

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

Acórdão: 19.310/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159111-34  
Impugnação: 40.010123659-63  
Impugnante: Dadalto S/A  
IE: 277044471.08-00  
Proc. S. Passivo: Lucimar de Souza Ril  
Origem: DF/Governador Valadares

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** – Constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto e sua compensação com as operações da Impugnante de forma contrária às determinações contidas no Regulamento do ICMS mineiro acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Razões de defesa insuficientes para desconstituir as exigências fiscais.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTA FISCAL – ENTRADA DE MERCADORIAS REFERENTES A TROCAS OU DEVOLUÇÕES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais emitidas para trocas ou devoluções de mercadorias adquiridas por consumidores finais através de cupons fiscais os quais não contém de forma impressa a identificação do adquirente. Procedimento fiscal devidamente respaldado no art. 76 do RICMS/MG. Legítimas as exigências fiscais referentes a ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS – LANÇAMENTOS INCORRETOS.** Constatada divergência entre os valores escriturados no livro Registro de Saídas em confronto com os valores lançados nos mapas resumo acarretando recolhimento a menor do imposto. Exigências ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

a) aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

b) aproveitamento indevido de crédito proveniente de notas fiscais de entrada emitidas quando da devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) lançamento no livro Registro de Saída de valor diferente do apurado no Mapa Resumo acarretando recolhimento a menor do ICMS.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e nos arts. 54, inciso IX e 55, inciso XXVI.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.734/1.764, com a qual a Fiscalização concorda em parte no que tange ao cálculo da multa isolada e promove a reformulação, conforme se observa às fls. 1.888/1.890.

Diante dessa reformulação do crédito tributário, foi reaberto o prazo para que a Impugnante se pronunciasse, o que acarretou na nova Impugnação de fls. 1.912/1.942, na qual é alegado em síntese:

- incorre o Fiscal em equívoco ao empregar a substituição tributária antes da vigência da legislação que a definia, bem como enquadrando-a erroneamente;
- é suscitada pelo Fiscal a aplicação, por exemplo, do Decreto nº 44.147/05, antes mesmo de entrar em vigor;
- apresenta-se indevida a glosa dos créditos em relação aos valores utilizados pelo recebimento em transferência de outro estabelecimento de sua titularidade, de mercadoria tal como material de construção, relacionada ao período de 2005;
- não houve dolo no sentido de burlar o Fisco para obter vantagem pecuniária pois em tal período não se aplicavam as disposições pertinentes à substituição tributária, vez que tais produtos estavam sujeitos ao regime comum - débito/crédito;
- nos demais períodos, diante da impossibilidade de instituição, pelo prazo impraticável, houve o destaque e pagamento dos produtos de forma isolada, por meio de guia própria (GNRE) e esse pagamento não pode ser desconsiderado;
- seu regime de vendas é realizado com o uso de “*chek outs*”, o qual é plenamente reconhecido e autorizado pelo Estado de Minas Gerais, impossibilitando, dessa forma, a identificação do consumidor final, não-contribuinte;
- o crédito é embasado em nota fiscal de devolução, a qual possui todos os dados de quem esta devolvendo, bem como os dados do produto e demais atribuições que atestam, irrefutavelmente, a devolução do mesmo, sua individualização e seu valor;
- acosta-se, conjuntamente, o cupom fiscal, unicamente para demonstrar o negócio jurídico que está sendo rescindido com a devolução da mercadoria;
- a interpretação desse dispositivo jamais poderá ser feita de forma literal e isolada, haja vista que ensejaria notório enriquecimento ilícito por parte do Estado;
- a nota fiscal de devolução de entrada foi completamente ignorada;
- ao não aceitar este creditamento, o Estado estará a cobrar duplamente o ICMS, isso porque sobre a nova circulação desse produto este será exigido novamente;
- quando utilizado o sistema de “*check outs*”, não é exigido, em uma relação de venda, a identificação do comprador no cupom fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fiscal, em interpretação equivocada, a fim de aplicar a legislação, restou por infringi-la, pois a norma mais basilar do direito tributário, exprime que não poderá ser exigido do contribuinte, tributo que não represente riqueza;
- acosta algumas notas fiscais de devolução, com o cupom fiscal em anexo;
- como não é exigida a identificação do comprador no cupom fiscal, jamais poder-se-á exigir eventual identificação deste para apropriação de crédito;
- quanto a irregularidade oriunda da incompatibilidade entre mapa resumo e livros fiscais de saída esta ocorreu porque, de setembro de 2006 a março de 2007, o sistema operacional dos “*check outs*” fornecido pela Microsiga, por equívoco, destacava aleatoriamente imposto na venda de produtos sob o regime de substituição tributária;
- para ajustar o valor correto a recolher, foi corrigida a base de cálculo de ICMS débito, elidindo toda e qualquer divergência que pudesse interferir no montante devido do imposto, tendo o ICMS sido integralmente recolhido;
- tais alusões, assim como nos casos anteriores, serão integralmente confirmadas por meio de elaboração de perícia técnica;
- é indevido o crédito tributário lançado e, por conseguinte, também não são devidas a multa isolada e a multa DAPI;
- um simples erro formal no momento do destaque do imposto não poderá invalidar os recolhimentos realizados, pois tais incorreções foram regularizadas antes da lavratura do Auto de Infração e do início da ação fiscal, ou seja, qualquer punição seria elidida pela denúncia espontânea, na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional;
- as multas foram indevidamente calculadas e aplicadas;
- o que se discutiu até o presente momento foram equívocos formais e requisitos aplicáveis ou não a algumas situações específicas;
- saliente-se também, que existe uma cominação absurda e descabida de multas isoladas e de revalidação, inclusive, em relação a créditos pagos;
- a irregularidade pela qual se exige a Multa Isolada capitulada no inciso IX do art. 54 foi devidamente corrigida, apurando-se e recolhendo o ICMS;
- quanto a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, em face da dificuldade de identificar de onde o Fiscal retirou sua tipificação, bem como quais os critérios utilizados em sua apuração, deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração;
- há um erro no Auto de Infração que acarreta sua nulidade, pois no Anexo I, na planilha final dos valores a recolher há uma divergência do valor da multa;
- a multa de revalidação se aplica apenas àquelas situações em que não houver o pagamento do imposto, o que não é o caso em tela;
- a cominação de várias penalidades revela-se descabida e imoral;
- discute a legalidade das multas com base no princípio do não-confisco citando doutrina e jurisprudência sobre o tema;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as multas ferem gravemente as garantias constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade conforme doutrina que cita;

- a imposição fiscal não pode prosperar, pois desprovida de fundamentação, bem como da capitulação dos dispositivos normativos infraconstitucionais e, por conseguinte da motivação que cumprisse os requisitos inerentes a todo e qualquer ato administrativo que, em linguagem competente, autorize tal pretensão;

- a Fiscalização se limitou à alusão de que os créditos aproveitados pela Autuada eram indevidos, mas não fundamentou o porque de tal improcedência;

- a autuação é nula por não condizer com a realidade, não descrever correta e claramente a conduta da Contribuinte, e por não promover o adequado embasamento legal, sendo indiscutível, por consequência, o cerceamento de defesa;

- configurou-se frontal violação aos diplomas legais que regulam o Processo Administrativo Fiscal;

- o ato administrativo que exarou o lançamento impugnado é manifestamente ilegal, não alcançando a presunção de validade;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- a Fiscalização, deixando de capitular a glosa de crédito, exorbitou seus poderes, razão porque se impõe a anulação do lançamento;

- diante das inúmeras inconsistências é indispensável a elaboração de perícia, do contrário, estar-se-á cerceando a ampla defesa e o contraditório.

Ao final, requer sejam julgadas procedentes suas alegações, seja deferido prazo para a juntada de documentos complementares, seja deferida a realização da prova pericial requerida e seja julgada procedente sua impugnação.

O Fisco se manifesta às fls. 1.957/1.968, aos argumentos que se seguem resumidamente:

- a Contribuinte realmente desconhece a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, sendo que as normas aplicadas o foram de forma correta;

- o Decreto nº 43.923/04 entrou em vigor em 1º de janeiro de 2005;

- a Contribuinte confessa o aproveitamento indevido de créditos, ao demonstrar o desconhecimento da legislação vigente àquela época;

- em relação às ferramentas, estas foram inseridas no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 44.147/05, passando a vigor a partir de 1º de dezembro de 2005, portanto, todos os produtos relacionados encontravam-se sujeitos ao regime de substituição tributária na época de sua entrada no estabelecimento da Autuada;

- em momento algum decreto foi aplicado antes de sua vigência;

- quanto aos demais produtos, cujo crédito foi estornado no período de 2005, eles foram inseridos na substituição tributária pelo Decreto nº 43.923/04;

- os rádios automotivos foram adicionados ao regime de substituição tributária pelo Decreto nº 43.708/03, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2004;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em relação aos aparelhos fixos, encontram-se sob o citado regime desde janeiro de 2005, conforme Decreto nº 43.923/04;

- o contribuinte assevera ter havido pagamento de forma isolada, por meio de GNRE, mas aqui se discute o aproveitamento indevido de crédito;

- se o equipamento da Impugnante não tem a possibilidade de incluir os dados do consumidor, de forma a identificá-lo, ela não faz jus a qualquer crédito proveniente de devolução por não contribuinte;

- o contribuinte não parece entender a importância dos requisitos exigidos no art. 76 do RICMS/02, os quais são formas de garantir a idoneidade do crédito proveniente de devoluções por não-contribuinte, sendo de extrema necessidade a vinculação entre o cupom fiscal, emitido no momento da venda, e a nota fiscal, emitida no momento da devolução. Essa vinculação obrigatoriamente deve se realizar através da identificação do consumidor em ambos os documentos, contudo não basta essa relação, é necessária a assinatura desse consumidor no verso do cupom;

- o art. 76 do RICMS/02 impõe condições para que o aproveitamento do crédito em operações de devolução de mercadoria por não contribuinte seja possível e a Impugnante não atendeu tais condições;

- no PTA encontra-se perfeitamente comprovada, através de cópia dos “livros Registros de Saída”, “Mapa Resumo de ECF’s” e “Reduções Z” dos equipamentos ECFs a infração. Não há que se falar em falhas, pois essas são corrigidas de forma clara e transparente junto a Receita Estadual e o mesmo não ocorreu. A Contribuinte se absteve de qualquer tentativa de provar o que diz, o que faz de sua argumentação uma tentativa de, apenas, procrastinar o andamento do processo;

- as multas foram exigidas na forma da legislação e estão corretas;

- o PTA encontra-se totalmente embasado, trazendo as infrações cometidas, provas das mesmas e as penalidades aplicadas, todas demonstradas através de planilhas, logo não há que se falar em nulidade de auto de infração;

- não há necessidade de qualquer perícia, todas as penalidades encontram-se provadas nos autos e a nenhuma argumentação do contribuinte foi apresentada provas, portanto incabível tal solicitação.

Ao final, pede seja indeferida a impugnação e julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e nos arts. 54, inciso IX e 55, inciso XXVI, em face das seguintes imputações fiscais:

- aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infringência às disposições

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contidas no art. 16, inciso IX da Lei nº 6.763/75 e arts. 37, inciso I e 38, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02;

- aproveitamento indevido de crédito proveniente de notas fiscais de entrada emitidas quando da devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final sem atender aos requisitos exigidos na legislação. O § 3º, inciso I do art. 76 do RICMS/02 veda o aproveitamento de crédito em devolução ou troca de mercadoria adquirida por meio de cupom fiscal, mas abre exceção quanto aos cupons fiscais que contenham identificação do adquirente impressa por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);

- transferência de valores, apresentados nos Mapas Resumos, de forma incorreta para o livro Registro de Saída, acarretando recolhimento a menor de ICMS, conforme DAPIs entregues. O Mapa Resumo possui todas as situações tributárias do contribuinte. Primeiramente informa o Valor Contábil apresentado em cada ECF no determinado dia, esse valor é então distribuído entre as diversas situações tributárias, dentre elas “Alíquota de 18%” e “Substituição Tributária”. A partir de setembro de 2006 a Impugnante passou a transferir para o livro Registro de Saída parte do valor apresentado no Mapa Resumo com a situação tributária de 18% para a situação de substituição tributária, logo o valor que deveria ser tributado e levado para conta gráfica como débito do ICMS foi transferido para o campo da substituição tributária, portanto sem débito de imposto. O registro também é feito desta forma no livro de Apuração de ICMS e, conseqüentemente, no DAPI.

Antes mesmo de se apreciar quaisquer elementos dos autos é importante destacar que, tendo em vista a primeira impugnação apresentada, a Fiscalização considerou assistir razão à Defendente quando alega que o valor está diferente entre as planilhas demonstrativas do cálculo da multa isolada.

Assim, na “Planilha Final dos Valores a Recolher de ICMS x Multa de Revalidação x Multa Isolada”, consta valor referente à multa isolada de R\$ 97.708,19 (noventa e sete mil, setecentos e oito reais e dezenove centavos). Essa planilha deve ser desconsiderada para o cálculo da multa isolada, pois o valor correto deve ser de R\$ 91.115,65 (noventa e um mil, cento e quinze reais e sessenta e cinco centavos) mais R\$ 21.753,76 (vinte e um mil, setecentos e cinquenta e três reais e setenta e seis centavos), tendo como valor total da multa isolada R\$ 121.869,41 (cento e vinte e um mil, oitocentos e sessenta e nove reais e quarenta e um centavos), conforme “Planilha Demonstrativa dos Valores Autuados e Cálculos das Multas Isoladas”.

Para sanar o erro, a Fiscalização incluiu o valor a maior que é a diferença apurada no Auto de Infração, conforme demonstrado à fl. 1.889.

Contudo, deve ser ressaltado, que a “Planilha Final dos Valores a Recolher de ICMS x Multa de Revalidação X Multa Isolada” foi corrigida, porém não houve acréscimo de valores. Todas as demais planilhas utilizadas permanecem inalteradas.

Diante dessa reformulação do crédito tributário, foi reaberto o prazo para que a Impugnante se pronunciasse a respeito, o que acarretou em nova impugnação a qual será agora analisada.

### **Da Preliminar**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes de se adentrar à análise do mérito das exigências devem ser examinadas as prefaciais arguidas pela Impugnante que alega ter tido dificuldade de identificar exatamente de onde o Fiscal retirou a tipificação da multa, bem como quais foram os critérios utilizados na apuração da mesma.

Sustenta também a Defendente a existência de um erro evidente no Auto de Infração que acarretaria sua nulidade, por conflito dos valores constantes das planilhas que norteiam o lançamento.

Quanto à questão da divergência de valores esta já se encontra sanada nos autos, como ressaltado acima.

Efetivamente o Auto de Infração, como ato administrativo, está sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....  
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório.

Sustenta também a Impugnante que o Auto de Infração contém inconsistência em relação a exigência das multas.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

As multas exigidas estão em conformidade com a legislação e a questão relativa a forma de sua aplicação será analisada na fase de mérito desta decisão.

Portanto, o lançamento encontra-se embasado, trazendo as infrações cometidas e as penalidades aplicadas, todas demonstradas através de planilhas, não podendo ser acatada a preliminar de nulidade.

### **Da Perícia**

A Impugnante pleiteia também, ao final de sua defesa, a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ressalta-se que o legislador estadual foi claro nos termos do art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, sobre o indeferimento do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

“ Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....  
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

.....”

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na ação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: “Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve indeferir a sua realização, principalmente quando a finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo”, TJMG)” assegurado nos termos do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008:

“Art. 142. ....

.....  
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

.....  
II - será indeferido quando o procedimento for:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

.....”

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a atuada.

### **Do Mérito**

Para ficar mais clara a decisão quanto ao mérito das exigências, passa-se a analisar cada uma das imputações fiscais.

#### **- Aproveitamento indevido de crédito proveniente de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária**

Neste tópico, a Impugnante argumenta que houve equívoco quanto à aplicação do período, relativamente ao enquadramento das mercadorias analisadas, no que tange à substituição tributária, sendo, dessa forma, legal e devido o creditamento pelo recebimento, em transferência, de mercadorias para comercialização.

Cumprido observar que a Impugnante neste ponto, que o Decreto nº 43.923/04, em seu art. 5º acresceu o Capítulo LV ao Anexo IX do RICMS/02, inserindo os materiais de construção, acabamento, bricolagem e adorno no rol dos produtos sujeitos a apuração e ao recolhimento por substituição tributária. Tais produtos foram relacionados na Parte 5 do Anexo IX (hoje vigente no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02). Assim têm-se os seguintes dispositivos do Anexo IX do RICMS/02 que são plenamente aplicáveis à matéria dos autos:

#### **“ANEXO IX**

**Art. 424. O estabelecimento industrial fabricante e o importador, nas operações internas com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno relacionados na Parte 5 deste Anexo, são responsáveis, na condição de contribuintes substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes”.**

**Art. 425. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também:**

**I - ao contribuinte mineiro que adquirir ou receber mercadoria de que trata este Capítulo de outra unidade da Federação, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro Município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ao estabelecimento arrematante de mercadoria importada, apreendida ou abandonada, localizado neste Estado.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, quando a entrada em território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não haja expediente bancário, o recolhimento deverá ser efetuado no primeiro dia útil subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, desde que não exista posto de fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria.

Art. 426. O estabelecimento varejista que receber a mercadoria de outra unidade da Federação sem retenção do imposto fica responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro Município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

Parágrafo único. Quando a entrada em território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não haja expediente bancário, o recolhimento deverá ser efetuado no primeiro dia útil subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, desde que não exista posto de fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria."

De conforme com o art. 10 do Decreto nº 43.923/04, suas disposições entraram em vigor em 1º de janeiro de 2005, portanto, dentro do período fiscalizado que compreende de 1º de outubro de 2005 a 30 de abril de 2008.

Cumprir repetir, pela importância, que hoje os dispositivos citados encontram-se vigentes no Anexo XV do RICMS/02.

Desta forma, não é possível acolher a tese da Defendente de que não havia a previsão de aplicação do regime de substituição tributária, no período de 2005, aos produtos relacionados no Anexo III do Auto de Infração.

No que pertine às ferramentas, estas foram inseridas no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 44.147/05, passando a vigor a partir de 1º de dezembro de 2005, conforme art. 10 deste mesmo decreto.

Como se pode observar todos os produtos relacionados encontravam-se sujeitos ao regime de apuração e recolhimento do imposto por substituição tributária na época de sua entrada no estabelecimento da ora Impugnante.

Também sustenta a defesa que o Decreto nº 44.147/05 foi aplicado antes mesmo de entrar em vigor, por não respeitar a anterioridade.

No entanto, ainda neste caso, não é possível acolher a tese da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Decreto nº 44.147/05 não foi aplicado antes de entrar em vigor. Esse decreto foi utilizado para invalidar o crédito dos produtos que entraram no rol da substituição tributária a partir de dezembro de 2005, ou seja as ferramentas elencadas no item 22 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Quanto aos demais produtos, cujo crédito foi estornado no período de 2005, eles não foram inseridos na substituição tributária por esse decreto, como é o caso dos materiais de construção, que, como já informado, foram inseridos no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 43.923/04.

Quanto aos rádios automotivos, exemplo trazido pela própria Impugnante, estes foram adicionados no regime de apuração e recolhimento do ICMS por substituição tributária pelo Decreto nº 43.708/03, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2004, de acordo com o art. 7º deste mesmo decreto.

Já os aparelhos fixos, encontram-se sob o regime de apuração e recolhimento do ICMS por substituição tributária desde janeiro de 2005, conforme Decreto nº 43.923/04, itens 87 e 89 da lista presente em seu art. 6º.

A Impugnante assevera que nos demais períodos, diante da impossibilidade de instituição, pelo prazo que se demonstrava impraticável, houve o destaque e pagamento dos produtos de forma isolada, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE.

É importante registrar que o presente lançamento não trata das exigências de ICMS a título de substituição tributária. O que se exige no Auto de Infração, ora examinado, é o ICMS das operações próprias da Impugnante que foi subtraído a partir do aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados às operações sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária.

Desta forma, a alegação de pagamento do ICMS pela sistemática de débito e crédito em nada modifica o lançamento, tendo em vista que não se está, no Auto de Infração analisado, exigindo o ICMS à título de substituição tributária. Portanto, a GNRE não legitima o crédito de ICMS.

Registre-se que este Conselho de Contribuintes já decidiu matéria semelhante a esta em processo de interesse da própria Impugnante conforme se verifica do Acórdão nº 18.653/08/3ª.

### **- Aproveitamento de Crédito na Devolução de Mercadorias adquiridas por Cupom Fiscal**

A Impugnante ressalta que o seu regime de vendas é realizado com o uso de “*chek out's*”, o qual é plenamente reconhecido e autorizado pelo Estado de Minas Gerais, impossibilitando, dessa forma, a identificação do consumidor final, não-contribuinte.

Importante verificar-se os dispositivos afetos à matéria, a saber:

**“Lei n.º 6.763/75:**

“Art. 30 - .....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais, poderá creditar-se do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, segundo o que for prescrito no regulamento.

### RICMS/02

Art. 76 - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

I - se a devolução ocorrer em virtude de garantia, considerando-se como tal a que decorrer de obrigação assumida pelo remetente ou pelo fabricante de substituir a mercadoria remetida, caso esta apresente defeito dentro do prazo de garantia, desde que este não seja superior ao previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento;

II - quando se tratar de devolução, dentro de 90 (noventa) dias, de mercadoria identificável pela marca, tipo, modelo, espécie, qualidade, número de série de fabricação ou outros elementos que a individualizem;

III - se a devolução se referir a mercadoria recebida por repartição pública;

IV - quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída.

§ 1º - A apropriação restringe-se às parcelas não recebidas da pessoa que promover a devolução, quando se tratar de venda a prestação.

§ 2º - A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento; (Grifo nosso)

II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

III - "visto" obrigatório do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador, no documento acobertador do trânsito da mercadoria devolvida.

§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito:

I - em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de Cupom Fiscal, exceto em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);

II - no recebimento, em virtude de garantia, de parte ou peça de mercadoria remetida ao adquirente.

§ 4º - O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, relativamente à mercadoria devolvida, da qual constarão o número, a série e a data do documento fiscal emitido por ocasião da saída.

§ 5º - A nota fiscal emitida quando do recebimento de mercadoria, em devolução ou troca, será arquivada em separado, juntamente com os documentos fiscais, ou cópia, que acobertaram a remessa e o retorno da mercadoria.

§ 6º - Nas hipóteses do caput deste artigo, na saída subsequente, a mercadoria, para efeito de tributação, não será considerada usada.

§ 7º - No caso de mercadoria devolvida por microempresa ou empresa de pequeno porte, a recuperação do imposto anteriormente debitado por contribuinte que apura o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito será efetuada mediante registro do documento fiscal relativo à devolução no livro Registro de Entradas, com indicação, na coluna "Observações", da expressão "Mercadoria devolvida por empresa enquadrada no Simples Nacional" e do número da nota fiscal que acobertou a saída da mercadoria." (grifos não constam do original)

Da análise dos citados retro transcritos verifica-se que a Defendente está sendo acusada pelo Fisco mineiro por ter apropriado indevidamente de créditos de ICMS relativos ao recebimento de mercadoria devolvida por particular ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal.

Nesta hipótese, o contribuinte poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída, sendo que a devolução ou a troca serão

comprovadas mediante declaração do cliente ou do responsável, no documento a ele destinado, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, na cópia reprográfica do documento, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

A matéria central neste tópico da autuação é o descumprimento de uma formalidade imposta pelo Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, sem a qual não é possível o aproveitamento do crédito.

O descumprimento da formalidade restou demonstrado nos autos, não sendo negado pela Impugnante, até mesmo porque pode ser visualizado nos documentos que se encontram acostados ao presente processo.

Uma vez tratar-se a matéria de questão puramente objetiva é irrelevante para o deslinde da questão os fatos apontados pela defesa quanto a possibilidade de identificação das devoluções feitas da forma por ela adotada.

Não há qualquer presunção no feito fiscal ora analisado. Não se discute, diante das normas tidas como infringidas se as mercadorias foram efetivamente devolvidas ou trocadas. A imputação fiscal é de que para o aproveitamento do crédito seria necessário o cumprimento dos requisitos expressos no Regulamento do ICMS que não foram atendidos.

Não se vislumbra também no caso dos autos afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Certo é que o Princípio da não cumulatividade não consubstancia recomendação seja ao fisco, seja ao contribuinte. O Princípio da não cumulatividade é imperativo, trata-se de uma obrigação não sendo dado ao Estado opor óbices a sua efetividade. Entretanto, estipulara formas para o devido aproveitamento do crédito não se trata de limitar o direito ao crédito

Ademais, se o equipamento utilizado pela Impugnante não tem a possibilidade de incluir os dados do consumidor, de forma a identificá-lo, resta claro nos autos que o requisito não foi cumprido.

A Defendente alega ainda que a alusão fiscal de que não restaram preenchidos os requisitos do art. 76, § 3º, inciso I do RICMS/02 é falaciosa, visto que o crédito é embasado precipuamente na nota fiscal de devolução, a qual possui todos os dados do sujeito que promovera a devolução do produto, bem como os dados do produto, especificações e demais atribuições que atestariam, irrefutavelmente, a devolução do mesmo, sua individualização e seu valor.

Contudo, atendo-se unicamente as normas supra transcritas, não é possível acatar-se o crédito embasado em nota fiscal de devolução, pois ela não comprova a operação de devolução, tal comprovação ocorre, nos termos do RICMS/02, com o cupom fiscal, e para efeito de creditamento de ICMS, somente com identificação do contribuinte e demais requisitos exigidos pelo art. 76 do RICMS/02.

Repita-se, pela importância, que o art. 76 do RICMS/02 impõe condições para que o aproveitamento do crédito em operações de devolução de mercadoria por não contribuinte seja possível. Assim tem-se em seu § 3º, inciso I, a regra de impossibilidade de aproveitamento de crédito em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de cupom fiscal, contudo tal dispositivo traz uma exceção em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa pelo equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

Não tendo esta exigência sido atendida pela Impugnante em quaisquer das devoluções objeto da autuação, visto que nenhum cupom fiscal anexado aos autos cumpre tal exigência, devem ser mantidas as exigências fiscais.

**- Recolhimento a menor do ICMS em face de erros na transmissão de dados dos mapas resumos para o livro Registro de Saída**

Quanto a esta questão a Impugnante argui ter ocorrido erro no sistema dos “*check out’s*” fornecido pela Microsiga que destacava aleatoriamente imposto na venda de produtos sob o regime de substituição tributária. Logo, afirma não se tratar de omissão ou não pagamento de tributo, tampouco de enquadramento diverso ao da Fiscalização, mas, somente um equívoco por parte do programa. Informa que o valor a recolher foi ajustado, e o ICMS corretamente recolhido, e que tais correções ocorreram antes mesmo do início dos trabalhos fiscais.

A infração é objetiva e não foi negada pela Impugnante que sustenta ter ocorrido erro.

O equívoco está claro nos autos, devendo ser aplicadas as regras no art. 136 do Código Tributário Nacional que determina que a responsabilidade por infrações independe da intenção de lesar o Fisco, sendo objetiva e, portanto, não cabendo ao Fisco, no momento em que constata a infração, apurar se houve ou não má-fé por parte daquele que infringe a lei, *in verbis*:

“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.”

A Multa Isolada capitulada no inciso IX do art. 54 da Lei nº 6.763/75, especificamente para este item, tem o seguinte teor:

“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:

.....

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

.....”

Verifica-se, da simples leitura da norma sancionatória acima transcrita, que a imputação fiscal enquadra-se perfeitamente ao tipo nela descrito.

Não se pode acatar a alegação de erro de programa, visto não haver qualquer registro na repartição fazendária dessa falha.

Também, não há nos autos, prova concludente de que o imposto devido foi integralmente e tempestivamente pago, portanto correta a aplicação dessa multa.

Encontra-se nos autos perfeitamente comprovada a infração, através de cópia dos livros Registros de Saída, mapa resumo de ECFs e “Reduções Z” dos equipamentos ECFs. As referidas falhas não foram corrigidas de forma clara e transparente junto a Receita Estadual.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 também é plenamente aplicável às demais irregularidades acima apresentadas, a saber:

“Art. 55 – As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XXVI – por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores – 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

.....”

Comprovado que os créditos apropriados pela Impugnante não tem respaldo legal, resta concluir que tal aproveitamento está em desacordo com legislação tributária estadual.

No que pertine à Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, também correta está a sua imposição.

Assim, todas as multas aplicadas o foram conforme a legislação que rege a matéria, sendo que as condutas descritas nos dispositivos sancionatórios estão plenamente de acordo com as imputações fiscais.

Ademais, não há também que se falar em quebra do princípio do não confisco em se tratando de multa que, como visto anteriormente, está prevista claramente na legislação estadual.

Some-se ainda que, não se verifica a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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

“Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.”

Neste diapasão, não é possível acatar as teses da Defendente quanto a multas aplicadas que devem ser mantidas na forma da demonstração de fls. 1.889, que já acolheu o único argumento de defesa que poderia ser analisado no âmbito administrativo.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 22 de setembro de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**