

Acórdão: 23.413/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001210864-27
Impugnação: 40.010148054-13
Impugnante: DPC Distribuidor Atacadista S/A
IE: 134838431.00-43
Proc. S. Passivo: Jonas Eduardo Panza de Oliveira
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE – EFD EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, uma vez que a Autuada elaborou sua Escrituração Fiscal Digital - EFD em desacordo com o estabelecido na legislação vigente, deixando de apresentar as informações imprescindíveis para a perfeita identificação do bem como ativo imobilizado passível de creditamento, especialmente as informações relativas ao Bloco G – Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Infração caracterizada. Corretas as exigências do 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD. Constatada a entrega e manutenção de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, uma vez que a Contribuinte deixou de apresentar, na Escrituração Fiscal Digital - EFD/SPED, informações imprescindíveis para a perfeita identificação do bem como ativo imobilizado passível de creditamento, especialmente as informações relativas ao Bloco G – Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata da constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que a Autuada, no período de maio de 2014 a agosto de 2017, recolheu ICMS a menor, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a produtos destinados a ativo imobilizado, cujos valores foram lançados na Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED sem os registros completos do Bloco G – Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, para a perfeita identificação do bem e dos respectivos documentos fiscais, estando, portanto, em desacordo com a legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o estorno dos créditos financeiros do ativo permanente, em virtude de seu aproveitamento indevido, bem como a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada de 50% do valor do crédito indevidamente apropriado) e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” do mencionado diploma legal (Multa Isolada de 3.000 UFEMGs por período de apuração, devido à entrega em desacordo de arquivos eletrônicos – especialmente as informações relativas ao Bloco G – Controle do Crédito de ICMS do SPED fiscal).

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração-AI (fls. 02/06), Relação de Anexos (fls. 07), Anexo 01 - Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000029064.11 (fls. 08/10), Anexo 02 - Relatório Circunstanciado do Auto de Infração (fls. 11/16), Anexo 03 – Planilha do Registro E111 – Ajuste/Benefício/Incentivo da Apuração do ICMS (fls. 17/19), Anexo 04 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 20/22) e Anexo 05 – Planilhas do Bloco G do SPED Fiscal transmitidos (fls. 23/37).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/59, acompanhada dos documentos de fls. 60/540, com os seguintes argumentos, em síntese:

- sustenta que é fato incontroverso que os créditos utilizados, decorrentes da aquisição de bens para o ativo permanente, estão lastreados em documentação idônea, conforme planilhas com as respectivas notas fiscais de entrada anexadas em mídia eletrônica – CD de fls. 62;

- assevera que a autuação teria alcançado valores exorbitantes, uma vez que dos 40 (quarenta) meses autuados, somente 19 (dezenove) deles teria saldo devedor do ICMS a recolher;

- entende que houve limitação abusiva do seu direito à não cumulatividade do ICMS, sendo que inclusive observou a apropriação à razão de 1/48 para os créditos financeiros do ativo permanente, não podendo, pois, o Fisco glosar todos os seus créditos tão somente pelo fato de ter havido a transmissão incompleta do seu Bloco G do SPED fiscal, o qual é simples obrigação acessória para constatação da operação real de entrada dos bens do ativo imobilizado em seu estabelecimento;

- em item próprio, invoca ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS e do seu direito ao aproveitamento dos créditos financeiros de ICMS, destacando, principalmente, que, no ano de 2014, a Impugnante teria identificado créditos extemporâneos de ICMS sobre o seu ativo permanente pelo que se apropriou desses créditos no CIAP;

- alega que, em 2018, detectou erros na geração da EFD, mais precisamente no Bloco G e embora tenha iniciado o procedimento de retificação das informações do seu SPED fiscal, nesse entremeio, teria sido surpreendida com a lavratura da presente autuação fiscal;

- insurge-se quanto ao fato da transmissão incompleta dos arquivos eletrônicos de sua EFD, ter gerado o estorno de seus créditos de ICMS lançados, apesar da observância de todos os demais requisitos legais e regulamentares e, principalmente, por que o Fisco não contesta a existência de fato das operações de aquisição dos bens

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do ativo permanente. Invoca as normas constitucionais e da lei Kandir a respeito da temática, bem como doutrina abalizada que endossa sua tese impugnativa;

- no CD de fls. 62, traz à colação planilha que retrata todos os dados que haveriam de constar no Bloco G da EFD, na forma do Convênio ICMS 143/06 e do Ajuste SINIEF 02/09, além de todas as notas fiscais de entrada dos bens do ativo permanente do período autuado;

- noutro item, alega violação ao art. 22, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, visto que a sanção aplicada no presente caso é desproporcional à gravidade de sua conduta, vez que decorre do simples descumprimento de obrigação acessória relativa à transmissão incompleta de sua EFD. Assevera que sua conduta não gerou prejuízos ao erário, pois as operações de entrada dos bens do ativo imobilizado são reais e estão devidamente lastreadas em documentação fiscal idônea;

- subsidiariamente, acaso não se cancele as exigências fiscais do AI, pede aplicação do art. 21 da LINDB, a qual permite a regularização de modo proporcional e equânime, sem que se possa impor perdas ou ônus excessivos, quando haja a invalidação de ato jurídico por meio de decisão administrativa;

- isto posto, pede o cancelamento das exigências fiscais ou ao menos, que se determine prazo para que possa adequar sua escrituração fiscal, na forma exigida pelo Fisco, com o consequente cancelamento da autuação fiscal.

Por fim, alega o caráter irrazoável, desproporcional e confiscatório das multas fiscais aplicadas, pedindo, pois, o seu cancelamento ou a sua redução.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 543/550, sob os seguintes argumentos, em síntese:

- quanto à alegação da Impugnante de que apenas 19 dos 40 meses autuados é que se teria débito a recolher de ICMS, o Fisco explica que essa exigência somente será atendida na ocasião do pagamento do crédito tributário, quando poderão ser utilizados os créditos financeiros de ICMS glosados, nos moldes do § 1º do art. 195 do RICMS/02;

- no que concerne às alegações de que teria cumprido todos os requisitos legais e regulamentares para a apropriação de seus créditos financeiros de ICMS, com exceção da simples obrigação acessória de transmissão completa dos seus arquivos eletrônicos da EFD, o Fisco explana que se não houve a transmissão do Bloco G, porém, apenas o lançamento do crédito no Registro E111 – Ajustes na Apuração do ICMS, não há como conferir o direito aos créditos, uma vez que não foi feita a discriminação dos itens do ativo permanente e suas respectivas notas fiscais de entrada;

- em seguida, faz amostragem da planilha anexada pela Impugnante (fl. 546) com os supostos dados necessários ao creditamento, conforme os campos do Bloco G do SPED fiscal, indicando que ainda assim não seria possível se identificar perfeitamente os produtos e as notas fiscais referenciadas aos lançamentos efetuados no campo E111 do SPED fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto à alegação de ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, o Fisco entende que a transmissão completa do Bloco G, versão eletrônica do CIAP, é imprescindível ao direito de apropriação dos seus créditos financeiros, oriundos da aquisição de bens do ativo permanente;

- informa que a perplexidade da Impugnante, acerca da lavratura da presente autuação fiscal, no entremeio de sua retificação das informações do seu Bloco G, não se justifica, porquanto os registros completos do Bloco G de sua escrita fiscal foram cobrados, desde julho de 2016, por meio de cadeia de e-mails com as conversas entre as partes, conforme extrato de tela que colaciona às fls. 547/548 de sua Manifestação Fiscal;

- frisa que somente com a entrega completa do Bloco G do SPED fiscal é possível se verificar a observância dos demais requisitos legais, tais como a apropriação à razão de 1/48, o lastro documental das operações, etc;

- de todo modo, o Fisco verifica que existem notas fiscais de entrada de produtos que não mais se relacionam com a atividade principal da Impugnante, tais como as notas fiscais que relaciona às fls. 549/550, por amostragem, sendo o objeto social da Impugnante, o comércio atacadista de produtos de higiene pessoal e toucador, cosméticos, perfumaria, material hospitalar, odontológico, produtos farmacêuticos e material de limpeza, dentre outros;

- além disso, existem notas fiscais para filial (fl. 69), nota fiscal de optante do Simples Nacional com aproveitamento integral (fl. 197), notas fiscais para outros destinatários (fls. 198/199) e falta de apresentação de notas fiscais (itens 246, 193 e 395) da planilha apresentada pela Impugnante;

- entende correta a aplicação das multas fiscais que observaram os patamares exigidos pela legislação estadual vigente, sendo que devem ser mantidas.

Isto posto, pede seja julgado procedente o lançamento fiscal.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 582/596, opina, no mérito, pela procedência do lançamento, com fundamentos semelhantes àqueles apresentados na Manifestação Fiscal, apenas acrescentando que existe previsão no art. 20, § 5º, inciso VI e no art. 23, ambos da Lei Complementar n. 87/96, para a escrituração em livro próprio, no caso, o CIAP/EFD, nos prazos e condições estabelecidos na legislação, a qual restou regulamentada no art. 69, art. 127 e no art. 172-A, todos do RICMS/02. Também relaciona a previsão da EFD/CIAP e de sua obrigatoriedade para todos os contribuintes, desde 01/01/14, conforme os arts. 43, 44, 46, 49 e 58 do Anexo VII do RICMS/02.

Indica que a transmissão completa da EFD está prevista, inclusive com instruções de seu preenchimento, no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, de acordo com o Ato Cotepe/ICMS n. 09/08. Em seguida, a Assessoria descreve todo o passo-a-passo para o preenchimento do Bloco G do SPED fiscal, inclusive com a maneira correta de se lançar as informações no registro G130 – Identificação do documento fiscal; no registro G125 – Movimentação do bem ou Componente do Ativo Imobilizado, dentre outros.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que a Autuada, no período de maio de 2014 a agosto de 2017, recolheu ICMS a menor, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a produtos destinados a ativo imobilizado, cujos valores foram lançados na Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED sem os registros completos do Bloco G – Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, para a perfeita identificação do bem e dos respectivos documentos fiscais, estando, portanto, em desacordo com a legislação tributária.

Exige-se o estorno dos créditos financeiros do ativo permanente, em virtude de seu aproveitamento indevido, bem como a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada de 50% do valor do crédito indevidamente apropriado) e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” do mencionado diploma legal (Multa Isolada de 3.000 UFEMGs por período de apuração, devido à entrega em desacordo de arquivos eletrônicos – especialmente as informações relativas ao Bloco G – Controle do Crédito de ICMS do SPED fiscal).

Importante destacar, inicialmente, que o contribuinte que é obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD), tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 54. A transmissão do arquivo digital relativo à Escrituração Fiscal Digital será realizada utilizando-se do Programa a que se refere o art. 53 desta Parte até o dia 25 (vinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e cinco) do mês subsequente ao período de apuração.

Depreende-se, da legislação transcrita, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital composto por todas as informações necessárias para a apuração do ICMS e escrituração dos livros e documentos fiscais, devendo ser apresentado nos termos do Ato Cotepe ICMS nº 09/08 e transmitido até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente ao período de apuração.

Acrescenta-se que a regra posta no art. 51 do Anexo VII do RICMS/02 prescreve que, para a geração desse arquivo, serão consideradas as informações relativas às saídas das mercadorias, qualquer outra informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto.

O referido Ato COTEPE determina que o contribuinte deve escriturar e prestar informações fiscais referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas e de outros documentos de informação correlatos, em arquivo digital. Veja-se:

ATO COTEPE/ICMS Nº 9, DE 18 DE ABRIL DE 2008

APÊNDICE A - DAS INFORMAÇÕES DE REFERÊNCIA

1- INFORMAÇÕES GERAIS

1.1- GERAÇÃO

O contribuinte, de acordo com a legislação pertinente, está sujeito a escriturar e prestar informações fiscais referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas, das aquisições e das prestações, dos lançamentos realizados nos exercícios fiscais de apuração e de outros documentos de informação correlatos, em arquivo digital de acordo com as especificações indicadas neste manual. Os documentos que serviram de base para extração dessas informações e o arquivo da EFD deverão ser armazenados pelos prazos previstos na legislação do imposto do qual é sujeito passivo.

Antes de tudo, este Conselho é um órgão julgador, que realiza o controle de legalidade do lançamento fiscal e das razões impugnativas a ele opostas, extrapolando sua alçada, qualquer cotejo de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos vigentes, nos termos do art. 182 da Lei n. 6.763/75.

Neste sentido, não é possível acolher as razões da Impugnante relacionadas à ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS e nem mesmo do caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional das multas fiscais.

Em que pese essa vedação de apreciação dessas questões de mérito, apenas a título de esclarecimento, como foi bem pontuado no parecer da Assessoria deste Conselho, o art. 23 da LC n. 87/96 estabelece que o direito de crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o art. 20, § 5º, inciso VI da LC n. 87/96 torna obrigatório para o contribuinte o uso de “livro próprio” para lançamento dos créditos do Ativo Permanente (atualmente, Ativo Não Circulante), como meio indispensável para a compensação dos créditos com o débito de imposto apurado em sua conta corrente fiscal.

Examine-se:

LC n° 87/96

Art. 20 Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(...)

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

(...)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

(...)

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No desiderato de especificar e positivar a previsão de “livro próprio” para lançamento dos créditos financeiros de ICMS e para efeito de compensação com o débito a pagar do imposto, o art. 66, inciso VI do RICMS/02 determina a obrigatoriedade de inscrição dos créditos, decorrentes da aquisição de bens do ativo permanente, no CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), que podia ser escriturado em livro físico, antes do período autuado.

A partir de 2011, o Regulamento do ICMS mineiro passou a prever no seu art. 172-A a possibilidade do contribuinte fazer uma opção pela escrituração fiscal física ou eletrônica até que haja a transição definitiva do modelo físico para o modelo digital, por meio do CIAP/EFD, quando se tornaria obrigatório para todos os contribuintes. Confira-se:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 172-A. O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em virtude da entrada de bem do ativo imobilizado, os seguintes documentos, cujas regras de escrituração são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

I - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo EFD, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal Digital;

(...)

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

§ 1º A partir da escrituração do CIAP, modelo EFD, no primeiro período de apuração, o contribuinte deverá escriturar todos os documentos fiscais que comprovam o valor de ICMS passível de apropriação do bem ou componente.

§ 2º Os documentos de que trata este artigo são vinculados diretamente à apuração do imposto.

§ 3º Aplicam-se, no que couber, aos documentos de que trata este artigo, as disposições previstas neste Capítulo, aplicáveis aos livros fiscais.

(...)

(Grifou-se).

Por sua vez, o art. 46 do Anexo VII do RICMS/02 prefixa a obrigatoriedade da escrituração fiscal eletrônica (EFD/CIAP) para todos os contribuintes, a partir do dia 01/01/14, vedando, pois, no seu art. 49, a manutenção da escrituração física do livro CIAP após essa data em qualquer hipótese. Confira-se:

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os

prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 49. É vedada ao contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital a escrituração dos livros e documentos referidos no art. 44 desta Parte de forma diversa da disciplinada neste Título.

(...)

O próprio § 2º do art. 172-A do RICMS/02, retrotranscrito, é assaz elucidativo, pois esclarece de forma cabal que “*os documentos de que trata este artigo (dentre eles, o CIAP, modelo EFD) são vinculados diretamente à apuração do imposto*”. Deste dispositivo regulamentar se denota que a não cumulatividade do ICMS é técnica fiscal de apuração do ICMS a pagar e, por conseguinte, representa verdadeira técnica contábil de mensuração da quantia efetiva de numerário a ser arrecadado para os cofres públicos, acaso o saldo credor acumulado de ICMS do contribuinte, em sua conta gráfica, não seja suficiente para se elidir o débito fiscal mensal.

Diferentemente do PIS e da COFINS federal, sob o regime não cumulativo, cuja viabilização da não cumulatividade é mais ampla, pois se verifica sob a metodologia contábil da “base sobre base”, no caso do ICMS, a metodologia de consubstanciação da não cumulatividade é mais restrita e se faz pela metodologia do “imposto contra imposto”, ou seja, a validade dos créditos físicos depende do recolhimento do imposto na etapa anterior de circulação econômica da mercadoria. À semelhança, os créditos financeiros de ICMS, que estão previstos no art. 20 da Lei Kandir, vinculados às hipóteses de aquisição de produtos intermediários, bens de uso e consumo e de bens do ativo permanente, dependem da observância de uma série de obrigações acessórias aptas a se implementar o direito de apropriação desses créditos e a se possibilitar uma verificação mais ágil pela Fiscalização da regularidade do lançamento contábil-fiscal desses créditos.

Conquanto a Contribuinte invoque a afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, *ex vi* do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, pois a imposição de requisitos por norma legal ou infralegal para a apropriação regular dos créditos pela autoridade administrativa fazendária ao contribuinte restringiria de forma inconstitucional o seu direito de compensação dos créditos das operações anteriores, em que houve pagamento de imposto, razão não lhe assiste.

Deveras, sob a ótica do contribuinte de direito, a não cumulatividade do ICMS é técnica fiscal e, não, princípio constitucional, porquanto, o mecanismo de compensação dos débitos e dos créditos de ICMS depende de regulamentação normativa para se explicitar a forma do exercício regular do seu direito, de modo que não se abra espaço para a fraude à legislação tributária, além de se submeter à comprovação da idoneidade da documentação fiscal, que suportam os créditos escriturados pelo contribuinte, em sua conta corrente fiscal.

A compensação dos créditos das operações anteriores com o débito atual do imposto visa a ajustar a carga fiscal do imposto estadual para os diversos participantes

da cadeia de circulação jurídica das mercadorias comercializadas, segundo uma tributação plurifásica, em regra. Esse direito constitucional do contribuinte de direito não tem a eficácia plena e imediata, pretendida pelo contribuinte de direito, segundo a teoria das normas constitucionais de José Afonso da Silva, porque, como se trata de imposto indireto, cujo ônus econômico é transferido ao contribuinte de fato, isto é, ao consumidor final, sob a forma de custo de produção e comercialização agregado à precificação da mercadoria, tão somente a ele seria endereçado o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, como limitação ao poder de tributar do Estado.

Além disso, desde 2014, cabia à Impugnante, a responsabilidade de se proceder de maneira esmerada à transmissão dos arquivos eletrônicos do Bloco G do SPED fiscal (EFD-CIAP), bem como de se retificar integralmente a EFD transmitida de forma incompleta e, não, de forma complementar, *ex vi* do art. 58 do Anexo VII do RICMS/02.

Malgrado a forma de realização dos lançamentos no SPED fiscal sejam bastante complexas, esse fato não exige a Impugnante de proceder à transmissão eletrônica de sua EFD no formato legal e regulamentar, podendo ainda se valer de contador legalmente habilitado para registrar essas informações em sua EFD, nos moldes do “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD”, de acordo com o Ato Cotepe/ICMS nº 09/08, como foi bem asseverado no Parecer da Assessoria deste Conselho.

Apesar de a Impugnante alegar que cumpriu todos os requisitos legais e regulamentares para apropriação dos créditos financeiros de ICMS glosados pela Fiscalização, com exceção da obrigação acessória de transmissão completa do Bloco G do seu SPED Fiscal, é apropriado se ressaltar que apenas essa última obrigação fiscal de escrituração digital da CIAP é que possibilita a verificação do cumprimento dos demais requisitos, daí a sua relevância.

A obrigatoriedade de utilização da EFD permite uma racionalização da atuação funcional da autoridade lançadora, vez que o próprio “auditor fiscal eletrônico” permite uma confrontação automática de eventuais inconsistências de registros fiscais e contábeis do contribuinte, de modo a se resguardar o procedimento fiscal exploratório para os casos mais sensíveis e realmente necessários, como meio legítimo de se concretizar o princípio constitucional da eficiência da Administração Pública.

Noutro giro, em sede de Manifestação Fiscal, esclareceu-se de forma pertinente que sem a transmissão do Bloco G, porém apenas de lançamento impróprio do crédito no Registro E111 – Ajustes na Apuração do ICMS, não há como se conferir o direito aos créditos, visto que inexistente uma discriminação dos itens do ativo permanente e das correlatas notas fiscais de entrada.

Além disso, o SPED Fiscal encerra arquivos eletrônicos, que são transmitidos a um banco de dados fazendário, que está inserido em um sistema eletrônico autorreferencial, o qual tem a capacidade de realizar inúmeras confrontações e comparações redundantes de informações lançadas, de maneira a se aferir sua

validade e regularidade. É exatamente essa a importância do lançamento das informações contábeis e fiscais nos campos e nos formatos próprios.

Ainda assim, com propriedade, a Fiscalização evidencia a irregularidade por amostragem de algumas notas fiscais de entrada, que foram lançadas no registro E111 do SPED Fiscal, porquanto, compreendem produtos que não se relacionam com a atividade principal da Impugnante (art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02), tais como, por exemplo, as notas fiscais de fls. 549/550, as notas fiscais para filial (fl. 69), nota fiscal de optante do Simples Nacional com aproveitamento integral (fl. 197), várias notas fiscais para outros destinatários (fls. 198/199), bem como, a falta de apresentação das notas fiscais correlacionadas aos itens 246, 193 e 395 da planilha apresentada pela Impugnante, no CD de fl. 62 dos autos.

Em adição, o art. 195, § 1º do RICMS/02 permite que o crédito tributário lançado no AI, assim que se tornar exigível, no momento do seu pagamento, poderá ser compensado com o saldo de créditos fiscais de ICMS que foram estornados pela Fiscalização, desde que haja a retificação do registro do Bloco G do SPED fiscal e a apropriação dos créditos extemporâneos, dentro do prazo decadencial, se, porventura, a Fiscalização verificar o cumprimento de todos os requisitos estampados do § 3º e do § 5º do art. 66 do RICMS/02.

No tocante à alegação da Impugnante de violação ao art. 22, § 2º da LINDB, cujo dispositivo legal restringiria a cominação de sanção administrativa à proporcionalidade da gravidade da conduta do infrator, como já foi aqui fustigado, não se cuida de um simples descumprimento de obrigação acessória, que se atrela à transmissão incompleta de sua EFD.

Independentemente de sua conduta ter ou não gerado prejuízos ao erário, calcadas nas afirmações da Impugnante de que as operações de entrada dos bens do ativo imobilizado são reais e estão devidamente lastreados em documentação fiscal idônea, o fato principal é que, como já explanado, não é possível se verificar se existiu ou não prejuízo concreto ao erário e se as operações de entrada dos bens do ativo permanente são ou não reais, sem a transmissão completa do Bloco G do SPED Fiscal.

Ademais, o art. 22, § 2º da LINDB não é norma específica de legislação tributária, sendo, pois, o seu escopo de aplicação normativa a *interpretação de normas sobre gestão pública*, que está inserida no ramo jurídico do Direito Financeiro, regulando, pois, o papel do gestor público na execução da lei orçamentária anual, nos contornos da lei de responsabilidade fiscal e das sanções ali previstas.

Em pedido subsidiário, a Impugnante invoca a aplicação do art. 21 da LINDB ao caso em apreço, de forma a que este Conselho converta esse julgamento em um despacho interlocutório, mediante a concessão de um prazo razoável, para a regularização da transmissão dos seus arquivos eletrônicos do Bloco G do SPED Fiscal, no formato exigido pelo Fisco.

Sem embargo, é impossível a este Conselho deferir o tipo de medida saneadora pretendida pela Impugnante, pois inexistente a previsão de um procedimento administrativo específico para esse mister, não cabendo qualquer tipo de inovação das

normas procedimentais do RPTA, em benefício de um ou outro contribuinte, o que inclusive feriria o princípio da impessoalidade da Administração Pública.

E ainda que se pudesse deferir a pretendida medida saneadora à Autuada, tratar-se-ia de medida infrutífera, vez que o próprio Fisco informa que os registros completos do Bloco G da escrita fiscal da Autuada foram cobrados, desde julho de 2016, e não foram atendidas pela Contribuinte, consoante a prova dos extratos de tela de fls. 547/548, que foi carregada aos autos no ensejo da Manifestação Fiscal. Trata-se de uma cadeia de e-mails, com a reprodução das conversas informais entre as partes, onde se pode perceber o intuito procrastinatório da Impugnante em se proceder à retificação do Bloco G de seu SPED Fiscal.

Ressalta-se que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta pela lei ou legislação tributária.

Assim sendo, restam corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, a saber:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

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

(...)

Correta, também, a exigência fiscal da penalidade prevista no art. 54, inciso XXXIV da mesma lei, considerando a irregularidade referente à entrega e manutenção dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), especialmente relativos ao CIAP, em desacordo com as exigências da legislação, em todo o período autuado:

Cabe salientar que a Fiscalização corretamente aplicou a penalidade a que se refere a alínea “a” desse dispositivo legal relativamente ao período autuado, tendo em conta tratar-se da primeira autuação.

A propósito dessa penalidade, convém esclarecer que, anteriormente a 30/06/17, a legislação previa a mesma sanção (no caso, cinco mil UFEMGs) para cada uma das infrações, tanto para a primeira quanto para as subsequentes.

Confira-se:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42. I, ambos da Lei 14.699/2003:

“XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.”

(...)

Outro não é o sentido da expressão “por infração” adotada, expressamente, pelo legislador senão o de indicar que a cada cometimento de infração seria imputada a penalidade correspondente a 5.000 (cinco mil) UFEMGs. Como não havia qualquer distinção na norma legal, tal penalidade sempre foi aplicada indistintamente quer se tratasse da primeira infração, quer se tratasse de reiteração da conduta delitiva, conforme, aliás, se pode constatar em inúmeros lançamentos reiteradamente aprovados por este E. Conselho de Contribuintes, em todas as suas Câmaras de Julgamento e também na própria Câmara Especial.

Todavia, com o advento da Lei nº 22.549/17, aprovou ao legislador distinguir a situação em que o contribuinte descumpra a legislação pela primeira vez (hipótese em que a penalidade foi reduzida para três mil UFEMGs), daqueles casos em que tal descumprimento se afigura reiterado (hipótese em que foi mantida a multa no patamar de cinco mil UFEMGs).

Nesta perspectiva, atenta à alteração legal, a Fiscalização aplicou a penalidade em estrita observância à legislação.

Por derradeiro, vê-se que a aplicação das multas fiscais observou todos os parâmetros e os patamares exigidos pela legislação estadual vigente.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandra Codo Ferreira de Azevedo e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

CC/MG