

Acórdão: 25.237/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004005313-38
Impugnação: 40.010158464-91
Impugnante: Uberferro Ltda
IE: 702084957.00-19
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR - NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO IMPOSTO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, tendo em vista a falta de destaque do imposto na nota fiscal de entrada. Infração caracterizada. Corretas as exigências relativas ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIFERIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a entradas de mercadorias em operações abrangidas pelo diferimento do imposto, bem como a emissão de nota fiscal de entrada própria destacando indevidamente o valor do imposto diferido. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante a conferência de livros, de documentos fiscais e de arquivos eletrônicos, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de Notas Fiscais Eletrônica (NF-es) canceladas pelo emitente. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 39, inciso III do RICMS/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO – FALTA DE CONSIGNAÇÃO - ICMS. Constatada falta de destaque do ICMS, bem com a falta de consignação de sua base de cálculo, nas notas fiscais emitidas pela Autuada relacionadas no Anexo 3. Corretas as exigências relativas ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – ALTERAÇÃO DO REGIME DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, tendo em vista a inobservância dos requisitos previstos no art. 59, do RICMS/23. Corretas as exigências relativas ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - SINTEGRA. Constatada a entrega em desacordo com a legislação, de arquivos eletrônicos Sintegra referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas, relativos à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais, conforme previsão nos arts. 10 e 11 do Anexo VII do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada incorreu nas seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, conforme demonstrado no Anexo 2 dos autos, no período de setembro a dezembro de 2023 e pelas seguintes razões:

1 - Imposto não destacado na nota fiscal de entrada, portanto, não cobrado na operação anterior;

2- Operação ocorre com diferimento do ICMS, conforme determinado pela legislação do ICMS (RICMS/23);

3- Documento fiscal (NF-e) foi cancelado pelo emitente;

4- Bem destinado ao uso e consumo da empresa. Bens alheios à atividade da empresa;

5- A autuada emitiu nota fiscal de entrada própria destacando indevidamente o valor do imposto diferido, onde, mesmo intimada (item 3.2 da intimação de 16/09/24), não comprovou o recolhimento dos impostos destacados.

Exige-se o ICMS apropriado indevidamente, acrescido de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última inferior ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55, da citada lei.

- falta de destaque do ICMS e de consignação da base de cálculo nas notas fiscais de saídas relacionadas no Anexo 3 dos autos, no período de novembro de 2023.

Exige-se o ICMS devido, acrescido de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº

6.763/75, esta última inferior ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55, da citada lei.

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, tendo em vista a inobservância do disposto no art. 59, do RICMS/23, para fins de apropriação de créditos na hipótese de alteração de regime de recolhimento, no mês de setembro de 2023.

Exige-se o ICMS apropriado indevidamente, acrescido de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última inferior ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55, da citada lei.

- falta de entrega no prazo legal/entrega em desacordo com a legislação tributária dos arquivos mensais SINTEGRA e SPED, no período de janeiro de 2020 a dezembro de 2023.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 288/292, contra a qual a Fiscalização se manifesta págs. 303/327.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 312/327, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Acusa a Fiscalização que, no período de setembro a dezembro de 2023, a Autuada apropriou indevidamente de créditos de ICMS.

Referida constatação deu-se pela análise dos documentos fiscais de entradas relacionados no Anexo 2 dos autos, da Escrituração Fiscal Digital – EFD (registros C170, C190 e livros registros de entradas, respectivamente nos Anexos 8, 4 e 5 dos autos), das Declarações de Apuração e Informação do ICMS - DAPIs (anexo 9) e das Consultas de Notas Fiscais Eletrônicas constantes do Anexo 6 (demonstram que as notas consultadas foram canceladas).

Conforme motivos de nºs “1” a “5” constantes do demonstrativo do Anexo 2 (arquivo denominado “CredTribAproveitamIndevido”), a seguir reproduzidos, verificou-se que a Autuada apropriou indevidamente de créditos de ICMS pelos seguintes fundamentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Legenda Motivos Aproveitamento Indevido Crédito:

1- Imposto não destacado na nota fiscal de entrada, portanto, não cobrado na operação anterior;

2- Operação ocorre com diferimento do ICMS, conforme determinado pela legislação do ICMS (RICMS/2023)

3- Documento fiscal (Nfe) foi cancelado pelo emitente, portanto, ideologicamente falso;

4- Bem destinado ao uso e consumo da empresa. Bens alheios à atividade da empresa;

5- A autuada emitiu nota fiscal de entrada própria destacando indevidamente o valor do imposto diferido, onde, mesmo intimada (item 3.2 da intimação de 16/09/2024), não comprovou o recolhimento dos impostos destacados.

Sobre este item do lançamento, a Impugnante não nega que apropriou indevidamente dos referidos créditos, mas pede *“seja apurado o imposto devido expurgando os créditos indevidos da sua conta gráfica”* (recompondo a conta gráfica do ICMS), trazendo as alegações a seguir.

Referente ao crédito de ICMS indevido relativo às operações sujeitas ao diferimento do pagamento do imposto, sustenta a Defesa que verificou tratar de imposto lançado em notas fiscais de compra com destaque do imposto, o que a induziu ao erro material, pois no caso específico o fornecedor não deveria destacar o ICMS por se tratar de produto com imposto diferido.

Assevera que o Fiscal simplesmente exige o ICMS indevidamente apropriado e sobre ele incide multas, contudo, entende que *“deveria ser apurado o imposto dos respectivos meses sem o crédito de ICMS e feito a apuração para ai sim ver se daria imposto a pagar ou não”*.

Relata que refez a apuração do imposto devido conforme consta da impugnação, não tendo alterado os demonstrativos fiscais por não estar autorizada pelo Fisco.

Assevera que o imposto a pagar no período deveria ser no montante de R\$ 17.814,97, conforme apuração que apresenta.

Argumenta que *“no período atuado foram gerados nos demonstrativos não somente o crédito teoricamente indevido, mas também débitos indevidos, pois como o produto que entrou é sujeito ao diferimento, o destaque na saída foi também indevido”*.

Alega que a empresa não teve a intenção de apropriar de crédito de ICMS indevido, sempre teve boa-fé para apuração de imposto a pagar.

Salienta que, tendo em vista a mudança do regime de tributação do Simples Nacional para débito/crédito, os fornecedores não foram orientados de forma correta de proceder na emissão de notas fiscal sem o destaque do ICMS, tendo ela importado as notas fiscais e registrado os créditos de ICMS, sendo, assim, induzida a erro no creditamento.

Pede autorização para *“refazer os demonstrativos de todos os períodos relacionados nestes autos com o cálculo do imposto a pagar de ICMS, de forma*

correta com o estorno dos créditos, estorno dos débitos e apuração correta do imposto a pagar”.

No tocante ao descumprimento do disposto no art. 59 RICMS/23 para a apropriação de créditos pela citada mudança do regime de tributação Simples Nacional para débito/crédito, argui que *“foi apurado o estoque de mercadorias e gerado o respectivo crédito conforme alíquota interna do produto que a empresa tinha em estoque na empresa, mas não constou nas obrigações acessórias de forma correta conforme previsto em lei, ocasionando assim um erro material que também poderia ser solucionado com a devida notificação dos erros apontados e com um prazo para devida adequação”.*

Fala que, analisando a situação do crédito relativo ao estoque apurado, chegou à conclusão de que na realidade não haveria créditos por se tratar o estoque de mercadorias que, em sua maior parte, é sujeita ao diferimento do pagamento do imposto, assim o estorno não seria pelo descumprimento da referida obrigação acessória.

Apresenta novamente o ICMS a pagar considerando o estorno dos créditos indevidamente apropriados.

Assevera que a Autuada não estaria aproveitando créditos indevidos para uso em compensações de períodos posteriores, tanto é que em 2024, período não autuado, seguindo orientação da própria Fiscalização já estornou os créditos relativos a 2023.

Fala que tem agora orientado os fornecedores a não efetuarem o destaque do imposto nas notas fiscais cujas mercadorias são objeto do diferimento.

Defende novamente que *“a empresa não pode ser penalizada por créditos indevidos, simplesmente estornando eles e aplicando os mesmos valores como penalidade com sanções e sim estornando os valores e gerando nova apuração”.*

A Fiscalização, por sua vez, refuta as alegações da Defesa aos seguintes argumentos, em síntese.

Destaca que a Impugnante reconhece as irregularidades apontadas no Auto de Infração relativas às apropriações indevidas de crédito de ICMS e da falta de entrega/entrega em desacordo com as determinações legais, de arquivos magnéticos SINTEGRA e SPED.

Registra que em relação à falta de destaque e de pagamento de ICMS (irregularidade apontada no item 6.2 do relatório fiscal complementar), não houve contestação.

Destaca que a Impugnante requer seja feita nova apuração do crédito tributário utilizando de roteiro fiscal não permitido na legislação tributária mineira, além de, depois de autuada, que lhe seja concedido o direito de fazer correções das irregularidades cometidas.

Relata que a Impugnante pretende que seja feita a recomposição de conta gráfica de ICMS para fins de reapurar o valor do imposto e penalidades devidas, bem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como que lhe seja permitido o cumprimento de obrigações acessórias que estejam incorretas.

Diz que não irá discutir os valores que a Impugnante entende como devidos, pois foram apurados mediante recomposição de conta gráfica, o que não prospera por não mais existir a referida técnica de fiscalização no Estado de Minas Gerais.

Salienta que, até 31/01/15, o inciso V, do art. 194, do RICMS/02 previa a verificação fiscal analítica. Contudo, a partir de 01/02/15, foi excluída tal possibilidade de procedimento fiscal.

Menciona que o RICMS/23 também não trouxe a possibilidade de recomposição da conta gráfica. Ao contrário, o *caput* do art. 160, do referido regulamento, determina que na hipótese de escrituração de crédito ilegítimos ou indevidos, eles devem ser estornados mediante exigência integral em Auto de Infração. acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o que foi observado pelo Fisco.

Lembra que o art. 116, do RICMS/23 determina que “Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo III”.

Conclui que, considerando que o imposto cobrado no presente Auto de Infração encontra-se vencido, há vedação expressa de que seja compensado com crédito de ICMS. Portanto, o Fisco não pode recompor a conta gráfica do ICMS por absoluta falta de previsão legal, e porque a legislação determina o estorno integral do crédito apropriado indevidamente.

Pois bem, como relatado a Impugnante reconhece as irregularidades de aproveitamento de créditos indevidos.

Contudo, vale registrar que a Constituição Federal, por meio de seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, atribuiu à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS.

Constituição Federal:

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Assim, na competência constitucional que lhe foi atribuída, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu, no *caput* de seu art. 20, que “*é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente,*

ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”, ressaltando, porém, no § 1º desse mesmo dispositivo, que “não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.

LC 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

(...)

(Grifos acrescidos)

Portanto, o direito ao crédito do ICMS, para compensação com os débitos relativos às operações posteriores tributadas, não é amplo e irrestrito, pois a própria lei complementar estabelece condições para tal direito, além de ser taxativa ao determinar que os bens alheios à atividade-fim do estabelecimento não geram direito a créditos do imposto.

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033.

Na legislação estadual, a vedação ao aproveitamento de crédito, está assim disciplinada na Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

E no art. 39, incisos III e XII do RICMS/23:

RICMS/23

Art. 39 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

XII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

Ademais, importa registrar que o direito ao creditamento do ICMS, com base no princípio da não-cumulatividade disposto no art. 155, § 2^a, inciso I, da Constituição Federal, determina que seja deduzido, do imposto devido pelo contribuinte, o imposto cujo ônus foi por ele suportado em etapa anterior (vale dizer, quando das suas aquisições de mercadorias ou serviços onerados pelo ICMS).

Muito embora a Constituição Federal confira materialidade do direito ao creditamento, ele não é absoluto, e, sua aplicação comporta temperamentos a serem observados, tais como, observar os requisitos constitucionais e legais exigidos para o seu exercício.

Nessa perspectiva, o direito ao crédito, para ser reconhecido, em regra, exige apenas a mera apresentação de documento fiscal idôneo emitido pelo respectivo fornecedor da mercadoria ou pelo prestador do serviço, desde que o imposto tenha sido corretamente destacado na nota fiscal e cobrado nas etapas ou operações anteriores, nos termos do art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Constituição Federal; do art. 19 da Lei Complementar nº 87/96; do art. 28, *caput* c/c § 6º da Lei Estadual nº 6.763/75; e do art. 28, *caput*, do RICMS/23:

RICMS/23

Art. 28 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

Nesse diapasão, verifica-se que se encontram corretas as irregularidades de aproveitamento indevido de créditos imputadas ao contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pois bem, no tocante à alegação da Defesa de que a Fiscalização não efetuou a recomposição da conta gráfica do ICMS, vale destacar, como bem consignado pelo Fisco, que o Decreto nº 46.698/14, com produção de efeitos a partir de 01 de fevereiro de 2015, alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02 e excluiu, da legislação mineira, o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA:

RICMS/02

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

"V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;"

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...)

Ademais, vale mencionar que não existe na legislação mineira em vigor o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA, conforme arts. 159 e 160 do RICMS/23:

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

Art. 160 - Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, constata-se que, com a nova redação do art. 195 do RICMS/02, bem como na redação do art. 160 do RICMS/23 não há previsão para a recomposição da conta gráfica do ICMS para todo e qualquer procedimento fiscal, inclusive nos casos de créditos ilegítimos ou indevidos.

E, ainda, o RICMS/23 traz, no seu art. 116, a vedação expressa à compensação de créditos de ICMS com imposto vencido.

RICMS/23

Art. 116 - Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo III.

Conveniente ressaltar que resta garantido ao Contribuinte, no caso de estornos de créditos de ICMS mediante exigência integral em Auto de Infração, a quitação do crédito tributário com saldo credor acumulado que detiver, observadas as condições estabelecidas nos §§ 1º ao 4º do art. 160 do RICMS/23.

Acresça-se que não há que se falar em afronta ao princípio da não cumulatividade do imposto, previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, visto que não se está negando o direito do Contribuinte ao aproveitamento de créditos de ICMS legítimos porventura existentes, os quais, desde que devidamente escriturados, poderão ser aproveitados a qualquer tempo, seja na compensação de débitos futuros, seja em pagamento de crédito tributário formalizado ou em transferência na forma e condições estabelecidas na legislação do imposto (Anexo VIII do RICMS/02).

Por fim, as alegações da Defesa de que agiu de boa-fé não a socorrem, tendo em vista que as exigências fiscais encontram-se respaldadas na legislação tributária, a qual encontra-se este Conselho adstrito em seu julgamento nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS apropriado indevidamente, acrescido de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última inferior ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55, da citada lei.

Quanto ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, tendo em vista a inobservância do disposto no art. 59, do RICMS/23, para fins de apropriação de créditos na hipótese de alteração de regime de recolhimento, no mês de setembro de 2023, conveniente reproduzir o referido artigo:

Art. 59 - Na hipótese de exclusão do Simples Nacional ou de impedimento para recolher o ICMS na forma prevista no referido regime, o contribuinte, para se apropriar do valor do ICMS relativo às mercadorias ou insumos em estoque, deverá:

I - inventariar, ao final do último dia do mês anterior ao de início de vigência do regime normal de apuração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) as mercadorias produzidas, os produtos em elaboração e os insumos vinculados à produção de mercadorias;

b) as mercadorias adquiridas ou recebidas para comercialização, cujo imposto não tenha sido recolhido por substituição tributária;

II - identificar o valor do ICMS corretamente destacado ou, na hipótese de aquisição de micro-empresas e empresas de pequeno porte, informado na NF-e, referente às entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, produtos acabados e em elaboração e insumos relativos ao estoque de que trata o inciso I do caput;

III - emitir NF-e e cumprir todas as obrigações acessórias relativas ao ICMS.

§ 1º - Para a valoração do estoque e a apuração dos respectivos créditos, o contribuinte utilizará o método de preço médio ponderado relativo às últimas entradas até a quantidade existente em estoque.

§ 2º - O inventário de que trata o inciso I do caput deverá ser entregue juntamente com a EFD do mês de emissão da NF-e, mediante o preenchimento dos registros do Bloco H, observando-se, especialmente, o seguinte:

I - no campo 04 do registro H005, utilizar o motivo 04 "Na alteração de regime de pagamento - condição do contribuinte";

II - nos campos 03 e 04 do registro H020, informar, respectivamente, o valor unitário, apurado na forma prevista no § 1º, da base de cálculo e do ICMS aplicáveis ao item.

§ 3º - Na hipótese de que trata o caput, o contribuinte poderá se apropriar ainda do crédito relativo:

I - ao saldo remanescente do bem destinado ao ativo imobilizado, inclusive do crédito referente ao ICMS recolhido a título de diferencial de alíquotas, observado o disposto no inciso III do caput do art. 31 deste regulamento;

II - ao imposto recolhido a título de antecipação, nos termos do inciso VII do art. 3º deste regulamento.

Registra a Fiscalização que a referida constatação se deu pela análise da Escrituração Fiscal Digital (E111 no Anexo 11), da DAPI de setembro de 2023 (Anexo 9), as quais demonstram o aproveitamento a título de crédito de ICMS em razão da exclusão da Autuada do regime de recolhimento do "Simples Nacional", pois passou para o regime de "débito e crédito".

Porém, a Autuada não entregou os registros do Bloco H (registros H005, H010 e H020) no arquivo "SPED" de setembro de 2023 (contagem dos registros

existentes no arquivo SPED de setembro/23 no Anexo 10 dos autos, demonstrando a inexistência de registros H005, H010 e H020). Também não houve escrituração de qualquer nota fiscal para viabilizar o aproveitamento do crédito naquele mês (registros C190, C100 e livro registro entradas, respectivamente nos anexos 4, 18 e 5), e, além disso, mesmo intimada não corrigiu o arquivo SPED e não demonstrou a origem do crédito de ICMS apropriado (item “2” da intimação de 30/08/24, entregue juntamente com o AIAF, e o item 3.1 da intimação datada de 16/09/24, anexas aos autos).

Assim, verifica-se que a Autuada não cumpriu o determinado no art. 59 do RICMS/23, para fins de apropriação de créditos na hipótese de alteração de regime de recolhimento.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS apropriado indevidamente, acrescido de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última inferior ao limitador previsto no §2º, inciso I, do art. 55, da citada lei.

Sobre o pleito da Defesa de recomposição da conta gráfica do ICMS, reporta-se aos fundamentos trazidos no item anterior.

Ademais, corroborando a acusação fiscal, a própria Autuada reconhece que, além do descumprimento das formalidades para o creditamento em exame, não faz jus a maior parte dos créditos relacionados a este item do lançamento nos seguintes termos:

“esse valor apurado não seria gerado crédito pois o estoque das mercadorias da empresa em boa parte é DIFERIDA dando-se a entender que o estoque apurado com o seu respectivo crédito a compensar também não existiria, ocasionando assim o ESTORNO do crédito apurado INDEVIDAMENTE não somente pela não entrega da obrigação acessória mas sim por ter apurado sobre valores de produtos DIFERIDOS”.

Também constatou a Fiscalização que a Autuada, no período de setembro a dezembro de 2023, deixou de destacar/destacou valor zero a base de cálculo e o ICMS devido nas notas fiscais relacionadas no Anexo 3 dos autos (arquivo denominado “CredTrib-ICMSNãoDestacado”), bem como não recolheu o ICMS devido.

A Impugnante não contesta a irregularidade em epígrafe.

Compulsando o referido Anexo 3, constata-se restar demonstrada a falta de destaque da base de cálculo e do imposto nas notas fiscais objeto do lançamento, portanto, corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última inferior ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55, da citada lei.

No tocante à irregularidade de entrega em desacordo com a legislação tributária dos arquivos mensais SINTEGRA e SPED, esclarece a Fiscalização que a Autuada deixou de entregar no prazo previsto na legislação tributária os arquivos SINTEGRA, relativos ao período de janeiro de 2020 a dezembro de 2023 (dia 15 do mês subsequente – art. 11, do Anexo VII, do RICMS/02 e art. 8º, da Portaria SRE nº 222 de 30/06/23).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E destaca que referidos arquivos foram entregues somente após o Fisco iniciar ação fiscal na empresa, e, mesmo intimado (intimação de 30/08/24 entregue juntamente com o AIAF), entregou referidos arquivos em desacordo com a legislação tributária conforme erros apontados no relatório fiscal complementar ao presente Auto de Infração.

Exigência, por período, da Penalidade capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Consta do relatório fiscal a apuração da penalidade isolada - 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração:

$$\begin{aligned} & - \text{Valor da Multa Isolada} = ((12 \times 3000 \times 3,7116) + (12 \\ & \times 3000 \times 3,9440) + (12 \times 3000 \times 4,7703) + (12 \times 3000 \times \\ & 5,0369)) - \text{Valor da Multa Isolada} = (133,617,60 + \\ & 141.984,00 + 171.730,80 + 181.328,40) = \\ & \text{R\$628.660,80} \end{aligned}$$

Sobre este item do lançamento, a Autuada sustenta, em apertada síntese:

- não foi alertada pelo sistema, ou por meio de envio no SIARE ou via ofício, que nos arquivos enviados constavam erros de informações de produtos com códigos cadastrados incorretos ou até outra informação relatada pela Fiscalização, nem na diligência foi informada que havia erros nos arquivos SINTEGRA;

- por mais que esteja prevista na legislação uma penalidade por erro e ou ausência de entrega das obrigações acessórias, a empresa em momento algum deixou de recolher imposto ou teve vantagem tributária sobre o respectivo erro constatado;

- seria mais prudente que fosse a empresa notificada para fazer as devidas adequações, corrigindo todos os erros apontados e reenviados para a SEFAZ;

- não teve intenção de dificultar a fiscalização;

- diz que, se autorizado pelo Fisco, poderá refazer essas obrigações acessórias de acordo com a legislação tributária.

As razões levantadas pela Impugnante não têm o condão de eximi-la do cumprimento da obrigação acessória, devidamente prevista na legislação.

O contribuinte que é obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD) tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e arts. 2º, 4º, 8º e 12 da Parte 2 do Anexo V, do RICMS/23 (este vigente a partir de 01/07/23), *in verbis*:

RICMS/02 – Anexo VII

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

I - Registro de Entradas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Inventário;

IV - Registro de Apuração do ICMS;

(...)

§ 1º - A escrituração será distinta para cada estabelecimento do contribuinte.

§ 2º - Nos casos de inscrição estadual unificada deverá ser entregue apenas um arquivo consolidando os registros de todos os estabelecimentos centralizados.

(...)

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 54. A transmissão do arquivo digital relativo à Escrituração Fiscal Digital - EFD - será realizada, utilizando-se do programa a que se refere o art. 53 desta parte, até o dia quinze do mês subsequente ao período de apuração.

RICMS/23 - Anexo V

Art. 2º - A EFD compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração do:

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Inventário;

IV - Registro de Apuração do ICMS;

(...)

§ 1º - A escrituração será distinta para cada estabelecimento do contribuinte.

§ 2º - Nos casos de inscrição estadual unificada deverá ser entregue apenas um arquivo consolidando os registros de todos os estabelecimentos centralizados

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 4º - Os contribuintes do ICMS estão obrigados à EFD.

(...)

Art. 8º - O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE/ ICMS 44/18, de 7 de agosto de 2018, para a geração do arquivo relativo à EFD, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 12 - A transmissão do arquivo digital relativo à EFD será realizada utilizando-se do programa previsto no art. 11 desta parte até o dia quinze do mês subsequente ao período de apuração.

(...)

Depreende-se, da legislação transcrita, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital composto por todas as informações necessárias para a apuração do ICMS e escrituração dos livros e documentos fiscais, devendo ser apresentado nos termos do Ato COTEPE ICMS nº 09/08 e transmitido até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao período de apuração.

Acrescenta-se que a regra posta no art. 51 do Anexo VII do RICMS/02 e o art. 9º da Parte 2 do Anexo V, do RICMS/23 prescrevem que, para a geração desse arquivo, serão consideradas as informações relativas às saídas das mercadorias, e qualquer outra informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto.

Nesse sentido, depreende-se da análise dos autos, que de fato a Impugnante descumpriu a obrigação acessória referente à entrega de arquivos eletrônicos com a totalidade das informações fiscais da Contribuinte no período fiscalizado, mesmo após as intimações fiscais.

Restou provado que os arquivos estavam incompletos (deixou de entregar, por exemplo os registros informativos dos inventários de mercadorias dos estoques (Tipo 74) de 31 de dezembro dos exercícios de 2019 a 2023, bem como do estoque de 31/08/23 relativo à mudança de regime; livros de registro de inventário faltando os códigos de produtos em estoque; erros na codificação de produtos), conforme detalhado no relatório fiscal.

A Impugnante não trouxe aos autos documentos capazes de elidir o feito fiscal.

Lado outro, deixou consignado a Fiscalização:

(...)

Observa-se que: a autuada descumpriu a legislação tributária ao entregar incorretamente seus arquivos magnéticos (SINTEGRA e SPED); não é cabível alegar desconhecimento da lei; mesmo intimada, não atendeu prontamente e corretamente ao Fisco no que se refere

aos arquivos magnéticos; os fatos demonstram intenção da empresa de não informar corretamente os seus estoques de mercadorias do período fiscalizado; a falta de arquivos com informações completas e corretas dificultou a ação fiscal.

(...)

A infração descrita neste Auto de Infração é formal e objetiva.

Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal:

CTN

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

(...)

Insta observar que os arquivos eletrônicos transmitidos por contribuintes, desde que consistentes, permitem à Fiscalização realizar auditorias fiscais e/ou contábeis com maior eficiência, sem a necessidade de manusear volumes excessivos de livros e documentos fiscais.

Ressalta-se que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta pela lei ou legislação tributária.

Assim, caracterizada a infração apontada pela Fiscalização, encontra-se correta a exigência, por período, da penalidade capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 09 de abril de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P