

Acórdão: 22.370/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001350983-09
Impugnação: 40.010148794-25
Impugnante: Penske Logísticas do Brasil Ltda.
IE: 062356303.02-93
Proc. S. Passivo: Maira Cristina Santos Madeira/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, todos 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, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo 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 recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais, no período de setembro de 2014 a dezembro de 2018.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000030404-69 (fls. 03/04); Planilha referente às GIA/ST, por período (fls. 05/09); documentos entregues de acordo com o solicitado no AIAF (fls. 11/24); Auto de Infração – AI (fls. 25/28); Relatório Fiscal Contábil (fls. 29/33); Anexo “A” – Demonstrativo de Anual do Crédito Tributário (fls. 35); Anexo “B” – Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário (fls. 37/38); Anexo “C” – Demonstrativo do Crédito Tributário por Nota Fiscal (fls. 40/45); Anexo “D” – Cópia das GIA/ST e dos DANFES (fls. 47/281); Anexo “E” – Mídia eletrônica – CD (fls. 283).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 314/342, acompanhada dos documentos de fls. 343/994, com os seguintes argumentos, em síntese:

- relata que o Auto de Infração refere-se à exigência de crédito tributário, decorrente de suposta apropriação indevida de crédito de ICMS/ST, acrescido das multas de revalidação e isolada;

- aduz que o lançamento somente se aperfeiçoa com a observância de todos os requisitos para sua elaboração, sendo eivado de nulidade o ato administrativo desprovido das condições necessárias à sua formalização;

- informa que a autuação originou-se do AIAF nº 10.000030404.69, recebido em 25/06/19, com período fiscalizatório compreendido entre 01/01/16 a 31/12/18;

- acrescenta que o período autuado não corresponde àquele efetivamente fiscalizado;

- reitera que cada ato praticado antes da lavratura da autuação fiscal, deve ser realizado, em consonância aos regramentos legais, pressupostos, requisitos e condições estipuladas, para que o ato administrativo produza efeitos;

- alega que a Fiscalização não comprovou que o Auto de Infração dispensaria a lavratura do AIAF, ao teor do art. 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA;

- argui lesão aos princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos no art. 5º, inciso LV da Carta Magna, uma vez que lhe foi tolhido o direito de providenciar respostas e provas relacionadas à maior parte do período autuado;

- argumenta que a Fiscalização não questiona a natureza das operações de devolução realizadas e que a natureza do direito creditório não é controversa;

- pondera que o ICMS é não cumulativo e submetido à sistemática do lançamento por homologação;

- sustenta que não resta configurada a efetiva circulação da mercadoria e, igualmente a transferência do ônus tributário, razão pela qual aqueles que arcaram com referido ônus detém o direito de restituir-se, sob pena de enriquecimento ilícito da Administração Pública;

- entende que a medida aplicada pela Fiscalização é desproporcional e desarrazoada, pois, invalida um crédito pura e simplesmente pelo fato de se exigir apenas o cumprimento de uma obrigação acessória meramente formal;

- assevera que a emissão da nota fiscal de ressarcimento é mera obrigação acessória de cunho simbólico, de conteúdo não patrimonial e não possui o condão de, por si só, invalidar a operação praticada pelo contribuinte e, efetivamente, anular a veracidade dos fatos relacionados à efetiva devolução de mercadorias e, principalmente, ao direito ao crédito glosado;

- argumenta que as multas aplicadas são ilegais e abusivas, diante de sua inadequação e ausência de prejuízo ao erário.

Requer o cancelamento do Auto de Infração eis que eivado de nulidade, bem como da ilegalidade da exigência tributária e comprovação de seu direito ao crédito glosado ou, subsidiariamente:

- reconhecimento do seu direito creditório, tendo em vista a comprovação do ônus tributário suportado;
- relevação da multa imposta, face à inexistência de prejuízo ao erário e em respeito aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco ou;
- redução da multa de revalidação ao valor máximo de 50% (cinquenta por cento) do montante do ICMS/ST, não recolhido tempestivamente ou;
- absorção da infração relacionada ao suposto pagamento a menor de ICMS/ST e o cancelamento da multa de revalidação exigida.

Pede a procedência da impugnação.

Colaciona declaração emitida pela empresa Magazine Luiza S/A, de que não efetuou o aproveitamento dos créditos ora em comento, nem tampouco pleiteará tais créditos, (fls. 997/1.000)

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.009/1.044, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Oportuno destacar, que não obstante as alegações da Defesa, com o intuito de invalidar o Auto de Infração, seus argumentos em nada alteram o lançamento fiscal.

Verifica-se, que a Fiscalização por meio do AIAF nº 10.000030404-69, acostado às fls. 03/04, solicitou documentos relativos a período mais abrangente do que aquele que foi efetivamente autuado não havendo, portanto, qualquer prejuízo à defesa.

Pertinente esclarecer, que a vinculação do Auto de Infração ao AIAF baseia-se no princípio da não surpresa, buscando assim delimitar o aspecto de atuação do agente fiscal.

Nesse diapasão, importante observar que a despeito do período restrito mencionado no texto descritivo do AIAF, na relação de documentos requeridos, estende seus efeitos a período mais abrangente àquele autuado, numa demonstração de que no máximo teria ali ocorrido um mero erro material, em relação ao qual não houve qualquer insurgência, não caracterizado, portanto, prejuízo à defesa.

Desta forma, “não havendo nulidade sem prejuízo”, razão não assiste à Defesa, quanto a essa questão.

Ressalta-se, por oportuno, que, de fato, a hipótese dos autos não dispensa a lavratura do AIAF como busca fazer crer a Fiscalização, sendo este, peça essencial e imprescindível à lavratura e validade no Auto de Infração, à exceção daquelas situações preconizadas pelo art. 74 do RPTA.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a atuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais, no período de setembro de 2014 a dezembro de 2018.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Conforme demonstrado no Auto de Infração e confirmado pela Autuada, em peça impugnatória, ocorreu a apropriação de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias, cujos valores foram lançados diretamente no campo 14 da GIA/ST, sem a posse de notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos e visadas pela Delegacia Fiscal de sua circunscrição.

Tal procedimento infringe o disposto nos arts. 22 a 24 e 27 todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, com nova redação dada pelo Convênio ICMS nº 93/16, firmado entre os Estados e o Distrito Federal, dispositivos estes que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo XV

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 nesta Subseção.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Subseção IV-A desta seção.

Efeitos de 1º/01/2018 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 10 e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017:

"Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, a restituição a que se refere o caput somente será efetivada após inequívoca comprovação de que não houve repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria, ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou."

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 outra unidade da Federação;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 submetida ao regime de substituição tributária diretamente daquele que efetuou a retenção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

Efeitos de 30/09/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

"§ 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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária para outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrega da mercadoria ao destinatário.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 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 (...)

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

§ 6º O disposto no inciso I do caput não se aplica na saída de mercadoria para outra unidade da federação promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte quando destinada a consumidor final não contribuinte, hipótese em que se considera realizado o fato gerador presumido da substituição tributária.

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

(...)

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

Efeitos de 1º/10/2018 a 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 47.487, de 14/09/2018:

"§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, o contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria."

Efeitos de 1º/01/2018 a 30/09/2018 - Redação dada pelo art. 11 e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 1º Na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria.”

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“§ 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.”

I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na situação em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo de importador, distribuidor ou transportador revendedor retalhista - TRR - localizados neste Estado para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;

Efeitos de 1º/01/2019 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018:

“I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;”

II - na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 23 desta parte, cujo fundamento seja o disposto no item 136 da Parte 1 do Anexo I e as mercadorias sejam as relacionadas no subitem 136.4 do referido item.

§ 2º O disposto no inciso II do caput não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no Estado.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“§ 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.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º O contribuinte que adquirir mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, 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 (Ver Art. 3º do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018).

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

“§ 3º O contribuinte que adquirir mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, e no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, ambos 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.”

Efeitos de 04/08/2011 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 45.672, de 03/08/2011:

“§ 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.”

§ 4º - Nas operações interestaduais com combustíveis de que trata o inciso I do § 1º, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ressarcimento será apurado e demonstrado por meio do programa de computador denominado Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC -, observados os procedimentos previstos na Seção VI do Capítulo XIV do Título II desta parte, caso em que o contribuinte fica dispensado de cumprir as obrigações acessórias previstas no art. 25 desta parte.

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte deverá gerar e transmitir à Secretaria de Estado de Fazenda, via internet, até o dia vinte e cinco do mês subsequente ao período de referência, arquivo eletrônico contendo os registros 10, 11, 88STES, 88STITNF e 90, observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII, bem como arquivo digital conforme leiaute publicado em Portaria do Subsecretário da Receita Estadual, relativo às mercadorias que ensejaram a restituição.

Não surtiu efeitos - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 47.547, de 05/12/2018:

"Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte deverá observar o disposto no art. 31-E desta parte."

Efeitos de 05/08/2010 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 45.439, de 04/08/2010:

"Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII."

Art. 25-A - O contribuinte usuário da Escrituração Fiscal Digital - EFD - deve transmitir os registros C180, C185, C330, C380, C430, C480, H030, 1250 e 1255, devidamente preenchidos conforme os modelos dos documentos fiscais emitidos e o perfil de enquadramento na EFD, em substituição à apresentação dos registros 10, 11, 88STES, 88STITNF e 90, mencionados no art. 25 desta parte.

(...)

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá NF-e 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.

Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

"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 - como CFOP, o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

IV - no grupo Dados do Produto, uma linha contendo o valor a ser restituído a título de ICMS ST e, quando for o caso, outra linha contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota devido ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM;

V - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) a expressão: Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS;

b) o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere.

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 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:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)".

(...)

Registra-se, por oportuno, que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, tem entendimento cristalizado acerca da questão da glosa dos créditos indevidamente apropriados, aprovando as exigências fiscais, conforme Acórdãos nºs: 21.030/16/2ª, 21.029/16/2ª, 21.088/16/2ª, 22.161/16/2ª, 22.187/16/1º, 22.192/16/1ª, 21.347/17/2ª, 22.503/17/1ª e excerto da ementa referente ao Acórdão nº 22.476/17/3ª, a seguir transcrita:

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 DEVOLOÇÕES 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 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.

(...)

No caso concreto, a legislação tributária estabelece a retenção e o recolhimento do ICMS/ST relativo à mercadoria remetida que foi efetivamente entregue ao destinatário.

Depois do recebimento, se o destinatário mineiro a devolve ao remetente, sendo que o referido destinatário emitiu outra nota fiscal destinada a acobertar a saída de tais mercadorias do seu estabelecimento, em retorno ao remetente, apesar da impossibilidade da ocorrência dentro de Minas Gerais do fato gerador presumido, o ônus financeiro do ICMS/ST é transferido ao destinatário, na medida em que o valor do tributo é somado ao valor total da nota fiscal.

Apenas a título de exemplo, verifica-se na Nota Fiscal (saída) nº 181.462 emitida pela Impugnante e anexada às fls. 521, que o montante de R\$ 26,85 (vinte e seis reais e oitenta e cinco centavos) relativo ao destaque do ICMS/ST, foi acrescido à importância de R\$ 190,72 (cento e noventa reais e setenta e dois centavos), que é o valor dos produtos, alcançando o montante de R\$ 217,57 (duzentos e dezessete reais e cinquenta e sete centavos) que é o valor total da nota fiscal.

Desta forma, o ônus do ICMS/ST foi transferido ao destinatário da mercadoria.

Existe, portanto, procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese mencionada, procedimento esse diferente daquele adotado pela Impugnante.

A devolução posterior de mercadorias, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, ainda que o referido documento fiscal, apresente as informações relativas ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário da operação da remessa original.

Assim, o Fisco mineiro procedeu corretamente ao estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias dos clientes mineiros, face ao descumprimento do procedimento disposto pelos arts. 22 a 27, todos do Anexo XV do RICMS/02.

Não há que se falar em enriquecimento ilícito, uma vez que não se nega o direito à restituição, desde que cumpridos os procedimentos regulamentares, evitando assim que sejam requeridos os créditos em duplicidade, primando assim pelo controle das operações.

É fato que, diante da saída da mercadoria para outra unidade federada, o fato gerador presumido não mais ocorrerá em Minas Gerais não sendo devido a este estado o ICMS/ST retido anteriormente, restando o debate quanto à legitimidade para requerimento de tais créditos.

A priori, o direito ao crédito não pertence à Impugnante e sim ao estabelecimento que recebeu a mercadoria sujeita à substituição tributária e lhe deu saída para outra unidade da Federação, nos termos do inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS.

Portanto, no caso concreto, o direito não assiste à Impugnante e sim ao seu cliente, destinatário original das mercadorias remetidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se trata de invalidar um crédito pura e simplesmente pelo fato de se exigir o cumprimento de uma obrigação acessória meramente formal, como a emissão de nota fiscal de ressarcimento, consoante alegado.

O descumprimento da legislação de regência não pode ser considerado como simples inobservância das obrigações acessórias, pois estas devem ser estritamente acatadas, na medida em que são determinantes para o controle fiscal.

A importância da obrigação acessória tem o mesmo peso da obrigação principal.

O próprio Código Tributário Nacional – CTN, ao tratar de ambas as obrigações no art. 113, deixa claro a importância do cumprimento das obrigações acessórias. Examine-se:

CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

(Grifou-se).

Portanto, não se trata da simples inobservância do requisito formal de emissão de documento fiscal pelo Contribuinte substituído que pode ser saneado mediante uma conta aritmética, no sentido de que a operação de devolução anula a operação de remessa.

Não se pode perder de vista que a legislação impõe os 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.

Referidos procedimentos são normas fundamentais à aferição, pelo Fisco, do fato ocorrido não sendo meras obrigações acessórias burocráticas ou formais. Segue decisão judicial que denota a importância da obrigação acessória. 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)

(...)

(GRIFOU-SE)

As declarações emitidas pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias de que não efetuaram o aproveitamento do crédito e de que não pleitearão restituição do ICMS/ST juntadas pela Impugnante às fls. 432/439 e fls. 997/1.000 não tem o condão de modificar o feito fiscal.

Até mesmo pelo simples fato de que, tais declarações não vinculam a atuação do declarante, nem tampouco inibem ou impedem o exercício de seu direito relativo aos créditos em comento.

A Planilha Demonstrativa de fls. 441/446 e os documentos fiscais de fls. 516/994 somente vem corroborar a exigência fiscal na medida em que confirmam documentalmente que as mercadorias com ICMS/ST retido e somado ao valor total da nota fiscal ingressou nos estabelecimentos mineiros que posteriormente as enviaram para a Impugnante.

O Fisco mineiro reconhece, prestigia e respeita o princípio da não cumulatividade, tanto assim que o tema crédito do tributo é tratado de maneira específica pela legislação tributária no RICMS/02.

A restituição do ICMS, por sua vez, recebeu um capítulo próprio no RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747/08, que é o Capítulo III do citado regulamento.

E a restituição do ICMS “retido por substituição tributária” tem tratamento exclusivo no Anexo XV do RICMS/02, ao teor do art. 22 e seguintes do dispositivo regulamentar que restaram inobservados pela Autuada.

Salienta-se, por oportuno, a contradição observada entre os argumentos suscitados pela própria Impugnante, quando em um ponto requer pela declaração de nulidade do lançamento pelo suposto descumprimento de um ato meramente formal, e noutro giro, busca legitimar sua conduta irregular, ainda que em descumprimento de ato formal, ao argumento de que se trataria de formalidade injustificada.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelecem a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, da Lei nº 6.763/75, exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à multa prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao apropriar créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária, ocorre o inadimplemento pela Contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, pugna a Impugnante pela aplicação da teoria da absorção da penalidade.

Melhor sorte não lhe assiste, neste específico ponto, haja vista a mais absoluta desvinculação das penalidades consideradas, possuindo até mesmo natureza jurídica distinta, questão já analisada no lançamento em exame.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Mayra Tenório Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Ivana Maria de Almeida e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2020.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator**

CCMG