

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.597/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170590-36
Impugnação: 40.010130537-52
Impugnante: H-Buster do Brasil, Indústria e Comércio Ltda.
IE: 001582193.00-81
Proc. S. Passivo: Andréa Benites Alves
Origem: Escritório Conext-São Paulo

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS-APROVEITAMENTO INDEVIDO- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST (Guia Nacional de Informação e Apuração de ICMS Substituição Tributária), mais especificamente nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento). Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75. Reformulação do crédito tributário pelo Fisco que acatou parte dos argumentos e documentos apresentados pela defesa. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS incidente sobre operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 1º de abril de 2010 a 31 de março de 2011, em decorrência de aproveitamento de créditos relacionados no Anexo B do Auto de Infração (fls. 16/21).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º e 55, inciso XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 102/112, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- analisando cada dispositivo legal apontado como infringido tem-se que, de forma genérica, foram-lhe imputadas todas as infrações constantes em cada artigo;

- ao apontar somente o artigo o Sr. Agente Fiscal feriu um dos principais princípios a serem respeitados pela Administração Pública: a ampla defesa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o que se deve esperar da descrição dos fatos e conseqüentemente da aplicação do dispositivo legal é que eles deverão ser objetivos, claros e tão completos que permitam saber por qual motivo se deu a autuação e isto não ocorreu no presente Auto de Infração, pois tanto a exposição dos fatos quanto a legislação aplicada não foram de forma clara e precisa, restando provada a violação a garantia constitucional do direito da ampla defesa, devendo o Auto de Infração ser anulado de pleno;

- na hipótese remota do Auto de Infração ser mantido, o que se admite apenas a título de argumentação, deve ser considerado que os documentos entregues a Fiscalização comprovam as operações de devolução de mercadorias e toda a operação possui nota fiscal de entrada e saída, sendo que a nota fiscal exigida pela Fiscalização é de competência de quem devolveu a mercadoria e dele deve ser exigida;

- pelo volume de notas fiscais de devolução, muitas vezes as mesmas não são anexadas as notas fiscais de entrada e saída;

- o Fisco não encontrou nenhum indício de que a devolução não ocorreu, apenas apontando que não foram apresentadas as notas fiscais que justificassem a respectiva emissão;

- todas as notas apresentadas possuem saída e entrada para comprovar que a mercadoria retornou ao seu estabelecimento;

- quem deve sofrer autuação são os emitentes das notas de devolução;

- sua obrigação fiscal foi cumprida, emitir nota fiscal de saída e posterior entrada, pela devolução da mercadoria;

- se pagou o ICMS por substituição tributária e a operação não se realizou, justo se faz creditar-se do imposto pago;

- para elucidar a questão junta aos autos cópias das notas fiscais casadas (saída/entrada) e elabora quadros para demonstrar a devolução das mercadorias;

- quanto ao creditamento do ICMS/ST - Ressarcimento, o lançamento na GIA foi realizado de forma equivocada pois, na verdade, todas as operações lá constantes referiam-se a devoluções e não a ressarcimento, conforme provam as notas fiscais de entrada juntadas aos autos;

- por tratar de erro no preenchimento da GIA, o máximo de punição que poderia sofrer seria uma multa acessória, por ter lançado o crédito na linha de ressarcimento, quando na verdade tratavam-se de vendas devolvidas.

Ao final, pede a revisão de todas as imposições lhe apontadas e requer a procedência de sua impugnação.

Da Instrução Processual

O crédito tributário foi reformulado, com a exclusão das exigências relativas aos documentos fiscais apresentados e admitidos como válidos para utilização para abatimento dos valores totais do ICMS/ST retidos e informados nas GIA/ST.

Assim às fls. 274/284 foram juntados o Termo de Rerratificação e anexos pelos quais o Fisco promoveu a alteração do crédito tributário e onde foram detalhadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as exclusões das exigências apontadas no Auto de Infração, relativas às notas fiscais apresentadas junto à impugnação.

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta aditamento à sua impugnação, às fls. 288/290, argumentando em síntese:

- é direito seu utilizar-se de valores cujas mercadorias foram devolvidas por seus clientes e de outras que nem chegaram a sair da empresa por vários motivos;
- emite suas notas fiscais de final do mês com pedido de faturamento e, muitas vezes, a mercadoria nem chega a sair da empresa;
- muitas vezes a nota fiscal de saída não pode ser cancelada e, nestes casos, a única forma de dar entrada à mercadoria é emitir a nota fiscal de entrada, pois não existe nota de devolução do terceiro uma vez que a mercadoria nem chegou a ser endereçada a ele;
- não tem outra forma de agir quanto a este procedimento tão comum no ramo em que atua;
- afirma juntar um relatório onde constam as mercadorias que não circularam para as quais não se pode exigir o ICMS recolhido anteriormente, e acrescenta não pairar dúvidas de que o imposto lhe deverá ser restituído;
- frisa que a mercadoria não chegou a sair da empresa, apenas foi emitida a nota fiscal de saída com o pedido do cliente e que posteriormente o ato comercial foi cancelado e, já passado o prazo para cancelamento do documento e sendo necessário dar entrada da mercadoria no estoque foi emitida nota fiscal de entrada;
- tal fato pode ser comprovado tanto com o terceiro quanto no seu controle de estoque;
- sua obrigação fiscal foi cumprida ao emitir as citadas notas fiscais;
- pagou o ICMS/ST e a operação não se realizou sendo justo creditar-se do imposto pago, não sendo aceitável a tese do Fisco de que não restou comprovado que o bem foi devolvido posto que este nem chegou a sair do estabelecimento.

Ao final, requer seja deferida prova pericial contábil para comprovar que as mercadorias não saíram de suas dependências e voltaram para o seu estoque e a procedência de sua impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 296/313, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- a Autuada, mesmo após três intimações, deixou de apresentar ao Fisco, entre outros, a totalidade dos documentos por ela lançados nos Anexos I e II das GIA/ST dando origem a Auto de Infração quitado em 27 de junho de 2011;
- a Confutadora não logra êxito de afastar de si a exigência fiscal simplesmente alegando que o relatório fiscal apontou a falta de atendimento ao disposto nos arts. 20 do Anexo V e 27 do Anexo XV do RICMS/02, sem apontar o inciso respectivo, motivo pelo qual teria ferido o princípio da ampla defesa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há no art. 20 do Anexo V do RICMS nenhuma hipótese que valide a emissão das notas fiscais de entrada pela Autuada e esta não apresentou em sua impugnação o fundamento legal que serviu de base para seu procedimento;

- da mesma forma, foi consignado o art. 27 do Anexo XV do RICMS/02 porque é este dispositivo legal que determina os requisitos para emissão da nota fiscal para hipótese de restituição mediante ressarcimento;

- portanto, não se pode aceitar o alegado cerceamento de defesa, pois, além do exposto, o relatório do Auto de Infração menciona expressamente a imputação;

- basta verificar o Anexo B para facilmente concluir-se que as notas fiscais ali relacionadas não foram aceitas pelo Fisco;

- a Impugnante deixou de observar que no Auto de Infração assim como no relatório fiscal também foram apontados pelo Fisco uma série de outros artigos infringidos, bem como aqueles artigos que estabelecem as multas;

- restou demonstrado que a Contadora, ao arrepio da legislação tributária, emitiu as notas fiscais de entrada e as utilizou de forma indevida;

- a lição de Hugo de Brito Machado transcrita pela Impugnante apenas vem fortalecer o presente trabalho fiscal;

- todos os elementos exigidos pela legislação tributária, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, para a emissão do Auto de Infração constam no presente lançamento;

- verificando o conteúdo da impugnação comprova-se que no Auto de Infração a descrição dos fatos e a aplicação do dispositivo legal foi objetiva, clara e completa, pois permitiu à Impugnante saber por qual motivo foi autuada;

- os documentos que foram entregues à Fiscalização não comprovam a correção de todas as operações de devolução de mercadorias e aqueles apresentados junto à peça impugnatória foram aceitos pelo Fisco;

- diferente do que quer fazer crer a Contadora, exceção feita às notas fiscais de devolução citadas no Termo de Rerratificação, todos os demais documentos por ela entregues não são suficientes para comprovar as operações de devolução;

- é obrigação do contribuinte emitir e entregar ao destinatário da mercadoria e exigir do remetente, o documento fiscal correspondente à operação realizada (art. 96, inciso X do RICMS/02);

- embora conste a emissão de notas fiscais de saída e de entrada pela Autuada, não se verifica o documento fiscal correspondente à alegada operação de devolução, sendo sua obrigação a obtenção, guarda e escrituração dos documentos fiscais que autorizam a apropriação de crédito por devolução e ressarcimento;

- a legislação estabelece que as notas fiscais de devolução devem ser anexadas às notas fiscais de entrada emitidas e escrituradas no livro Registro de Entrada, cabendo à Autuada o cumprimento da disposição legal nos termos do art. 24 do Anexo V do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- descabida a pretensão da Impugnante de querer transferir para o comprador as explicações do motivo da devolução, assim como é descabido o entendimento de que lhe cabe apenas emitir a nota fiscal de saída e, no caso de devolução, a nota fiscal de entrada, sem apontar a legislação que lhe facultasse assim agir;

- a Impugnante emitiu grande parte das notas fiscais de entrada ao arrepio da lei, ou seja, sem que a legislação assim autorizasse;

- as notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada que permanecem autuadas depois do Termo de Rerratificação não possuem a respectiva nota fiscal de devolução de emissão dos seus clientes mineiros;

- a Autuada apenas estaria em dia com sua obrigação fiscal se houvesse emitido as notas fiscais de entrada em conformidade com a legislação e se houvesse mantido arquivadas as notas fiscais de devolução relativas às notas fiscais de entrada;

- a legislação tributária prevê formas de recuperação do valor do tributo, desde que atendidas as condições impostas, o que não foi observado pela Autuada;

- a Autuada não consegue comprovar a regularidade da emissão das notas fiscais de entrada e que, de fato, as devoluções ocorreram;

- conforme a própria Autuada admite, todas as operações lançadas nas GIA/ST como crédito de ressarcimento ocorreram de forma equivocada, pois seriam na verdade operações de devolução;

- nas regras estabelecidas pelo Ajuste SINIEF n.º 04/93 fica evidente que nos Anexos I e II somente podem ser relacionadas as notas fiscais de devolução e as notas fiscais de ressarcimento, não há qualquer menção à nota fiscal de entrada;

- não pode ser atendido o pleito da Confutadora para que receba como máximo de punição apenas uma multa acessória por ter lançado o crédito na linha de ressarcimento quando na verdade tratava-se de vendas devolvidas, pois houve falta de pagamento do principal (ICMS/ST devido);

- o Fisco, cujo intuito é a busca da verdade real, aceitou parte das notas fiscais de devolução juntadas pela defesa, emitindo o Termo de Rerratificação mas, as demais alegações não são suficientes para provocar a revisão total das imposições;

- quanto ao protesto da Impugnante para provar o alegado por todos os meios de prova, cumpre destacar que se trata de medida procrastinatória, uma vez que, desde o início dos trabalhos fiscais, ela própria criou embaraços ao Fisco ao não apresentar todos os documentos solicitados;

- não procede a afirmação da Contendora de que muitas vezes a nota fiscal não pode ser cancelada e que a única forma de dar entrada da mercadoria na empresa é emitir a nota fiscal de entrada porque não existe nota de devolução do terceiro;

- a Confutadora não menciona a base legal que ampare seu procedimento, ao contrário, a legislação demonstra que a empresa somente poderia utilizar-se dos valores do ICMS/ST em forma de crédito se existente a nota fiscal de devolução;

- cita os arts. 69 da Parte Geral e 20 do Anexo V, ambos do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que o procedimento adotado pela Impugnante seja comum no ramo em que atua, é fato que não encontra amparo na legislação;
- nenhum relatório constando as mercadorias que não circularam foi juntado no aditamento à impugnação;
- não consegue a Contendora refutar a constatação do Fisco de que as notas fiscais de entrada não se revestem dos requisitos previstos na legislação tributária;
- é importante esclarecer que a Autuada não consegue sustentar a tese de que os seus produtos sequer saíram do estabelecimento, visto que, como se verifica no quadro de fls. 310/311, as próprias notas fiscais por ela emitidas apresentam datas diferentes nos campos próprios, fato que demonstra que os produtos efetivamente saíram de seu estabelecimento e as notas fiscais de entrada que teriam correspondência com as notas fiscais de saída foram emitidas em grandes intervalos de tempo e delas constam os dados do transportador;
- de acordo com o entendimento da Impugnante a própria legislação considera justo creditar-se do ICMS/ST pago cuja operação não tenha sido realizada, porém, para que a empresa possa se creditar deste imposto deve observar os mandamentos e os procedimentos legais para poder fazer valer tal direito;
- cita notas fiscais para ilustrar o procedimento irregular adotado pela Impugnante;
- a Contadadora na tentativa de justificar sua tese de que as mercadorias sequer saíram do seu estabelecimento também promoveu indevidamente a alteração do CFOP da Nota Fiscal n.º 027975 (fl. 198);
- é desnecessária e procrastinatória a realização de perícia, pois as próprias informações constantes nos Anexos I e II das GIA/ST e nas notas fiscais anexas aos autos e mesmo as informações fornecidas pela Impugnante demonstram que as notas fiscais de saída e de entrada foram emitidas com um lapso de tempo significativo.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento conforme Termo de Rerratificação de fl. 274.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS incidente sobre operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 1º de abril de 2010 a 31 de março de 2011, em razão de aproveitamento indevido de crédito decorrente de devolução e ressarcimento em desacordo com a legislação tributária.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º e 55, inciso XXVI.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazem parte do presente Auto de Infração, além do Relatório Fiscal de fls. 11/13, os Anexos:

- A: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 14/15);
- B: Relação das notas fiscais informadas nos Anexos I e II das GIA/ST da Impugnante (fls. 16/21);
- C: Demonstrativo dos valores de créditos utilizados irregularmente e estornados e dos valores admitidos por GIA/ST (fls. 22/23);
- D: Demonstrativo – Recomposição da Conta Gráfica referente às GIA/ST (fls. 24/25).

Foram também anexadas aos autos cópias das GIA/ST referentes ao período de abril de 2010 a março de 2011 e dos DANFES apresentados.

Da Preliminar

Inicialmente sustenta a Impugnante que o Auto de Infração contém acusações lacônicas, pois, mesmo analisando cada dispositivo legal apontado como infringido poderia se concluir que, de forma genérica, foram-lhe imputadas todas as infrações constantes em cada artigo e, ao apontar somente o artigo o Agente Fiscal teria ferido o princípio da ampla defesa.

Além disto, com base em doutrina, procura demonstrar que a descrição dos fatos e, conseqüentemente, da aplicação do dispositivo legal deverão ser objetivos, claros e tão completos que permitam saber o motivo da autuação e isto não teria ocorrido no Auto de Infração.

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.

No relatório fiscal foi apontada a falta de atendimento ao disposto nos arts. 20 do Anexo V e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

O art. 20 do Anexo XV foi apontado exatamente porque as notas fiscais de entrada emitidas pela Impugnante, no entendimento do Fisco, não encontram respaldo em nenhum dos incisos do referido artigo. São os incisos do art. 20 que especificam as situações em que o contribuinte emitirá nota fiscal por ocasião da entrada de mercadorias em seu estabelecimento.

Destarte, foi consignado no presente lançamento apenas o caput do referido art. 20 do Anexo V do RICMS justamente para trazer ao Auto de Infração todas as situações em que a legislação permite a emissão de nota fiscal de entrada dentre as quais, repita-se, não se encontram as notas fiscais de entrada analisadas pelo Fisco.

Portanto, como as notas fiscais de entrada emitidas pela Defendente não encontram respaldo na legislação tributária mineira, o crédito respectivo foi glosado.

Da mesma forma, foi consignado o art. 27 do Anexo XV do RICMS/02 porque é este dispositivo legal que determina os requisitos para emissão da nota fiscal para hipótese de restituição mediante ressarcimento. Destaque-se que as notas fiscais de ressarcimento emitidas pela Impugnante não encontram respaldo no referido mandamento legal.

Ademais, o relatório do Auto de Infração (fl. 08), menciona expressamente: *“...deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária no valor original de R\$ 127.629,55, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, incidente sobre operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 do Anexo XV, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito decorrente de devolução e ressarcimento relacionados no quadro denominado Anexo B por estarem em desacordo com a legislação tributária.”*

O Anexo B citado no Relatório de Auto de Infração consta às fls. 16/21 e está acostado aos autos antes da impugnação, tendo a Defendente dele tido ciência. Da análise deste Anexo B conclui-se que as notas fiscais ali relacionadas não foram aceitas pelo Fisco, sendo que o motivo da não aceitação da devolução e não aceitação do ressarcimento, está expressamente consignado ao lado de cada número de cada documento fiscal.

Ressalte-se que a Impugnante deixou de observar que no Auto de Infração assim como no relatório fiscal também foram apontados pelo Fisco uma série de outros artigos infringidos, bem como aqueles artigos que estabelecem as multas por descumprimento da obrigação principal e acessória.

Portanto, ao apontar os arts. 20 do Anexo V e 27 do Anexo XV do RICMS/02 no campo próprio do Auto de Infração, o Fisco deu o entendimento de que a Impugnante não observou tais normas para emitir as notas fiscais de entrada utilizadas indevidamente como crédito nas GIA/ST seja como devolução, seja como ressarcimento, pois os artigos citados estabelecem as hipóteses e as condições que devem ser observadas e satisfeitas para que sejam emitidas as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de ressarcimento.

A lição de Hugo de Brito Machado transcrita pela Impugnante que trata do conceito de Auto de Infração e dos seus requisitos essenciais, demonstra claramente que o presente lançamento está em consonância com o entendimento doutrinário sobre a matéria.

Além de todo o exposto, basta verificar o conteúdo da peça de defesa, que aborda cada um dos aspectos do feito fiscal, com ênfase às notas fiscais de devolução e ressarcimento, para comprovar que o Auto de Infração em tela permitiu à Defendente ter exata compreensão das imputações fiscais. E isto apenas foi possível porque o Auto

de Infração ora analisado contém a descrição dos fatos e a aplicação do dispositivo legal de forma objetiva, clara e completa.

Neste diapasão, não restou caracterizado o cerceamento de defesa e a quebra do contraditório pleno, porquanto foram observadas, entre outras provas, as normas tributárias aplicáveis ao caso concreto, devendo ser rejeitada a arguição preliminar da defesa.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia também, ao final de suas peças de defesa, a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações. Contudo, não apresenta quesitos que pretende ver respondidos.

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 n.º 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, no caso dos autos, pelos elementos que nele se encontram, é desnecessária a produção de prova pericial, podendo a questão ser dirimida sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Desta forma, em consonância com a legislação acima transcrita, o pedido de prova pericial não foi apreciado pela Câmara.

Do Mérito

Inicialmente importa destacar, conforme consta no Relatório Fiscal, anexo ao Auto de Infração em análise (fls. 11/13), que a Impugnante mesmo após três intimações deixou de apresentar ao Fisco, entre outros, a totalidade dos documentos por ela lançados nos Anexos I e II das GIA/ST dando origem ao Auto de Infração nº 01.000170365-08, quitado em 27 de junho de 2011.

Realmente, conforme afirma a Impugnante às fls. 102/103, o Fisco constatou irregularidades que resultaram no recolhimento a menor do ICMS/ST retido e devido em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nos campos 14 e 15 das GIA/ST. Os créditos indevidos tiveram por supedâneo operações de devolução e ressarcimento que não foram aceitas pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, ao contrário da alegação de defesa, os documentos que foram entregues à Fiscalização não comprovam a correção de todas as operações de devolução de mercadorias.

De fato, alguns documentos apresentados por ocasião da interposição da peça impugnatória foram aceitos pelo Fisco, resultando na reformulação do crédito tributário de fls. 274/284.

Entretanto, a maioria das notas fiscais de entrada analisadas permaneceu sem a competente comprovação da real ocorrência da alegada operação de devolução.

Portanto, à exceção das notas fiscais de devolução citadas no Termo de Rerratificação (fls. 274/275), todos os demais documentos entregues à Fiscalização não são suficientes para comprovar as operações de devolução já que a emissão das notas fiscais de entrada pela Impugnante ocorreu em desacordo com a legislação tributária, pois não observou as hipóteses estabelecidas no art. 20 do Anexo V do RICMS/02.

Não há provas nos autos a sustentar o argumento da Impugnante de que toda a operação com mercadoria devolvida possui nota fiscal de entrada e saída de seu estabelecimento e que a nota fiscal exigida pela Fiscalização é de competência do terceiro que devolveu a mercadoria e dele deve ser exigido.

Dentre as obrigações dos contribuintes descritas na legislação encontra-se a de emitir e entregar ao destinatário da mercadoria e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada, nos termos do art. 96, inciso X do RICMS/02, a saber:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

.....
X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;
.....

Embora, em alguns casos, conste a emissão de notas fiscais de saída e de entrada pela Impugnante, não se verifica o documento fiscal correspondente à alegada operação de devolução.

A obrigação de obtenção, guarda e escrituração dos documentos fiscais que autorizam a apropriação de crédito por devolução e ressarcimento é da Impugnante e não pode prosperar o argumento de que cabe ao Fisco exigir do terceiro a nota fiscal de devolução.

Em relação à alegação da Impugnante de que pelo volume de notas fiscais de devolução muitas vezes estas não são anexadas às notas fiscais de entrada e saída e insiste que a obrigação de emitir e entregar ao Fisco a nota de devolução fica por conta do terceiro comprador, vale citar a legislação que estabelece que as notas fiscais de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devolução devem ser anexadas às notas fiscais de entrada emitidas e escrituradas nos livros Registro de Entradas. Não há na legislação tributária qualquer observação sobre a quantidade de notas fiscais, cabendo à Defendente o cumprimento da norma estatuída no art. 24 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 24 - A nota fiscal emitida na entrada, quando exigida, será o único documento a ser escriturado no livro Registro de Entradas, devendo ser a ela anexado o documento fiscal correspondente à operação, quando existente.

Cumpra-se destacar que consta no art. 96 inciso II da Parte Geral do RICMS/02 que é obrigação do contribuinte do imposto arquivar os documentos fiscais, mantendo-os, conforme o caso, pelos prazos previstos no § 1º deste artigo:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

.....
II - arquivar, mantendo-os, conforme o caso, pelos prazos previstos no § 1º deste artigo:

a) por ordem cronológica de escrituração, os documentos fiscais relativos às entradas e às saídas de mercadorias e aos serviços de transporte e de comunicação prestados ou utilizados;

b) em ordem consecutiva e cronológica, por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV), em lotes mensais, os cupons-leitura dos totalizadores, específicos e geral, relativos ao total diário, as fitas-detalhe e as listagens analíticas respectivas;

c) arquivos digitais referentes às NF-e relativas às entradas e às saídas de mercadorias, sob sua guarda e responsabilidade, mesmo que fora da empresa, quando obrigado a emití-las;

§ 1º Nas hipóteses dos incisos II e III do caput deste artigo, quando os documentos e os livros se relacionarem com crédito tributário:

I - sem exigência formalizada, o prazo de arquivamento dos mesmos é de 5 (cinco) anos e será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - com exigência formalizada, para o arquivamento dos mesmos, será observado o prazo de prescrição aplicável ao crédito tributário.

.....

No que tange ao argumento de defesa de que apresentou todas as notas fiscais de entrada e saída das mercadorias envolvidas nas operações de devolução e que o Fisco não encontrou nenhum indício de que a operação de devolução não ocorreu, há

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que se esclarecer que as operações de devolução de mercadorias, bens ou produtos realizadas por contribuintes devem estar sempre devidamente acompanhadas de notas fiscais emitidas para este fim.

Portanto, o fato de existir uma nota fiscal de saída (venda) e uma nota fiscal de entrada correspondente, ambas de emissão da Impugnante, sem que haja uma nota fiscal de devolução referente à nota fiscal de saída não é suficiente para apropriação do crédito respectivo.

Impossível transferir-se para o terceiro-comprador a responsabilidade pelo aproveitamento indevido de créditos e o conseqüente recolhimento a menor do ICMS que é a imputação fiscal nos presentes autos.

Assim, não consegue afastar a exigência fiscal a Impugnante quando alega que todas as notas fiscais apresentadas possuem saída e entrada para comprovar que a mercadoria retornou ao estabelecimento.

As notas fiscais de entrada emitidas pela Impugnante que permanecem autuadas depois do Termo de Rerratificação de fls. 274/275 não possuem a respectiva nota fiscal de devolução de emissão dos seus clientes mineiros. Portanto, a Defendente utilizou-se indevidamente destas notas fiscais para abater da totalidade do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

Também não procede a pretensão da Impugnante de transferir a responsabilidade aos seus clientes, uma vez que, conforme já visto, ela não observou o cumprimento das normas aplicáveis à matéria ao emitir as notas fiscais de entrada e principalmente por não exigir do seu cliente a emissão das notas fiscais referentes às operações de devoluções eventualmente existentes e de mantê-las arquivadas pelo prazo legal.

É equivocado o argumento da Impugnante de que sua obrigação fiscal foi cumprida ao emitir nota fiscal de saída e, posteriormente, a nota de entrada pela devolução. Lembre-se que a Defendente apenas estaria em dia com sua obrigação fiscal se houvesse emitido as notas fiscais de entrada em conformidade com a legislação e se houvesse mantido arquivadas, para apresentação ao Fisco, as notas fiscais de devolução que justificassem a emissão das notas fiscais de entrada.

O que se observa é o fato de que a Impugnante não conseguiu comprovar a regularidade da emissão das notas fiscais de entrada e não conseguiu comprovar também que de fato as devoluções ocorreram, pois, exceção feita às notas fiscais apresentadas e consideradas no Termo de Rerratificação de fls. 274/275, nenhuma outra nota fiscal de devolução dos seus clientes foi apresentada ou consta do presente processo tributário.

No que tange aos quadros das ditas notas fiscais casadas mencionadas pela Defendente às fls. 108/111, tem-se que:

- as notas fiscais de devolução de n.ºs 31454 e 31460 de emissão de Ricardo Eletro indicadas nos quadros de fl. 110, sequer foram objeto de autuação pelo Fisco no presente processo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as Notas Fiscais n.ºs 965234, 4492, 5703, 34547 e 23263 juntadas na apresentação da peça impugnatória foram consideradas pelo Fisco provocando o Termo de Rerratificação de fls. 274/275.

Cumpra destacar que os três primeiros quadros constantes à fl. 108 e o primeiro quadro da fl. 109 foram repetidos no final da fl. 111.

Conforme a própria Impugnante admite à fl. 112, todas as operações lançadas nas GIA/ST como crédito de ressarcimento ocorreram de forma equivocada, pois seriam na verdade operações de devolução.

Todavia, essa observação em nada altera a exigência fiscal, pois é fato que as notas fiscais de entrada emitidas pela Defendente não podem ser utilizadas como embasadoras do crédito de devolução nas GIA/ST.

Ademais, nas regras estabelecidas pelo Ajuste SINIEF n.º 04/93, a seguir reproduzidas, que trata das informações que devem constar nas GIA/ST fica evidente que nos Anexos I e II somente podem ser relacionadas as notas fiscais de devolução e as notas fiscais de ressarcimento, não havendo qualquer menção à nota fiscal de entrada, a saber:

AJUSTE SINIEF 04/93

Cláusula décima Em observância à exigência contida no parágrafo único da cláusula oitava, fica instituída a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST, que será utilizada para a informação e apuração do ICMS devido por substituição tributária à unidade federada diversa daquela do domicílio fiscal do substituto, e conterà, além da denominação "Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST", o seguinte:

.....
XIV - campo 14 - ICMS de Devoluções de Mercadorias: informar o valor correspondente ao ICMS relativo à substituição tributária creditado em função de devolução de mercadorias sujeitas a substituição tributária, observado o disposto no § 1º;

XV - campo 15 - ICMS de Ressarcimentos: informar o valor do ressarcimento de ICMS que possa ser apropriado no período de referência, observado o disposto no § 2º;

§ 1º Na hipótese do inciso XIV, existindo valor a informar, preencher o Anexo I, contendo os seguintes dados: número da nota fiscal de devolução, série, inscrição estadual do contribuinte que está procedendo a mesma, data de emissão e valor do ICMS-ST de devolução, relativo à substituição tributária;

§ 2º Na hipótese do inciso XV, existindo valor a informar, preencher o Anexo II, contendo os seguintes dados: número da nota fiscal de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ressarcimento, série, inscrição estadual do contribuinte que está procedendo ao mesmo, data de emissão e valor do ICMS-ST de ressarcimento, relativo à substituição tributária.

Não pode ser atendido o pleito da Impugnante para que receba como máximo de punição apenas uma multa acessória por ter lançado o crédito na linha de ressarcimento quando, na verdade, tratava-se de vendas devolvidas, uma vez que este procedimento levou ao recolhimento a menor do imposto, já que as notas fiscais de entrada lançadas como crédito de ressarcimento sequer poderiam ser utilizadas como crédito de devolução, pois não preenchem os requisitos legais exigidos.

Não procede também a afirmação da Impugnante de que muitas vezes a nota fiscal não pode ser cancelada e que a única forma de dar entrada à mercadoria é emitir a nota fiscal de entrada porque não existe nota de devolução do terceiro.

A ocorrência de devolução de mercadorias no comércio não é um evento raro e a legislação tributária trata do assunto e permite o creditamento do tributo respectivo, desde que atendidas as condições previstas. No caso concreto, as operações não atendem aos requisitos legais, motivo pelo qual o Fisco não aceita o crédito indevidamente apropriado e exige a diferença de imposto não recolhida.

Ressalte-se que nas duas oportunidades em que se manifestou nos autos, a Defendente, em momento algum, menciona a base legal que ampare seu procedimento.

Conforme estabelece o art. 69 da Parte Geral do RICMS/02 o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens, 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.

Assim, de acordo com o art. 20 do Anexo V do RICMS/02, não há previsão de emissão de nota fiscal de entrada para os casos em que os produtos não saíram para os destinatários. Nestes casos, cabe à Impugnante emitir a nota fiscal conforme previsto na legislação e, se for o caso, promover o seu cancelamento dentro do prazo legal.

Ainda que o procedimento adotado pela Impugnante (emissão de nota fiscal de entrada de mercadoria que sequer saiu do estabelecimento após o prazo para cancelamento da nota fiscal de saída) seja comum no ramo em que atua, é fato que não encontra amparo na legislação.

Ao contrário do que afirma a Impugnante (7º parágrafo de fl. 289), há que se esclarecer que nenhum relatório constando as mercadorias que não circularam foi juntado no aditamento à impugnação.

Quando se manifesta acerca do Termo de Rerratificação a Impugnante frisa que a mercadoria não chegou a sair da empresa e que apenas emitiu a nota fiscal de saída com o pedido do cliente tendo posteriormente.

Contudo, não há provas nos autos que atestem a correção deste procedimento ou mesmo que os fatos tenham se dado da forma descrita pela defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante diz que emitiu a nota fiscal para dar entrada da mercadoria no seu estoque porque já havia passado o prazo para cancelamento do documento, mas este procedimento não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

É importante esclarecer que a Impugnante não consegue sustentar a tese de que os seus produtos sequer saíram do estabelecimento, visto que, como se verifica no quadro elaborado pela Fiscalização e abaixo reproduzido, as próprias notas fiscais por ela emitidas apresentam datas diferentes nos campos destinados a informar as datas de emissão e de saída, fato que demonstra sem qualquer dúvida que os produtos efetivamente saíram de seu estabelecimento.

Some-se ainda que as notas fiscais de entrada que teriam correspondência com as notas fiscais de saída foram emitidas em intervalos de tempo que variam de 22 (vinte e dois) a 112 (cento e doze) dias.

Pesa ainda contra a alegação de que alguns dos produtos sequer saíram de seu estabelecimento o fato de constar nas referidas notas fiscais de saída os dados do transportador.

Todos estes pontos podem ser verificados no quadro elaborado pela Fiscalização, o qual pede-se licença para reproduzir, uma vez que condiz exatamente com as provas existentes nos autos:

GIA-ST	ANEXO DA GIA-ST	NF RELACIONADA NOS ANEXOS DAS GIA-ST	DATA EMISSÃO	DATA DE SAÍDA	FLS. PTA	NF(S) de saída correspondente(s) às NF de entrada	DATA DE EMISSÃO	DATA DE SAÍDA	FLS. PTA
PERÍODO		[A]				[B]			
04/2010	II - Ressarcimentos	30765	16/03/10	-	204	028274	26/02/10	11/03/10	205
10/2010	I - Devoluções	100154	20/01/11	-	159	074990	19/10/10	21/10/10	160
04/2010	II - Ressarcimentos	37815	27/04/10	-	220	033544	31/03/10	23/04/10	221
11/2010	II - Ressarcimentos	23561	29/01/10	-	186	022263	22/01/10	-	187
07/2010	II - Ressarcimentos	52998	26/07/10	-	247	049589	30/06/10	22/07/10	248
01/2011	II - Ressarcimentos	23567	29/01/10	-	188	014367	01/12/09	10/12/09	189
07/2010	II - Ressarcimentos	62009	27/08/10	-	250	053267	27/07/10	28/07/10	251
04/2010	II - Ressarcimentos	33033	29/03/10	-	216	021902	21/01/10	26/01/10	217

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

04/2010	II - Ressarcimentos	37816	27/04/10	-	222	033910	31/03/10	23/04/10	223
05/2010	I - Devoluções	20656	13/01/10	-	171	002690	23/09/09	29/09/09	172
04/2010	II - Ressarcimentos	30764	16/03/10	-	202	028081	26/02/10	11/03/10	203
04/2010	II - Ressarcimentos	37814	27/04/10	-	218	035896	14/04/10	28/04/10	219
04/2010	II - Ressarcimentos	43764	28/05/10	-	227	037586	26/04/10	18/05/10	228
04/2010	II - Ressarcimentos	43792	28/05/10	-	225	038788	30/04/10	21/05/10	226
07/2010	I - Devoluções	77947	29/10/10	-	142	061384	26/08/10	30/08/10	143
04/2010	II - Ressarcimentos	26924	23/02/10	-	190	022677	27/01/10	05/02/10	191
04/2010	II - Ressarcimentos	30769	16/03/10	-	208	028153	26/02/10	11/03/10	209
04/2010	I - Devoluções	79730	30/10/10	23/11/10	150	086996	30/11/10	-	149
04/2010	II - Ressarcimentos	52967	26/07/10	-	237	044547	31/05/10	08/06/10	238
04/2010	II - Ressarcimentos	52968	26/07/10	-	239	044476	31/05/10	08/06/10	240
05/2010	II - Ressarcimentos	52969	26/07/10	-	241	044480	31/05/10	08/06/10	242
01/2011	II - Ressarcimentos	52959	26/07/10	-	233	045707	10/06/10		234
11/2010	II - Ressarcimentos	52960	26/07/10	-	235	048181	24/06/10		236
07/2010	I - Devoluções	73905	14/10/10	-	138	061924	27/08/10	30/08/10	139
08/2010	I - Devoluções	73906	14/10/10	-	140	061928	27/08/10	30/08/10	141
04/2010	II - Ressarcimentos	30770	16/03/10	-	210	028062	26/02/10	11/03/10	211
04/2010	II - Ressarcimentos	30766	16/03/10	-	206	028140	26/02/10	11/03/10	207
07/2010	II - Ressarcimentos	52991	26/07/10	-	243/244	048162	24/06/10	22/07/10	245/246

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

06/2010	I - Devoluções	20629	13/01/10	-	167	014144	30/11/09	14/12/09	168
04/2010	I - Devoluções	20630	13/01/10	-	169	014145	30/11/09	14/12/09	170
04/2010	II - Ressarcimentos	30892	16/03/10	-	214	026649	19/02/10	25/02/10	215
10/2010	I - Devoluções	73900	14/10/10	-	136	065888	14/09/10	08/10/10	137
11/2010	I - Devoluções	79099	29/10/10	-	148	083273	18/11/10	-	147
10/2010	I - Devoluções	103170	31/01/11	-	161	088095	02/12/10	06/12/10	162
04/2010	II - Ressarcimentos	30748	15/03/10	-	192	024062	02/02/10	08/02/10	195
04/2010	II - Ressarcimentos	30749	15/03/10	-	194	024075	02/02/10	08/02/10	197
04/2010	II - Ressarcimentos	30773	16/03/10	-	212	028205	26/02/10	11/03/10	213
10/2010	I - Devoluções	83352	18/11/10	-	145	071444	30/09/10	17/11/10	146
07/2010	II - Ressarcimentos	27975	19/04/10	-	198	-	-	-	-
07/2010	II - Ressarcimentos	40081	06/05/10	-	231	-	-	-	-
04/2010	II - Ressarcimentos	30762	16/03/10	-	196	-	-	-	-
12/2010	I - Devoluções	34547	08/12/10	-	152	044157	31/05/10	02/06/10	153
07/2010	I - Devoluções	34407	22/07/10	-	57	-	-	-	-
01/2011	I - Devoluções	23263	17/08/10	-	157	018419	18/12/09	29/12/09	158
04/2010	I - Devoluções	965234	29/09/09	-	173	-	-	-	-
07/2010	I - Devoluções	4492	29/04/10	-	126/127	varias	-	-	128 a 131
07/2010	I - Devoluções	5703	07/05/10	-	132	varias	-	-	134
01/2011	I - Devoluções	31454	23/12/10	-	156	-	-	-	-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01/2011	I - Devoluções	31460	23/12/10	-	155	-	-	-	-
---------	----------------	-------	----------	---	-----	---	---	---	---

Cumpre destacar que a Nota Fiscal n.º 040081, de 06 de maio de 2010 (fl. 231) de emissão da Impugnante, e mesmo após ter sido cancelada em 10 de maio de 2010, portanto dentro do prazo legal (fl. 230), foi relacionada no Anexo II da GIA/ST de junho de 2010 e indevidamente utilizada como crédito de Ressarcimento.

A Defendente na tentativa de justificar sua tese de que as mercadorias sequer saíram do seu estabelecimento também promoveu indevidamente a alteração do CFOP da Nota Fiscal eletrônica n.º 027975, de 26 de fevereiro de 2010 (fl. 198) através de Carta de Correção (fls. 199/200) que não tem qualquer validade, pois neste documento sequer consta qualquer assinatura do representante da empresa Wal Mart Brasil Ltda. acusando o recebimento da 1ª via.

Quanto à afirmação da Impugnante de que juntou novos documentos que comprovam a devolução de algumas mercadorias pelo terceiro comprador há que se esclarecer que nenhum documento novo foi apresentado em sua segunda manifestação, pois, todos eles já haviam sido juntados na peça impugnatória inicial e os valores do ICMS/ST correspondentes aos documentos tidos como idôneos, embora não tenham sido requeridos anteriormente, já foram excluídos da exigência total do Auto de Infração em questão conforme Termo de Rerratificação e documentos de fls. 274/284.

Repita-se, pela importância, que a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco atendeu ao princípio da verdade real, ao aceitar as notas fiscais de devolução que preenchiam os requisitos previstos na legislação tributária mineira.

Todavia, as demais alegações de defesa não são suficientes para provocar a revisão total das imposições fiscais, posto que as demais notas fiscais de devolução e ressarcimento não estão revestidas dos requisitos mínimos necessários para o aproveitamento do crédito, e portanto, remanescem diferenças do ICMS/ST em prol do Estado de Minas Gerais, conforme Termo de Rerratificação e documentos de fls. 274/284.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação de fls. 274/284. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão (Revisor), Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 03 de abril de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora