

Acórdão: 18.978/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000166195-77  
Impugnação: 40.010127999-21  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.15-16  
Proc. S. Passivo: Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESSARCIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS sob a rubrica “Outros Créditos”, provenientes de ressarcimento de ICMS/ST sem emissão de nota fiscal e sem autorização da Repartição Fazendária. Exigências de ICMS, 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, sendo a penalidade isolada majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Da autuação**

Versa a presente autuação acerca da imputação de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a maio de 2008, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de lançamentos efetuados na Declaração de Apuração do ICMS – DAPI e no livro Registro de Apuração do ICMS – “Outros Créditos”-, a título de ressarcimento de ICMS/ST, sem observância das disposições contidas nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) capituladas, respectivamente, no inciso II do art. 56, e no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo a penalidade isolada majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mencionada lei, a partir de março de 2006.

Instruem o PTA, dentre outros:

- planilha detalhada dos créditos estornados (fls. 12);
- conta corrente fiscal da Autuada (fls. 14/15), quadros da DAPI, extraídos do programa Auditor Eletrônico (fls. 17/25) e cópias do livro Registro de Apuração do ICMS, referentes ao período autuado (fls. 27/62);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cópias, por amostragem, do “Demonstrativo de Cálculo do Ressarcimento de ST”, utilizado pela Autuada para fins de apuração do valor por ela creditado (fls. 64/73);

- inteiro teor dos Acórdãos n.º. 16.565/05/2ª, n.º. 19.095/09/3ª e n.º. 19.216/09/3ª, que versaram sobre situação idêntica à dos presentes autos e nos quais figura, como sujeito passivo, a sociedade empresária ora Autuada (fls. 75/115).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 131/148, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, discorre sobre o direito ao ressarcimento do ICMS-ST no caso da ocorrência de saídas subsequentes, em operação interestadual, com os produtos anteriormente tributados por meio da referida sistemática.

Esclarece o procedimento adotado para tal fim, ressaltando que os valores passíveis de ressarcimento foram apurados com base em relatórios extraídos dos arquivos magnéticos gerados pelo sistema de processamento de dados da empresa, do qual se vale também para fins de emissão dos documentos fiscais e escrituração dos seus livros fiscais.

Em seguida, reconhece que tal procedimento não se coaduna, no que tange à forma, com os ditames da legislação, eis que comercializa com mais de 40.000 (quarenta mil) produtos sujeito à ST.

Manifesta ainda entendimento de que o não cumprimento à risca das disposições regulamentares não lhe retira o direito ao aproveitamento do crédito do imposto, haja vista o disposto no art. 150, § 7º do texto constitucional.

Ressalta que os procedimentos regulamentares têm por objetivo tão somente assegurar ao Fisco que o montante a ser restituído é proporcional ao montante anteriormente retido e à quantidade de mercadoria remetida para fora do Estado, o que, no seu entender, constitui mera formalidade. Além disso, pronuncia-se também no sentido de que a ausência do “visto prévio” do Fisco haveria de ser suprida pela própria fiscalização, a qual, a seu ver, tem a obrigação de levantar quantitativamente o imposto eventualmente devido.

Cita doutrina acerca da natureza das obrigações tributárias acessórias e menciona decisão proferida pela Junta de Revisão Fiscal do Estado do Rio de Janeiro acerca de caso análogo.

Aduz que, a despeito da grande quantidade de itens por ela comercializados, dispõe de sistema informatizado “extremamente eficiente” e “da mais alta confiabilidade”, capaz de rastrear todas as entradas dos produtos que posteriormente vieram a ser remetidos para outras Unidades da Federação, resultando daí um cálculo “absolutamente exato” do montante a ser ressarcido, fato este que, segundo afirma, jamais foi questionado pela Fiscalização.

Ademais, insurge-se quanto à glosa do ICMS referente à operação própria do substituto tributário, cujo creditamento entende incontroverso à luz da legislação. Junta aos autos documentos e relatórios que demonstram tais cálculos e a apuração do ICMS-ST a ser ressarcido e, ao final, pede pela improcedência do lançamento ou, se assim não entender este Órgão Julgador, pede que seja retificado o Auto de Infração de modo a que subsista apenas a penalidade referente ao descumprimento da obrigação acessória.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, por seu turno, comparece aos autos e, nos termos da manifestação fiscal de fls. 396/405, contesta as alegações da defesa argumentando, em síntese, o que se segue.

Destaca, a princípio, que o procedimento fiscal observou todos os requisitos legais necessários à sua plena eficácia, estando integralmente embasado nas normas legais e constitucionais pertinentes. Neste sentido, cita dispositivos do Código Tributário Nacional (art. 142) e da Lei nº 6.763/75 (art. 194, inciso V).

Lembra que, ante a constatação do mesmo procedimento em outras filiais da Autuada, o Fisco cuidou de intimar a Impugnante a apresentar a documentação apta a embasar o creditamento efetuado, qual seja, as notas fiscais para este fim emitidas e os pedidos e suas respectivas autorizações da Repartição Fazendária competente. Em resposta, informa que lhe foram remetidos apenas os relatórios com base nos quais a Autuada apurou os valores a serem ressarcidos.

Refuta o entendimento da Impugnante de que teria um direito amplo e irrestrito ao creditamento destes valores, haja vista as disposições constantes do Anexo XV do RICMS/02, cujo conteúdo reproduz.

Cita decisões anteriores desta Casa e destaca que, em todas, o lançamento foi havido como procedente à unanimidade. Refuta também a tese da Defendente no que tange ao aproveitamento do “ICMS-operação própria”, uma vez que o direito ao creditamento deste valor está relacionado ao reconhecimento do direito ao ressarcimento do ICMS-ST, nos termos do que dispõe o art. 66, § 10 do RICMS/02.

Reitera o cabimento das penalidades aplicadas, eis que restaram descumpridas tanto a obrigação principal quanto a obrigação acessória.

Ao final, pede pela manutenção do feito fiscal.

---

### ***DECISÃO***

Consoante descrito acima, a autuação ora em apreço versa sobre a imputação fiscal de apropriação indevida de créditos de ICMS, a título de ressarcimento de substituição tributária sem observância das disposições regulamentares pertinentes.

O trabalho fiscal é instruído com o Relatório Fiscal de fls. 05/10, contendo entre outras informações, a descrição clara e precisa das irregularidades constatadas, a indicação dos dispositivos legais infringidos, a capitulação das penalidades correspondentes, a síntese do desenvolvimento dos trabalhos, bem como o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrativo do crédito tributário exigido, especificado por período e por tipo de receita.

O Auto de Infração faz-se acompanhado, ainda, por planilhas elaboradas pelo Fisco e demais documentos que embasam o lançamento, conforme acima descrito.

A imputação fiscal originou-se da constatação de que o Sujeito Passivo efetuou o creditamento diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, a título de “Outros Créditos”, de valores relativos a ressarcimentos do ICMS/ST vinculado a operações de aquisições de mercadorias sujeitas ao aludido regime de recolhimento e que foram posteriormente destinadas a outras Unidades da Federação. Tais valores acham-se informados, também, nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS - DAPI – e “Consulta DAPISEF - Débito/Crédito” juntadas aos autos.

Informa o Fisco que, não tendo localizado as notas fiscais emitidas para fins de ressarcimento e tampouco a respectiva autorização da Repartição Fazendária para o creditamento, intimou a ora Impugnante, conforme consta no AIAF, a apresentar a mencionada documentação.

Todavia, em relação à infração em tela, foram apresentadas apenas as planilhas intituladas “Relatório de Ressarcimento Notas Fiscais de Saída” e “Relatório de Ressarcimento N. F. de Saída N. F. de Entrada”, cujas cópias foram anexadas ao PTA, por amostragem.

Da análise dos autos constata-se que a própria Impugnante reconhece a inobservância das disposições contidas no Anexo XV do RICMS/02, a qual decorreria, segundo expressamente mencionado na peça de defesa, da impossibilidade fática resultante do grande número de itens comercializados pela empresa, sujeitos à incidência do imposto por via da substituição tributária.

É de se ressaltar, todavia, que o argumento não se sustenta.

Em primeiro lugar, é consabido que a própria legislação disponibiliza aos interessados o instrumento do “regime especial”, de modo a que seja possível harmonizar as peculiaridades da suas respectivas atividades com o necessário controle fiscal. Neste sentido, ainda quando constatada a existência de dificuldades operacionais no que respeita ao cumprimento das normas regulamentares, não se afigura aceitável que o contribuinte simplesmente as ignore, adotando procedimento alternativo não previsto na legislação.

Além disso, cumpre destacar que, a despeito das alegações apresentadas, a própria Impugnante, paradoxalmente, destaca que o seu “sistema verifica, identifica e assimila cada produto e a quantidade constante da NF de saída e vai ao encontro, à busca, à perseguição, da NF de entrada, da última entrada. De posse das informações, procede aos cálculos, definindo o valor creditável. Tudo isto respaldado por documentos fiscais que lhes confere o suporte jurídico necessário”.

Em sendo assim, é de se questionar os motivos que justificariam a inobservância da legislação, eis que as informações e dados requeridos para fins de emissão da nota fiscal de ressarcimento e sua posterior apresentação ao Fisco se encontravam à disposição da Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não procede, ademais, a conclusão a que chega a Impugnante acerca dos efeitos do descumprimento das obrigações acessórias em questão, cuja natureza e escopo foram por ela mesma assentadas na medida em que reconhece sua finalidade como meio de “assegurar previamente o Fisco de que o montante restituível de ICMS é proporcional ao retido e à quantidade de mercadorias remetida para fora do Estado”.

A toda evidência, não se trata de mera formalidade ou procedimento burocrático, mas, antes, do meio legalmente previsto para fins de controle do cumprimento da obrigação principal, não sendo dado ao sujeito passivo observá-la apenas na medida das suas conveniências, haja vista que a própria legislação, repita-se, agasalha mecanismos (como o mencionado instituto do regime especial) hábeis a disciplinar as especificidades de cada caso concreto.

Com efeito, no tocante às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária adquiridas pelo estabelecimento da Contribuinte situado em Minas Gerais, e, posteriormente, remetidas para outras Unidades da Federação, não foram atendidas as disposições estipuladas nos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, em especial as seguintes:

RICMS/02 - ANEXO XV (Efeitos a partir de 01/12/2005).

Art. 22 - Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.

Art. 23 - O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

Art. 28 - Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.

Art. 29 - Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 30 - Em se tratando de restituição por motivo de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrega do demonstrativo ou dos registros apresentados para demonstrar o imposto a ser restituído, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária, se for o caso.

Parágrafo único - Para efeitos da restituição do ICMS prevista neste Capítulo, é vedado visar documento fiscal para o contribuinte que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo, até sua regularização.

Logo, não tendo a Defendente cumprido os requisitos prescritos nos textos supratranscritos, ilegítimo se mostra o procedimento por ela adotado, face ao não registro dos valores de forma individualizada e elucidativa nos livros próprios, impondo-se, dessa forma, a invalidação de tais lançamentos e, conseqüentemente, o estorno integral dos créditos.

A Impugnante cita decisão proferida pela Junta de Revisão Fiscal do Estado do Rio de Janeiro que lhe teria reconhecido o direito de se apropriar dos créditos do ICMS, apesar de não cumprir com todo o ritual de formalidades prescrito na norma cogente. No entanto, como bem observado pelo Fisco, o referido julgamento ocorreu no âmbito daquele Estado, sendo inaplicável ao caso sob exame, que deve ser apreciado à luz da legislação própria do Estado de Minas Gerais.

Cumprido frisar que a matéria em comento já foi objeto de julgamento por esse E. Conselho de Contribuintes, figurando, inclusive, a própria Autuada no polo passivo da obrigação tributária, tendo esse Órgão proferido decisão favorável à Fazenda Pública Estadual, conforme se constata nos Acórdãos mencionados pela Autoridade Fiscal e cujas cópias juntou aos autos.

Quanto ao denominado crédito do ICMS “normal”, também não assiste razão à defesa. A apropriação de crédito relativo a produtos sujeitos ao sistema de recolhimento do imposto por substituição tributária se faz mediante regra específica. Assim, somente após constatada e certificada a possibilidade de ressarcimento é que surge a possibilidade de apropriação do imposto inerente à operação anterior.

Assim, não havendo autorização para o ressarcimento, não se pode falar em crédito pela operação anterior, pois a apuração ainda está vinculada à sistemática de substituição tributária.

No que concerne ao pedido para que seja aplicada apenas multa formal pelo descumprimento da obrigação acessória, inviável o seu atendimento, haja vista que a imposição das penalidades está em perfeita consonância com os ilícitos praticados. Na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

espécie dos autos, a multa de revalidação se justifica pelo descumprimento da obrigação principal, qual seja, o não recolhimento tempestivo parcial ou total do imposto; a multa isolada, por sua vez, decorre do descumprimento de obrigação acessória em face da apropriação do crédito em desacordo com a legislação.

No tocante à Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal, o Fisco, por encontrar outro lançamento com aplicação da mesma penalidade, o que caracteriza a hipótese de reincidência, majorou a penalidade em 50% (cinquenta por cento), citando como lastro a decisão proferida no Acórdão nº 16.565/05/2ª, de 10/10/05, publicado em 23/02/06.

De acordo com o disposto no § 6º do art. 53, da já mencionada lei, caracteriza reincidência “a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior”.

No presente caso, tendo em vista a data de publicação do Acórdão nº 16.565/10/2ª, acima mencionado, cabível se faz a majoração da multa isolada somente a partir do mês de março de 2006. É de se registrar, por oportuno, que tal fato foi considerado pelo Fisco quando do lançamento, conforme se depreende do “Demonstrativo do Crédito Tributário – Valores Originais”, juntado às fls. 06 dos autos.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, inclusive a majoração da multa isolada a partir de março de 2006.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 27 de outubro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Relator**