

Acórdão: 22.164/19/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001127788-51
Impugnação: 40.010146843-90
Impugnante: Cervejarias Kaiser Brasil S/A
IE: 033213182.05-98
Proc. S. Passivo: Tais Cruz Habibe/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - SP

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de Convênio, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 e art. 78 do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de novembro de 2013 a julho de 2018, devido ao estado de Minas Gerais pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força de Protocolo, decorrente das remessas interestaduais de cervejas e chopes para contribuintes mineiros, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais.

Em razão do ICMS/ST não recolhido, exige-se, além do tributo, a Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foi aplicada por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária e corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 120/145.

Às fls. 297, a Impugnante é intimada a apresentar os documentos denominados de “Doc. 07” e mencionados na peça impugnatória às fls. 125 pelo nome de “declarações dos clientes da Impugnante que atestam a ausência de transferência do encargo”, porque tais documentos não foram apresentados juntamente com a impugnação.

Em atendimento à intimação supramencionada, às fls. 303/307, a Impugnante junta declarações de cinco clientes, destinatários de suas mercadorias.

A Manifestação Fiscal é apresentada às fls. 309/336.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os seguintes quesitos de fls. 145:

1) Queira o i. Perito esclarecer se houve, de acordo com os documentos fiscais e contábeis, a devolução das mercadorias objeto das notas fiscais listadas no Relatório Fiscal.

2) Queira o i. Perito esclarecer se o ICMS/ST destacado ou informado nas Notas Fiscais de Devolução de mercadorias listadas neste Auto de Infração está de acordo com os valores destacados nas Notas Fiscais a que fazem referência.

3) Queira o i. Perito esclarecer os efeitos práticos da glosa de créditos realizada pela SEF/MG no presente Auto de Infração – mantida a glosa de créditos de ICMS/ST – a Impugnante estará sendo cobrada de valores indevidos (sem a ocorrência do fato gerador subsequente) do ICMS/ST?

4) Queira o i. Perito identificar qual a conduta da Impugnante que ensejou a aplicação das multas tributárias – se houve uma ou mais condutas e, neste último caso, qual a relação entre elas.

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.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

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

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, tendo inclusive sido respondidos na Manifestação Fiscal, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de novembro de 2013 a julho de 2018, devido ao estado de Minas Gerais pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força de Protocolo, decorrente das remessas interestaduais de cervejas e chopes para contribuintes mineiros, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão do ICMS/ST não recolhido, exige-se, além do tributo, a Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foi aplicada por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária e corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Registra-se que a Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituto tributário.

Ressalte-se, ainda, que o presente trabalho envolve apenas as operações de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, realizadas mediante emissão de documento fiscal de retorno emitido pelo próprio destinatário das mercadorias (substituído).

O trabalho foi desenvolvido com base na análise das Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) e informações prestadas pela Contribuinte, pelas quais o Fisco identificou, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST (redutores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais), montantes que se referiam à devolução de mercadorias realizada por cliente.

A Fiscalização identificou as operações de devolução de mercadorias, em relação às quais não foram emitidas notas fiscais a título de ressarcimento, por parte dos respectivos contribuintes substituídos, procedendo, então, ao estorno dos créditos indevidamente aproveitados, tendo em vista o não cumprimento das condicionantes previstas na legislação tributária para tal mister.

Importante salientar que é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Como consequência, nos casos em que a legislação atribui ao remetente a responsabilidade tributária por substituição, relativamente ao ICMS incidente nas etapas vindouras da cadeia de circulação da mercadoria, configuram-se duas distintas possibilidades de restituição do tributo destacado/recolhido, as quais dão origem a dois procedimentos absolutamente diversos.

A primeira hipótese é aquela em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configurando a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e tampouco do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Essa situação é denominada pela legislação como “devolução integral” ou “retorno integral” e está regulamentada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78, ambos do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

a) o documento fiscal relativo à devolução ou ao retorno, com utilização da coluna Operações com Crédito do Imposto, se for o caso;

b) na coluna Observações, na mesma linha do lançamento referido na alínea anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução ou ao retorno;

II - no último dia do período de apuração, os valores constantes das colunas relativas ao imposto retido e à base de cálculo serão totalizados, separadamente, por operações internas e interestaduais.

Parágrafo único. Tratando-se de contribuinte que utilize o sistema de processamento eletrônico de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo a que se refere a alínea "b" do inciso I do caput deste artigo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou o código "ST".

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto". Parágrafo único. Na hipótese do caput: I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída; II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCRC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento;

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como destacado, tais dispositivos legais cuidam das operações em que não houve entrega das mercadorias ao destinatário.

Nesse caso, a mercadoria foi objeto de devolução/retorno integral à origem, com utilização do mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Lado outro, existe uma segunda hipótese, na qual a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio da emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída de tais mercadorias do estabelecimento comprador, em retorno ao vendedor.

Nesse caso, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor total da nota fiscal), a despeito da inoccorrência do fato gerador presumido.

Isto posto, registre-se que a apropriação direta do ICMS/ST, como crédito na GIA-ST, somente pode ocorrer nos casos de devolução/retorno integral da mercadoria, ou seja, quando a mercadoria não chegar a ser entregue ao destinatário.

A devolução posterior de mercadorias, por meio de Nota Fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

Constata-se que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

Como se verá adiante, os arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma das seguintes medidas:

- (1) ressarcimento, mediante emissão de nota fiscal específica para tal finalidade, em nome de qualquer substituto tributário inscrito em Minas Gerais (e não só perante a Autuada);
- (2) abatimento no imposto por ele mesmo devido, se for o caso, como substituto tributário ou
- (3) creditamento em sua escrita fiscal.

Observe-se as disposições dos citados arts. 22 a 24:

RICMS/02

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

II - saída amparada por isenção ou não incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

§ 4º Nas hipóteses de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido a maior será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência da redução da base de cálculo ou da nova alíquota.

§ 5º Na hipótese de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda, o contribuinte deverá comprovar o fato.

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em se tratando de combustível derivado de petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.

§ 2º O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

§ 3º O contribuinte que adquirir mercadoria relacionada no item 43 da Parte 2 deste Anexo de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento e destiná-la a órgão da Administração Pública Estadual Direta, suas fundações e autarquias, com a isenção prevista no item 136 da Parte 1 do Anexo I, poderá adotar modalidade de restituição estabelecida em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, alternativamente ao procedimento disposto nesta subseção.

Ademais, no caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 determina que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal de circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em tela:

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput conterà, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e no CNPJ do sujeito passivo por substituição;

II - como natureza da operação: "Ressarcimento de ICMS"; III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;
- b) a expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

O teor da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, conforme redação vigente até 30/10/16, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento do ICMS/ST retido na operação anterior em relação às operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

Cláusula terceira - Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido.

Conforme se depreende da legislação supra, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária, ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, atribui-se ao contribuinte substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, o estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, Parte 1, Anexo XV e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o creditamento de imposto relativo à operação própria do remetente será autorizado pelo Fisco, por meio de visto aposto em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, e ainda, desde que atendidas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal haverá de ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal ou no respectivo DANFE.

O contribuinte substituto, de posse da nota fiscal visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST referente às operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

Ressalta-se que o contribuinte substituto, *in casu*, a Autuada, somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido ao estado de Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte substituído mineiro.

Cumpra ainda registrar que todos os procedimentos descritos são anteriores à apropriação do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto após o visto fiscal previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante apropriou créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo, assim, a legislação tributária deste estado e, também, o citado convênio.

Observa-se que a matéria em questão já foi enfrentada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), dentre outras, no âmbito da resposta proferida na Consulta de Contribuinte nº 066/12, a seguir transcrita em parte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

CONSULENTE: Tracbel S.A.

(...) 1 e 2 – Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este estado, a consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do Art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a incoerência do fato gerador presumido. Optando por se ressarcir junto ao fornecedor, a Consulente deverá observar os procedimentos previstos no art. 27 da Parte 1 do Anexo referido, onde se encontra prevista a emissão de nota fiscal na qual tal fornecedor deve figurar com destinatário, documento fiscal este que deverá ser apresentado à Delegacia Fiscal a que estiver

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunscrita a Consulente, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

No mesmo sentido, a resposta da Consulta de Contribuinte nº 113/15, cujos excertos são a seguir transcritos:

(...) Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Part. 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido. Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, através de uma das modalidades previstas na Part. 1 do Anexo XV do RICMS/02: ressarcimento (art. 27), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não restam dúvidas quanto a infringência à legislação tributária, uma vez que a Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução, ao arrepio das previsões legais.

Cumprе mencionar que esta matéria esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, conforme Acórdãos nºs 20.900/15/2ª, 21.030/16/2ª, 21.029/16/2ª, 21.035/16/2ª, 21.088/16/2ª, 22.161/16/2ª, 22.160/16/2ª, 22.187/16/1º, 22.192/16/1ª, 21.347/17/2ª, 21.348/17/2ª, 22.503/17/1ª e 22.476/17/3ª, como se pode verificar, a título de exemplo, no Acórdão a seguir reproduzido:

ACÓRDÃO: 22.476/17/3ª RITO: ORDINÁRIO PTA/AI: 01.000657699-43 IMPUGNAÇÃO: 40.010143002-57 IMPUGNANTE: HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA IE: 001422665.00-93 PROC. S. PASSIVO: TÁSSIA RODRIGUES MARTINS/OUTRO(S) ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA EMENTA (...) CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS, NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO PROTOCOLO ICMS 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI AMBOS DA LEI Nº 6763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

Ao contrário do entendimento externado pela impugnante, no sentido de que a autuação deu-se, exclusivamente, pela inobservância do requisito formal de emissão de documento fiscal pelo contribuinte substituído, convém mencionar, ademais, as seguintes decisões do E. TJMG, nas quais restou consignado que a legislação arrola procedimentos necessários à verificação do direito do contribuinte em relação ao aproveitamento de créditos de ICMS, recolhidos anteriormente por substituição tributária, relativos a fatos geradores que não se realizarem, os quais não se tratam de meras obrigações acessórias formais ou burocráticas, mas de normas fundamentais à aferição, pelo Fisco, do fato ocorrido.

Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - LOJAS AMERICANAS - DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO. I - A LEGISLAÇÃO ESTADUAL DISPÕE SOBRE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTES DO ICMS PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO QUE NÃO SE REALIZOU E DISCORRE SOBRE OS PROCEDIMENTOS INDISPENSÁVEIS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE, OS QUAIS BUSCAM EVITAR A OCORRÊNCIA DE FRAUDES OU IRREGULARIDADES. II - O DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE NÃO SIGNIFICA APENAS DESCUMPRIMENTO DE MERA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, MAS ATO QUE ACARRETA A IMPOSSIBILIDADE DE ADEQUADA FISCALIZAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS VÁLIDOS A SEREM APROVEITADOS. III - SE NÃO FORAM OBSERVADOS OS PRECEITOS NORMATIVOS, CORRETA A INVALIDAÇÃO DOS LANÇAMENTOS E A EXIGÊNCIA DO ESTORNO INTEGRAL, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A OPERAÇÃO PRÓPRIA, UMA VEZ QUE A EXECUTADA SÓ FARIA JUS AOS CRÉDITOS APÓS A CONVALIDAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE RESSARCIMENTO DO ICMS/ST, EM RAZÃO DA SISTEMÁTICA ESPECÍFICA APLICADA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.171312-7/001, RELATOR(A): DES.(A) WILSON BENEVIDES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 30/08/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/09/2016)

(...) APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DECADÊNCIA DE

PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS - OCORRÊNCIA - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - IRREGULARIDADE DE PARTE DAS OPERAÇÕES AUTUADAS - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO - DEVIDAS - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. (...) - A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO CONTROLE ENTRE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM A INCIDÊNCIA DE ICMS/ST E AS ENVIADAS A OUTROS ESTADOS, A FIM DE QUE SE POSSA IDENTIFICAR EVENTUAL FRAUDE OU IRREGULARIDADE. (...) - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.664519-7/001, REL. DESª. HÍLDA TEIXEIRA DA COSTA, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/05/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/05/2013).

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

As infrações são distintas, ou seja, a Impugnante descumpriu obrigação acessória por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, incorrendo na multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado e também deixou de pagar a totalidade do imposto retido por substituição tributária.

Além disso, não se olvide que o legislador determinou expressamente que as multas serão cumulativas em casos como o presente. Isso é assim porque o art. 53, § 1º da Lei 6.763/75 determina. Examine-se:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, o que se depreende da Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Ressalte-se, que a aplicação das penalidades está de acordo com a legislação tributária de Minas Gerais.

Quanto aos demais argumentos apresentados, fogem da competência deste Conselho, nos termos dos arts. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e 110, inciso I do RPTA. Veja-se:

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;

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Tavares de Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Revisor), Luiz Geraldo de Oliveira e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2019.

André Barros de Moura
Presidente / Relator