

Acórdão: 23.536/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002708457-29  
Impugnação: 40.010155626-62  
Impugnante: Legran Construções de Pré-Fabricados Ltda  
IE: 702397867.00-47  
Proc. S. Passivo: ROSIRIS PAULA CERIZZE VOGAS/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS, provenientes da aquisição de insumo/matéria-prima, cujas mercadorias foram, posteriormente, comercializadas ao abrigo da isenção. Infração caracterizada, nos termos do art. 71, inciso II do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, por ser inaplicável à espécie, tendo em vista que, para a irregularidade em exame, há previsão de penalidade específica. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de fevereiro de 2018 a outubro de 2022, provenientes da aquisição de insumo/matéria-prima, cujas mercadorias foram, posteriormente, comercializadas ao abrigo da isenção.

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

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado aos autos.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação discordando da reformulação efetuada pelo Fisco e reiterando os termos da impugnação inicial.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de págs. 102/104, o qual é cumprido pela Autuada às págs. 109/152, enquanto a Fiscalização manifesta-se às págs. 153/155.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 156/174, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 79/82 e, ainda, para excluir a Multa Isolada exigida, por ser inaplicável à espécie, tendo em vista que, para a irregularidade em exame, há previsão de penalidade específica.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

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

Entende que o Auto de Infração é nulo uma vez que a Autuada não foi intimada do início e término do “procedimento exploratório”, tendo a Autoridade Fiscal lavrado “*diretamente o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF)*”.

Afirma que “*os trabalhos foram iniciados com o escopo único e exclusivo de verificar a regularidade de documentos e registros, o que de acordo com o artigo 66, inciso II, do Decreto nº. 44.747/2008 é classificado como procedimento fiscal exploratório, que não caracteriza início de ação fiscal. De acordo com o artigo 67, inciso III, do Decreto nº. 44.747/2008 no procedimento fiscal exploratório, o sujeito passivo deve obrigatoriamente ser cientificado do seu início e do seu encerramento*”.

Argumenta que tal procedimento é direito material assegurado ao contribuinte, pois a partir da ciência do início do referido procedimento até o seu

encerramento, pode o contribuinte realizar denúncia espontânea de eventuais débitos tributários.

Não obstante os argumentos apresentados pela Defesa, ressalta-se que o instituto da denúncia espontânea, como o próprio nome diz, tem como requisito intrínseco ser espontâneo, ou seja, anterior à ação fiscal e de iniciativa própria do Contribuinte, sem participação ativa do Fisco.

Para produzir o efeito de afastar a responsabilidade pela penalidade, o procedimento de regularização espontânea deve se dar independentemente de qualquer pedido, incentivo ou autorização do Fisco, em conformidade com o art. 138 do CTN e art. 207 do RPTA.

Lado outro, tratam os arts. 66 a 68 do RPTA dos procedimentos fiscais auxiliares que **podem** ser adotados pela Fiscalização e não caracterizam início da ação fiscal, tais como monitoramento e exploratória.

Conforme restou esclarecido nos autos, o procedimento administrativo que culminou com a constituição do crédito tributário buscava verificar a “regularidade da apropriação de créditos” do imposto e a correta “efetivação do estorno de crédito, diante de saídas em operações isentas”, com o objetivo de conferir o fiel cumprimento da legislação tributária e fiscal.

A ação fiscal foi iniciada mediante a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000044722.57, por meio do qual a Contribuinte foi cientificada “do início de auditoria fiscal, tendo como objetivo a verificação do cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária e societária vigente” e constando no campo 03 do referido documento como objeto da auditoria fiscal a “verificação da regularidade de lançamentos fiscais e contábeis”; “verificação da regularidade na apuração e recolhimento do ICMS” e “verificação da regularidade dos estornos de crédito, quando exigido pela legislação tributária”, nos exatos termos previstos na legislação tributária, conforme art. 69 do RPTA.

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pelo Fisco, que emitiu o AIAF, dando ciência ao Contribuinte do início da ação fiscal, e, tendo verificado a irregularidade ora imputada, lavrou o presente Auto de Infração.

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

A Impugnante alega, ainda, a nulidade do lançamento por falta de indicação do motivo para adoção do método da proporcionalidade das saídas isentas em relação às saídas globais para o cálculo dos valores de estornos de créditos do imposto, ora

exigido “*pois a aplicação do referido método de forma imotivada redundou em efetivo prejuízo para Impugnante*”, uma vez que “*existe entrada de insumo/matéria-prima que não se encontra vinculada à saída de mercadoria isenta*”.

Entretanto, as discussões acerca da metodologia utilizada pela Fiscalização para a apuração do crédito tributário é matéria de mérito e assim será analisada.

Ademais, o Auto de Infração é acompanhado de Relatório Fiscal complementar que explica como se deu a constatação da irregularidade pela Fiscalização, a apuração do crédito tributário, as infringências cometidas e as penalidades exigidas.

Há que se destacar que nas planilhas inseridas nos autos (Anexo 6 do Auto de Infração e planilhas acostadas aos “Anexos da Reformulação do e-PTA”) constam todos os dados e fórmulas utilizadas pela Fiscalização, permitindo à Autuada a completa verificação dos cálculos efetuados pelo Fisco para a apuração do crédito tributário ora exigido.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Quanto às demais razões apresentadas, como ausência de recomposição da conta gráfica, ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto, erro no cálculo da proporcionalidade de saídas isentas e nulidade das multas aplicadas, confundem-se, também, com o próprio mérito e assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de fevereiro de 2018 a outubro de 2022, provenientes da aquisição de insumo/matéria-prima, cujas mercadorias foram, posteriormente, comercializadas ao abrigo da isenção.

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

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

O imposto recolhido a menor foi apurado pela diferença entre os valores estornados pelo Contribuinte e declarados em DAPI e os “valores a estornar” levantados pelo Fisco, conforme demonstrado nas planilhas do Anexo 6 do Auto de Infração e, posteriormente à Reformulação do Crédito Tributário, nas planilhas acostadas aos “Anexos da Reformulação do e-PTA”.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se nas mesmas planilhas acima mencionadas.

As DAPIs do período autuado encontram-se no Anexo “Provas” do e-PTA (Anexos 1 a 5).

Na peça de Defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese, que a Fiscalização não indicou o motivo para adoção do método da proporcionalidade das saídas isentas em relação às saídas globais para o cálculo dos valores de estornos de crédito do imposto e que, nos termos do art. 72 do RICMS/02, o método de estorno de crédito por proporcionalidade somente pode ser utilizado na excepcional situação em que haja mais de uma aquisição ou recebimento e seja impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado.

Argumenta que a aplicação do referido método acarretou efetivo prejuízo para a Autuada, uma vez que existe entrada de insumo/matéria-prima que não se encontra vinculada à saída de mercadoria isenta, citando a entrada de aço no estabelecimento.

Afirma que *“no período autuado as saídas isentas de ICMS realizadas pela Impugnante foram compostas por operações com “blocos de concreto”, que não utilizam aço em sua fabricação, e algumas poucas saídas de “lajes protendidas” que utilizam na sua fabricação um aço específico de 4 milímetros”* e, *“em contrapartida, no período autuado a Impugnante deu saída em diversos tipos de peças pré-moldadas de concreto, a maioria fabricada sob medida, tributadas pelo ICMS que utilizavam em sua composição aços de espessuras diversas de 4 milímetros”*.

Assim, defende que para os aços de espessuras diversas de 4 milímetros adquiridos e utilizados exclusivamente em peças pré-moldadas sujeitas ao ICMS, não há que se falar em estorno de créditos de ICMS, solicitando que *“seja feito o reprocessamento do lançamento para excluir os valores referentes as aludidas aquisições de aço”*.

Não obstante os argumentos apresentados pela Defesa, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria.

O estorno dos créditos promovido pelo Fisco foi efetuado de forma proporcional, de acordo com os percentuais indicados nas planilhas constantes do Anexo 6 do Auto de Infração e, posteriormente à Reformulação do Crédito Tributário, nas planilhas acostadas aos “Anexos da Reformulação do e-PTA”, obtidos mediante a divisão do valor das saídas não tributadas sobre as saídas totais.

De acordo com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I da CF/88), o contribuinte do imposto tem direito a compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

No entanto, a própria CF/88 estabelece que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, *“não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”* e *“acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”* (art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CF/88). Confira-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Em plena sintonia com a Constituição, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu a vedação ao crédito do ICMS (vale dizer, a necessidade de seu estorno) sempre que a saída subsequente da mesma mercadoria ou de outra dela resultante não for tributada, nos seguintes termos:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

Veja-se que o art. 71, inciso II do RICMS/02 é claro ao exigir o estorno do crédito sempre que a mercadoria ou bem vierem a ser integrados ou consumidos em processo de industrialização, cujas mercadorias forem objeto de saída subsequente isenta ou não tributada.

Como houve saídas isentas e aquisição de insumos tributados, com crédito do imposto, a legislação determina que este imposto creditado deva ser estornado, o que não ocorreu e motivou a presente exigência.

O art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75, consoante dispõe a LC nº 87/96, é claro quanto ao estorno:

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço.

II - for integrado ou consumido em processo de industrialização, quando a saída do produto

resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

(...) (Grifou-se)

Importa registrar que a Impugnante não contesta a infringência à legislação supratranscrita, mas sim a forma de apuração efetuada pela Fiscalização, em especial a utilização do método da proporcionalidade das saídas isentas em relação às saídas globais para o cálculo dos valores de estornos de créditos do imposto.

Defende a Impugnante que, nos termos do art. 72 do RICMS/02, o método de estorno de crédito por proporcionalidade somente pode ser utilizado na excepcional situação em que haja mais de uma aquisição ou recebimento e seja impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado.

Veja-se o dispositivo citado pela Defesa:

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

Nesse sentido, decidiu a Assessoria do CCMG exarar o Despacho Interlocutório acostado ao e-PTA, solicitando à Autuada o seguinte:

- 1) Identificar as mercadorias produzidas, separando-as em tributadas e não tributadas;
- 2) Apresentar um demonstrativo, por período de apuração (mensal), com a relação das entradas de matérias-primas/insumos utilizados para a produção das referidas mercadorias que foram objeto de saídas tributadas e não tributadas e estabelecer a correspondência entre elas, identificando quantidades/valores e a proporcionalidade, ou seja, identificar, em cada período de apuração, os insumos utilizados na produção das mercadorias que foram objeto de saídas tributadas e não tributadas no mesmo período;
- 3) Apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e outros elementos que façam prova das demonstrações acima solicitadas.

Quanto ao item 1, acima descrito, a Impugnante apresenta uma planilha afirmando que se refere a “*relação das mercadorias que ela produz, com a indicação da tributação, ou não, delas pelo ICMS*”, contendo, também, o código NCM e a descrição das mercadorias em questão.

Em relação ao solicitado no item 2, “*a impugnante pugna pela juntada das planilhas anexas (Docs. 02, 03, 04, 05 e 06), segregadas por período de apuração, nas quais se identifica os insumos utilizados em cada uma das mercadorias, com indicação das respectivas notas fiscais, fornecedores, data da operação e seus valores*”.

Afirma, ainda, que o levantamento apresentado foi possível por conta da estruturação e dinâmica de atuação da Autuada, que cuidou de segregar internamente cada operação, promovendo uma divisão das matérias-primas por centro de custos, conjuntura que, no seu entendimento, reforça a possibilidade de se estabelecer a correspondência dos insumos utilizados em cada uma das classes de mercadorias (tributadas e não tributadas pelo ICMS).

Alega que as notas fiscais, acostadas aos autos por amostragem (Doc. 07), notadamente os carimbos nelas gravados, demonstram que cada insumo adquirido era custeado e, portanto, utilizado estritamente por um setor específico do processo produtivo da Autuada.

A Impugnante anexa, ainda, as fichas técnicas de produtos (Docs. 08 a 12), nas quais constam as informações da Defesa relativas à identificação da resistência, materiais empregados na produção e características, por produto.

Contudo, a Impugnante não cumpriu a solicitação da Assessoria o CCMG constante do item 3 do Despacho Interlocutório, qual seja, a de apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e outros elementos que façam prova das demonstrações solicitadas.

Nesse sentido, não obstante a análise das informações prestadas, têm-se que com a ausência do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, escriturado de forma tempestiva, inviabiliza a conferência de tais informações pela Fiscalização.

Como destacado pela Fiscalização, *“mesmo estando ausente a pretensão de se duvidar das Fichas Técnicas de Produção anexadas ao e-PTA, o fato é que o fisco não tem competência e não dispõe de meios de auferir serem verdadeiros os apontamentos apresentados, bem como a composição dos produtos. Observa-se que a Impugnante, na condição de Estabelecimento Industrial, ao não atender a Legislação Tributária Mineira, não possui a ferramenta para provar serem verdadeiros os números apresentados.”*

Destaca-se que o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, que poderia fazer prova das alegações e informações apresentadas pela Impugnante, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias. Entretanto, conforme mencionado, a Defesa não atendeu ao solicitado.

Ressalta-se que a legislação tributária, estabelecida no art. 160 do RICMS/02 e arts. 176, 177 e 182 do Anexo V do mesmo regulamento, dentre outros, trata da obrigatoriedade de escrituração do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque:

RICMS/02

Art. 160. O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, cujas regras de escrituração e de lançamento são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

(...)

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;

(...)

§ 3º O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque será utilizado pelo estabelecimento industrial, ou por estabelecimento a ele equiparado pela legislação federal, e pelo atacadista, podendo, a critério do Fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuinte de outra categoria com as adaptações necessárias.

(...)

Anexo V

(...)

Art. 176. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes à entrada e à saída, à produção e ao estoque de mercadoria.

Parágrafo único. A escrituração será feita operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de mercadoria.

(...)

Art. 177. A escrituração será feita nos quadros e nas colunas próprias, na forma do quadro a seguir:

(...)

Art. 182. A escrituração do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e das fichas deverá ser feita no prazo de 15(quinze) dias, contado de cada operação.

O art. 185 do mesmo Anexo do RICMS/02, permite ao estabelecimento industrial, que possuir controle quantitativo de mercadoria que permita apuração do estoque permanente, optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, desde que atenda aos requisitos nele previstos, observado o disposto no art. 186, porém o estabelecimento autuado não trouxe aos autos qualquer comprovação nesse sentido.

Art. 185. O estabelecimento industrial, ou o estabelecimento equiparado a industrial pela legislação do IPI, e o atacadista, que possuem controle quantitativo de mercadoria que permita apuração do estoque permanente, poderão optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, desde que atendam aos seguintes requisitos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o estabelecimento deverá comunicar a opção, por escrito, à Receita Federal a que estiver circunscrito e à Secretaria de Estado da Fazenda, anexando modelos dos formulários adotados para o efeito de substituição;

II - a comunicação deverá ser feita por meio do órgão da Receita Federal a que estiver circunscrito o estabelecimento optante;

III - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos federal e estadual, o controle quantitativo de mercadorias;

IV - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento de declaração específica relativa ao IPI, o estabelecimento industrial ou o equiparado a ele poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor e do IPI, tanto na entrada quanto na saída de mercadorias;

V - o formulário adotado fica dispensado do "visto";

VI - o estabelecimento optante deverá manter sempre atualizada ficha-índice ou equivalente.

Parágrafo único. Na hipótese de o sujeito passivo ser contribuinte apenas do ICMS, a comunicação será feita diretamente à Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito.

(...)

Art. 186. Para fins de controle, a Superintendência da Receita Estadual comunicará às respectivas circunscrições fiscais os nomes dos contribuintes que formalizaram a opção de que trata o artigo anterior, tão logo receba da Receita Federal comunicação nesse sentido.

Tais dispositivos reforçam a conclusão quanto à inexistência de força probante (contrária ao feito fiscal) dos documentos de controles internos apresentados pela Autuada, uma vez que **não** respaldada na escrituração fiscal do contribuinte.

Registra-se, ainda, que a Impugnante alega que "*promove uma divisão das matérias-primas por centro de custos*", sem, contudo, apresentar qualquer documentação fiscal ou contábil que comprove e demonstre tal argumento.

Ademais, em análise, por amostragem, das planilhas de controles internos apresentadas pela Impugnante (Doc. 03 a 07), constata-se não ser possível se correlacionar tais valores com aqueles constantes dos campos das DAPIs, único demonstrativo previsto na legislação tributária constante dos autos.

A Fiscalização salienta que "*uma vez atendida a Legislação, haveria meios do fisco conferir e opinar a respeito dos apontamentos solicitados através do Despacho Interlocutório*", entretanto, conforme já mencionado, a ausência do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, escriturado de forma tempestiva, como

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinado pela legislação de regência da matéria, supratranscrita, inviabiliza a conferência de tais informações pelo Fisco.

Nesse sentido, utilizou-se no presente lançamento o critério da proporcionalidade para determinar o percentual, na mesma linha das Consultas de Contribuintes nº 225/17 e 099/18.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 099/2018

PTA Nº: 45.000014778-20

CONSULENTE: Valoriza Fertilizantes Ltda.

ORIGEM: Uberlândia - MG

ICMS - ISENÇÃO - ADUBOS E FERTILIZANTES - PROPORCIONALIDADE - Tratando-se de crédito relativo a insumos empregados na produção dos adubos e fertilizantes, como não é possível, por ocasião da respectiva aquisição, identificar quais serão utilizados na fabricação das mercadorias destinadas a operação interna e quais serão objeto de saída interestadual, o estorno deverá ser feito no mesmo período da saída da mercadoria, conforme art. 74 do RICMS/2002. Para tanto, caberá ao contribuinte, em cada período de apuração, identificar os insumos utilizados na produção das mercadorias que saírem ao abrigo de isenção sem direito a manutenção de crédito.

RESPOSTA:

(...)

Por outro lado, tratando-se de crédito relativo a insumos empregados na produção dos adubos e fertilizantes, como não é possível, por ocasião da respectiva aquisição, identificar quais serão utilizados na fabricação das mercadorias destinadas a operação interna e quais serão objeto de saída interestadual, o estorno deverá ser feito no mesmo período da saída da mercadoria, conforme art. 74 do RICMS/2002.

Para tanto, caberá à Consulente, em cada período de apuração, identificar os insumos utilizados na produção das mercadorias que saírem ao abrigo de isenção sem direito a manutenção de crédito.

Nos termos do art. 72 do RICMS/2002, tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Logo, a Consulente deverá apurar a quantidade de insumos empregados na fabricação dos produtos que

saíram no período e determinar o percentual desta quantidade que corresponde às saídas que não dão direito à manutenção do crédito, para então efetuar o estorno nesta proporção.

Somente no caso de não ser possível distinguir a quantidade de insumo que foi utilizada para fabricação de produto cuja saída ocorrerá sem manutenção de crédito, é que, para determinação dessa quantidade será aceitável, como critério idôneo, a aplicação, sobre o valor total das entradas tributadas relativas aos insumos utilizados no período, do percentual obtido pela razão entre as saídas tributadas e as saídas totais, no mesmo período, sem prejuízo do cumprimento do disposto no Capítulo IV do Título II do RICMS/2002.

Ver Consultas de Contribuinte nos 018/2010 e 143/2010.

Ressalte-se que nos cálculos deverão ser consideradas apenas as saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas dependentes de um evento futuro para serem efetivadas.

Em resumo, a Consulente deverá identificar todas as operações de saídas definitivas de adubos e fertilizantes, em seguida, separar as saídas internas e, considerando quantidades, estabelecer a proporção destas em relação às saídas totais destes produtos. O percentual encontrado será aplicado sobre os créditos provenientes nas aquisições dos insumos, ou do próprio produto, neste último caso, quando se tratar de comercialização.

Lembre-se que o procedimento acima considera que todas as saídas interestaduais estão sujeitas à manutenção do crédito nas entradas, se assim não for, referidas saídas também deverão ser computadas no cálculo do valor do imposto a ser estornado.

Acrescente-se que, para efeito do estorno, a Consulente deverá emitir nota fiscal com destaque do ICMS no mesmo período de saída das mercadorias isentas e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, indicando o fato determinante do mesmo, nos termos do art. 73 do RICMS/2002.

(...)

Nesse mesmo sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 225/2017.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento não afronta o princípio da não cumulatividade do ICMS, ao contrário dá efetividade ao mesmo.

Como afirma a própria Impugnante, o método de estorno de crédito por proporcionalidade pode ser utilizado na situação em que haja mais de uma aquisição ou recebimento e seja impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado. É exatamente esse o caso dos autos, uma vez que a Impugnante não apresentou o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e, nesse sentido, a documentação de controles internos apresentada pela Autuada não se presta como prova contrária ao feito fiscal, uma vez que não respaldada na escrituração fiscal do contribuinte, conforme determina a legislação tributária.

Conclui-se, então, que a metodologia utilizada pela Fiscalização é a mais adequada para o presente caso.

O Conselho de Contribuintes, em casos análogos, tem ratificado o procedimento de estorno utilizado pelo Fisco no caso dos autos. Cite-se o Acórdão nº 23.061/18/1ª e transcreve-se excertos da decisão.

### ACÓRDÃO Nº 23.061/18/1ª

O ESTORNO DOS CRÉDITOS PROMOVIDO PELO FISCO FOI EFETUADO DE FORMA PROPORCIONAL, DE ACORDO COM OS PERCENTUAIS INDICADOS À FL. 09, OBTIDOS MEDIANTE A DIVISÃO DO VALOR DAS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS SOBRE AS SAÍDAS TOTAIS, DEVENDO-SE DESTACAR QUE, NO MÊS DE DEZEMBRO DE 2017, FORAM EXCLUÍDOS DO MONTANTE DAS SAÍDAS TOTAIS OS LANÇAMENTOS A TÍTULO DE SIMPLES FATURAMENTO (VENDA PARA ENTREGA FUTURA).

(...)

HÁ QUE DEIXAR CLARO QUE EM MOMENTO ALGUM O FISCO PRESUMIU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A IMPUGNANTE TENTA DEIXAR O ENTENDIMENTO DE QUE HOVE PRESUNÇÕES EQUIVOCADAS E QUE O AUTO DE INFRAÇÃO FOI CONSTITUÍDO SEM PROVAS. COMO FOI EXAUSTIVAMENTE DEMONSTRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO E NAS ALEGAÇÕES ANTERIORES, AS PROVAS FORAM OS PRÓPRIOS DOCUMENTOS EMITIDOS PELO FISCO E OS DOCUMENTOS TRANSMITIDOS ELETRONICAMENTE. A CONCLUSÃO FISCAL SE BASEOU EM SITUAÇÃO MATERIAL, FÁTICA.

O estorno dos créditos promovido pelo Fisco, como mencionado, foi efetuado de forma proporcional, de acordo com os percentuais indicados, obtidos mediante a divisão do valor das saídas não tributadas sobre as saídas totais.

Verifica-se do exposto que a metodologia de estorno dos créditos adotada pela Fiscalização é um procedimento tecnicamente idôneo, largamente utilizado nas auditorias fiscais para se apurar o valor do imposto a ser estornado e é, diante de todo o exposto, a mais adequada para o caso dos autos.

Quanto às alegações da Impugnante de erro no cálculo da proporcionalidade de saídas isentas em função da inclusão de “outras saídas” que não representam saídas definitivas de mercadorias, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme “Termo

de Reformulação do Lançamento” acostado ao e-PTA, em que a Fiscalização deixou consignado que *“na revisão do trabalho fiscal, a apuração do montante de créditos a serem estornados não contempla as operações que não se caracterizavam como saídas definitivas e sem valor econômico imediato, classificadas como “OUTRAS” nas colunas “VALOR CONTÁBIL” e “ISENTAS” das DAPIs”*.

Superada, assim, a alegação da Impugnante, em sua primeira peça de defesa, da necessidade de exclusão de tais valores do Auto de Infração.

A Fiscalização informa, ainda, no referido Termo de Reformulação do Lançamento que:

Assim, foi realizada nova apuração, quando as proporções das saídas isentas em relação às saídas globais foram alteradas, e novos valores dos créditos passíveis de estorno foram obtidos, conforme planilha “AI CREDITO LEGRAN 2. Xlsx”, ora anexada.

(...)

Destaca-se que a alteração no valor do Crédito Tributário se deu em função de modificação para mais pelo valor de R\$ 397.699,92 e para menos pela monta de R\$ 340.207,84, conforme se extrai do DCT contido na planilha “AI CREDITO LEGRAN 2. Xlsx”.

A Impugnante, por sua vez, reconhece que *“a d. autoridade fiscal acolheu os fundamentos de fato e de direito declinados na impugnação no item “III.4 - Nulidade do lançamento tributário. Erro no cálculo da proporcionalidade de saídas isentas. Inclusão de “outras saídas” que não representam saídas definitivas de mercadorias”, entretanto, discorda da reformulação efetuada pela Fiscalização ao argumento de que a revisão de ofício apenas pode ser admitida “na hipótese de correção de omissão de ato ou formalidade especial, o que não se aplica ao caso em tela”, afirmando que o art. 149 do CTN não prevê a revisão “para correção de erro na edificação da base de cálculo”*.

Afirma que ao acatar o referido fundamento da Impugnação, a Fiscalização não se limitou a revisar as apurações que foram objeto de impugnação, consignadas no parágrafo 40 da peça de defesa, acarretando uma majoração dos valores exigidos, violando os princípios da segurança jurídica e da *non reformation in pejus* e solicita que seja julgado *“improcedente a parte da reformulação do lançamento que implicou em modificação para mais pelo valor de R\$ 397.699,92”*.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, o processo tributário administrativo trata-se verdadeiramente de um procedimento tendente a apurar os valores devidos ao estado e, nesta linha, pode ser adequado em seu desenrolar, respeitando os prazos de prescrição e decadência.

Este entendimento é compartilhado por diversos doutrinadores pátrios, dentre os quais cita-se, a título de exemplo:

*“O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a*

primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de: (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração." (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170-171. (Grifou-se)

A Lei nº 6.763/75 é clara ao admitir o procedimento de reformulação que resulte em aumento do valor do crédito tributário, questionado no presente contencioso. Confira-se:

Art. 168. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de quinze dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos trinta dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de dez dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o § 1º. (Grifou-se).

Na mesma senda, a reformulação do crédito tributário está prevista no inciso II do art. 120 do RPTA. Veja-se:

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário,

inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

(...)

(Grifou-se)

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do CTN, sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária.

Assim, caracterizada a infração à legislação tributária é dever de ofício da Fiscalização efetuar e/ou retificar o lançamento.

Registra-se que a retificação do lançamento foi lavrada conforme disposições regulamentares e foi concedido à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Assim, não merece acolhida os argumentos da Impugnante.

A Impugnante alega que a metodologia utilizada pelo Fisco fere o art. 142 do CTN, os art. 19, 20 e 24 da LC nº 87/96 e o princípio da não cumulatividade por desconsiderar o saldo credor em janeiro de 2018 e o montante de crédito existente na escrita fiscal da Autuada no último período objeto do lançamento, solicitando que seja feita a recomposição da conta gráfica da Autuada.

Cita outras legislações e jurisprudências que entende corroborarem seu entendimento.

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

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

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

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

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO Nº 43.080, de 13 de dezembro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

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

(...)

À luz do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, supratranscrito, os créditos relativos a operações subsequentes não tributadas devem ser estornados, anulados, não havendo que se cogitar, por isso, da alegada violação ao princípio da não cumulatividade.

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

Diante do exposto, corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Equivoca-se mais uma vez a Impugnante quando defende a impossibilidade de aplicação da multa de revalidação por entender que a mesma se limita às hipóteses de não pagamento do imposto e que a autuação refere-se a apropriação indevida de crédito.

Ora, em razão da legislação do ICMS, o aproveitamento indevido de crédito acarreta, por consequência, o recolhimento a menor do imposto.

A multa de revalidação é calculada, no presente trabalho fiscal, sobre o valor do ICMS devido, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Lado outro, merece reparo o lançamento, para que seja excluída a Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie, tendo em vista que, para a irregularidade em exame, há previsão de penalidade específica. Examine-se:

Art. 55. (...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo

(...)

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

(...)

A aplicação de penalidades no direito tributário, por ter natureza sancionatória, punitiva, deve observância aos mesmos ditames do direito penal, e, por isso, o tipo descrito na norma sancionatória deve guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa, isto é, a interpretação do ilícito tributário deve ser feita de forma restritiva. Há de se ter em alta consideração o princípio da legalidade estrita, art. 97 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, havendo previsão de penalidade específica está será a única a ser aplicada ao caso concreto.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e multa de revalidação, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir as exigências fiscais, legítimo, em parte, o lançamento, para excluir a multa isolada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento reformulado de págs. 79/82, para excluir a Multa Isolada exigida, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo César da Silva Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 09 de agosto de 2023.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

P