

Acórdão:	25.300/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004139468-41	
Impugnação:	40.010159028-11	
Impugnante:	Ecomining America Ltda	
	IE: 003095054.02-69	
Origem:	DF/Barbacena	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão do registro em duplicidade dos valores do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Eletrônicos emitidos em nome do Autuado. Corretas as exigências do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, esta limitada a duas vezes o valor do imposto, nos termos do art. 55, §2º, inciso I, ambos artigos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTAS FISCAIS CANCELADAS OU DENEGADAS. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão do registro de créditos do imposto destacados em Notas Fiscais Eletrônicas canceladas ou denegadas. Corretas as exigências do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, esta limitada a duas vezes o valor do imposto, nos termos do art. 55, §2º, inciso I, ambos artigos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão do registro em duplicidade dos valores do imposto destacados em Conhecimentos de transporte Eletrônicos emitidos em nome do Autuado.

Versa, ainda, sobre a constatação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão do registro de créditos do imposto destacados em Notas Fiscais Eletrônicas canceladas, ou denegadas.

A autuação compreende o período de 01/04/21 a 31/03/24.

Para ambas as infrações exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, esta limitada a duas vezes o valor do imposto, nos termos do art. 55, §2º, inciso I, ambos artigos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, impugnação às págs. 21/27, contra a qual o Fisco se manifesta às págs. 56/63.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão do registro em duplicidade dos valores do imposto destacados em Conhecimentos de transporte Eletrônicos emitidos em nome do Autuado.

Versa, ainda, sobre a constatação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão do registro de créditos do imposto destacados em Notas Fiscais Eletrônicas canceladas, ou denegadas.

A autuação compreende o período de 01/04/21 a 31/03/24.

Para ambas as infrações exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, esta limitada a duas vezes o valor do imposto, nos termos do art. 55, §2º, inciso I, ambos artigos da Lei nº 6.763/75.

Em sua defesa, a Impugnante informa que é pessoa jurídica que se dedica, dentre outras atividades: (i) ao comércio atacadista de minério de ferro; (ii) à atividade de mineração, extração, beneficiamento e apoio à extração de minério de ferro; (iii) aos testes e análises técnicas e; (iv) ao transporte de cargas.

Aduz que, no desempenho dessas atividades, está sujeita ao recolhimento do ICMS, fazendo jus, em virtude da não cumulatividade do imposto, ao creditamento do tributo pago em aquisições e serviços de transporte.

Alega que as multas aplicadas se mostram manifestamente abusivas, desproporcionais e confiscatórias, incidindo em valor expressivo.

Nesse sentido, alega a imperatividade do respeito aos princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, não confisco, razoabilidade, proporcionalidade e moralidade administrativa.

Adiciona um argumento, fortalecido por parecer da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais (AGE-MG), de que a Multa de Revalidação se difere da Multa Moratória apenas pelo início da ação fiscal e que, portanto, no entendimento da Impugnante, a Multa de Revalidação deveria submeter-se aos mesmos limites da Multa Moratória, ou seja, 20% (vinte por cento), conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) aduzida.

Assim, requer a redução do valor da Multa de Revalidação, tendo em vista que a sua manutenção no patamar de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo exigido afronta o princípio constitucional do não confisco, devendo ser reduzida a mencionada sanção aos patamares constitucionalmente aceitos, ou seja, observado o limite máximo de 20% (vinte por cento) do débito tributário.

Não discute ou questiona o mérito da autuação.

Em que pesem as suas alegações, não assiste razão a Impugnante.

Enfatize-se, inicialmente, que em nenhum momento a Impugnante questiona a veracidade dos fatos consignados no Auto de Infração, quais sejam, os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamentos em duplicidade de créditos decorrentes do recebimento de serviços de transporte, destacados em CT-es (Conhecimento de Transporte Eletrônico), bem como os créditos registrados na escrita fiscal relativos a notas fiscais canceladas ou denegadas.

Por sua vez, o procedimento fiscal é tecnicamente idôneo e previsto no RICMS/02 e RICMS/23.

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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

Ressalte-se, por oportuno, que o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, o qual depende de normas instrumentais de apuração.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88):

CF/88

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...) (Grifou-se)

Por seu turno, estabelece o Regulamento do ICMS que a entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte deve ser escriturada no livro Registro de Entradas, em ordem cronológica das respectivas entradas, encerrando-se a escrituração no último dia útil do período de apuração do imposto, conforme disposto nos arts. 166, 167 e 169 do Anexo V do RICMS/02, transcritos a seguir:

RICMS/02 - Anexo V - TÍTULO VI - CAPÍTULO I

Do Registro de Entradas

Art. 166. O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração de serviços de transporte e comunicação utilizados e de entrada de mercadoria, a qualquer título, no estabelecimento.

Parágrafo único. Serão também escriturados:

I - o documento fiscal relativo à aquisição de mercadoria que não transitar pelo estabelecimento do adquirente;

II - a NF-e cancelada, denegada ou a que tiver o número inutilizado, ressalvadas as colunas do livro referentes a valores monetários.

Art. 167. A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento ou, alternativamente, da data do respectivo desembaraço aduaneiro.

(...)

Art. 169. A escrituração do livro Registro de Entradas deverá ser encerrada no último dia útil do período de apuração do imposto.

(Grifou-se)

Ainda segundo o RICMS/02 e RICMS/23:

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;

(...)

§ 3º - Serão também escriturados:

I - o documento fiscal relativo à transmissão de propriedade da mercadoria que não tenha transitado pelo estabelecimento;

II - a NF-e, o CT-e ou o CT-e OS cancelado, sem valores monetários.

(...)

Art. 51. Para a geração do arquivo relativo a Escrituração Fiscal Digital serão consideradas as informações:

I - relativas à entrada e saída de mercadoria bem como ao serviço prestado e tomado, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços; (Grifou-se)

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;

(...)

II - a NF-e, o BP-e, a NF3-e, o CT-e ou o CT-e OS cancelado, sem valores monetários

(...)

Art. 9º - Para a geração do arquivo relativo a EFD serão consideradas as informações:

I - relativas à entrada e saída de mercadoria bem como ao serviço prestado e tomado, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

II - relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;

III - qualquer outra que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto. (Grifou-se)

Como resta claro, documentos cancelados ou denegados devem ser escriturados, porém, sem qualquer registro de valores monetários.

Registra-se, por oportuno, que a Escrituração Fiscal Digital – EFD constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 trata das especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD e institui o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI. Confira-se:

Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008

Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD. Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

Parágrafo único. Deverão ser observadas as orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – versão 2.0.7, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência "44a328e878fef64441488b84f4090380", obtida com a aplicação do algoritmo MD5 – "Message Digest" 5."

(...)

GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD-ICMS/IPI: "Capítulo I – Informações gerais sobre a EFDICMS/IPI

(...)

Seção 3 – Da apresentação do arquivo da EFDICMS/IPI O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido pelo SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – por meio de download, o qual verifica a consistência das informações prestadas no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital, tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil e transmitido.

(...)

A EFD-ICMS/IPI representa a escrituração fiscal do contribuinte e deve ser apresentada em conformidade com as disposições previstas na legislação tributária. (Grifou-se)

Nesse contexto, observa-se a inexistência de controvérsia quanto à infração ao disposto no art. 30 da Lei nº 6.763/75, diante do creditamento, por parte da Impugnante, de imposto destacado em notas fiscais canceladas ou denegada, situações nas quais não há comprovação do recebimento das mercadorias, e do aproveitamento de crédito de imposto destacado em CT-es escriturados em duplicidade na EFD.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

§ 1º Sendo o imposto destacado a maior no documento fiscal, o valor do crédito não compreenderá o correspondente ao excesso.

Cumpre lembrar que, conforme consta no relatório fiscal, o excesso de crédito (ocorrência 01.04.007) foi apurado pela soma dos valores de ICMS creditados no registro C170 do SPED, referentes a NF-es canceladas ou denegadas.

Por seu turno, não se discute que o valor do crédito a de ICMS a ser aproveitado é aquele destacado em nota fiscal e que observe os seguintes parâmetros:

RICMS/02

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

Parágrafo único. Se o imposto destacado no documento fiscal for inferior ao devido, o valor a ser abatido corresponderá ao do destaque, ficando assegurado o abatimento da diferença, desde que feito com base em documento fiscal complementar emitido pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador do serviço.

(...)

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Parágrafo único. O crédito somente será admitido após sanada a irregularidade porventura existente no documento fiscal.

RICMS/23

Art. 33 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

(...)

Art. 35 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Não há previsão legal para o reaproveitamento de crédito destacado em uma única nota fiscal.

Por sua vez, a nota cancelada é documento que não se aperfeiçoou a ponto de gerar efeitos monetários no que tange a concessão do direito de créditos de ICMS. Ademais, o documento cancelado não gerou a obrigação referente ao débito do imposto ao seu emitente e, por decorrência, repita-se, não pode gerar crédito ao seu destinatário.

O mesmo raciocínio vale para o documento denegado, o qual teve os efeitos, para fins de incidência do imposto, abortados logo no seu início.

Adicionalmente, o creditamento em duplicidade de serviços tomados (ocorrência 02.004.006) foi calculado pela soma dos valores creditados indevidamente para um mesmo CT-e escriturado no registro D100 da EFD.

No que se refere às planilhas do arquivo “Excesso de Crédito.xlsx”, anexadas aos autos, a planilha “ICMS Destacado x Creditado” exhibe as NFes que, apesar de canceladas ou denegadas, foram utilizadas no SPED para incrementar os créditos escriturados. Por outro lado, a planilha “D100 - CTes Duplicados traz os CTes cujo creditamento no SPED foi realizado em duplicidade.

Por fim, o arquivo traz a consolidação das Notas Fiscais de Terceiros (“NFeT”), dos registros do C170 (“Consolidado C170”) e dos registros do D100 (“Consolidado D100”), para fins consultivos, abrangendo as irregularidades encontradas no período fiscalizado.

Vale, por fim, dizer que não foram encontrados registros de estorno de créditos que fossem passíveis de cancelar os efeitos da escrituração a maior dos créditos nos registros C170 e D100.

Eis que, portanto, não pairam dúvidas sobre a ocorrência das infrações apontadas nos autos.

Pelo exposto, corretamente, o Fisco exigiu o ICMS aproveitado indevidamente de crédito, a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI e § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente,

ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

A Impugnante alega que as multas aplicadas se mostram manifestamente abusivas, desproporcionais e confiscatórias, incidindo em valor expressivo.

Nesse sentido, alega a imperatividade do respeito aos princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, não confisco, razoabilidade, proporcionalidade e moralidade administrativa.

Adiciona um argumento, fortalecido por parecer da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais (AGE-MG), de que a Multa de Revalidação se difere da Multa Moratória apenas pelo início da ação fiscal e que, portanto, no entendimento da Impugnante, a Multa de Revalidação deveria submeter-se aos mesmos limites da Multa Moratória, ou seja, 20% (vinte por cento), conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) aduzida.

Assim, requer a redução do valor da Multa de Revalidação, tendo em vista que a sua manutenção no patamar de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo exigido afronta o princípio constitucional do não confisco, devendo ser reduzida a mencionada sanção aos patamares constitucionalmente aceitos, ou seja, observado o limite máximo de 20% (vinte por cento) do débito tributário.

Entretanto, não procedem os argumentos do Impugnante.

Nos termos da legislação tributária mineira, no caso da infração à obrigação principal ser detectada mediante ação fiscal resta configurada a hipótese de incidência da multa de revalidação. Assim, a penalidade aplicada mostra-se adequada ao disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, uma vez que o aproveitamento indevido de créditos acarretou o não recolhimento, ou o recolhimento a menor, do ICMS.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os percentuais da multa aplicável estão presentes no texto do dispositivo legal e, logo, não há fundamento jurídico para acolher o pedido da Impugnante de redução dessa penalidade uma vez que os fatos se subsumem perfeitamente à norma mencionada.

Quanto à multa isolada, ela pune a conduta infracional que tenha como objeto obrigações acessórias de fazer ou não fazer alguma coisa (a exceção de pagar o tributo). No presente caso, o art. 55, inciso XXVI pune a apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, e foi aplicada corretamente no presente caso.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75. De forma semelhante, não se cogita da análise da suposta inobservância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez dada a limitação à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

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

Sala das Sessões, 11 de junho de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

D