I do art. 38 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, pois a apropriação do crédito ocorre no momento em que se abate, do valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo relativa à ST, o valor do imposto destacado na nota fiscal de entrada, nos termos do inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Por meio desse procedimento, ocorre a compensação do que é devido nas operações subsequentes relativas à circulação de mercadorias, incluso a operação própria da Impugnante, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por

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

outro Estado, vale dizer, ocorre a apropriação do crédito, conforme mandamento constitucional e legal já explicitado.

Desse modo, entendo estar plenamente caracterizada a apropriação do crédito em desacordo com a legislação tributária, na medida em que o crédito aproveitado é superior ao efetivamente cobrado pelo Estado de origem, em decorrência do benefício fiscal concedido sem aprovação por meio de convênio dos demais Estados.

Pelo exposto, voto pela manutenção da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2012.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso  
Conselheiro**

CC/MIG