

Acórdão: 24.150/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002307697-89
Impugnação: 40.010153905-60
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda
IE: 062080064.04-61
Proc. S. Passivo: Ana Carolina de Oliveira Martins/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária), mais especificamente no campo 14 (ICMS devolução de mercadorias). Infração caracterizada. Corretas 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. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, a título de substituição tributária, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2021, oriundos de devoluções de mercadorias, lançados irregularmente no Campo 14 da GIA/ST, em desacordo ao previsto nos arts. 22 a 24 e 27 todos da Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93.

Exige-se 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 19/41, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- argui a improcedência do Auto de Infração – (AI) uma vez que possui o direito constitucional à restituição do valor do ICMS/ST, haja vista que o fato gerador presumido não se realizou;

- registra que se ocorreu a não observância de algum procedimento formal relativo à restituição, tal fato poderia ser passível de penalidade formal, mas não de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigência do imposto ou glosa do “crédito” que nem mesmo é crédito, sob pena de enriquecimento ilícito do erário mineiro;

- salienta que a exigência fiscal, advinda de suposto creditamento indevido de ICMS/ST, não tem natureza de “créditos fiscais”, tratando-se de indébito gerado por devoluções de mercadorias cujo ICMS/ST já havia sido recolhido antecipadamente pela Impugnante (substituta), tendo ela realizado a restituição do tributo diretamente em sua escrita fiscal eletrônica, na forma de crédito;

- ressalta que a restituição do ICMS/ST, na forma de aproveitamento diretamente na escrita fiscal da empresa, de créditos oriundos das notas fiscais (NFs) de devoluções de mercadorias emitidas pelos destinatários estaria correta para o ressarcimento de valores pagos indevidamente sobre operações que não tiveram fatos geradores presumidos concretizados;

- destaca que a Nota Fiscal nº 1.809.928, objeto do lançamento relativo ao mês de fevereiro de 2021, não amparou nenhuma circulação de mercadoria destinada a Minas Gerais, uma vez que após a ciência da inutilização do referido documento fiscal, a Impugnante realizou o seu cancelamento, em 09/03/21, e refaturou o veículo com a emissão da Nota Fiscal nº 1.810.098, emitida no dia 26/03/21, em favor do estado de São Paulo;

- defende que o lançamento de fevereiro de 2021 não pode subsistir, uma vez que não houve operação com o veículo destinada ao estado de Minas Gerais, portanto, não há que se falar em recolhimento a menor de ICMS/ST a ser cobrado no período;

- salienta que em relação ao período de janeiro e março de 2021, tem direito de proceder ao ressarcimento dos valores de ICMS/ST recolhidos, relativos às operações de venda que não se efetivaram em razão da devolução das mercadorias pelos destinatários, conforme § 7º do art. 150 da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- entende que o descumprimento dos arts. 22 a 24 e 27 todos do Anexo XV, do RICMS/02, não lhe tira o direito de se ressarcir do valor do ICMS retido por substituição tributária;

- cita decisão do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro para corroborar seus argumentos;

- sustenta que o procedimento adotado pela empresa estaria em conformidade com o art. 150, § 7º da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- informa que imposto foi retido e recolhido pela empresa, substituta tributária, ao estado de Minas Gerais;

- assevera que caso a venda ao destinatário localizado em Minas Gerais não se concretizar, como no caso em que a mercadoria foi devolvida pelos destinatários à Autuada, o contribuinte substituto faz *jus* à restituição de valores recolhidos por substituição tributária;

- enfatiza que a CR/88 assegura que a restituição seja imediata e preferencial;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- observa que se a restituição do imposto pago por antecipação não for imediata e preferencial, o Fisco mineiro promoverá uma indevida elevação no encargo tributário em descompasso com sua capacidade contributiva;

- destaca que para que a restituição seja imediata e preferencial, deve ser aceito o creditamento na conta gráfica da empresa;

- ressalta que o Auto de Infração foi lavrado em razão de a Impugnante não ter cumprido os requisitos exigidos pela legislação fiscal para proceder ao ressarcimento do ICMS devido por substituição tributária;

- defende que as exigências previstas nos arts 22 a 24 e 27 da Parte I do Anexo XV do RICMS/02, são obrigações acessórias;

- esclarece que se a obrigação principal foi satisfeita independentemente da obrigação acessória, não há motivos para punir a Autuada com a glosa dos créditos e multa;

- destaca que o Fisco reconhece que a obrigação principal foi satisfeita pela Impugnante e que é direito dela promover o ressarcimento do ICMS recolhido por substituição tributária quando o fato gerador não se concretiza;

- entende que o descumprimento dos requisitos previstos nos arts. 22 a 24 e 27 todos da Parte I do Anexo XV do RICMS/02 não causou prejuízo ao Erário Estadual, tendo sido colocados, à disposição do Fisco outros documentos fiscais capazes de suprir as exigências previstas na legislação;

- argumenta que ao se exigir o crédito de ICMS/ST aproveitado, bem como a multa de 100% (cem por cento), a Fiscalização não agiu de forma vinculada, não podendo ser mantida tal exigência, também diante da violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN;

- assevera que as penalidades aplicadas se referem à mesma hipótese fática e que a manutenção delas em concomitância fere os princípios da tipicidade e do “*bis in idem*”;

- cita e transcreve o art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional;

- pontua que o § 1º do art. 53, da Lei nº 6.763/75, admite a aplicação cumulativa de penalidades apenas nas hipóteses de descumprimento de obrigação formal e principal, que não é o caso dos autos;

-expõe que a autuação da forma que está infringe o princípio da tipicidade cerrada;

- assevera que as penalidades de natureza tributária devem guardar relação direta de causalidade com a infração apurada;

- entende que a conduta da empresa não está vedada porque atende ao princípio da não-cumulatividade.

- requer o cancelamento do Auto de Infração ou subsidiariamente a exclusão das multas ou ao menos o cancelamento da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 83/99, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, a título de substituição tributária, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2021, oriundos de devoluções de mercadorias, lançados irregularmente no Campo 14 da GIA/ST, em desacordo ao previsto nos arts. 22 a 24 e 27 todos da Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se 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.

O direito constitucional à recuperação do crédito nas operações de devoluções de mercadorias pelos estabelecimentos adquirentes, é previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional, confira-se:

CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Por sua vez, a legislação tributária de Minas Gerais que rege a matéria assim dispõe:

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 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. ().

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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. (Grifou-se).

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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)". (Grifou-se).

Art. 36. Os valores do imposto retido por substituição tributária serão declarados ao Fisco:

(...)

II - tratando-se de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação, relativamente às operações realizadas com contribuinte situado neste Estado:

(...)

b) por meio da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), relativamente às operações efetuadas no período, até o dia 10 (dez) do mês subsequente. (Grifou-se).

Havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV (retrotranscrito) e art. 66, § 10 ambos do RICMS/02:

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, nos termos dos incisos I e II do caput do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, o contribuinte, quando for o caso, poderá se creditar do imposto relativo à operação própria, desde que observado o disposto no art. 25 da Parte 1 do Anexo XV, caso em que os lançamentos realizados não implicam o reconhecimento da legitimidade dos créditos.

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

"§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

Existe procedimento legal para essa espécie de apropriação de crédito denominada ressarcimento, na impossibilidade de ocorrência do fato gerador presumido dentro de Minas Gerais. Porém, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário mineiro, no limite do tributo retido na nota fiscal de venda.

O procedimento legal para a restituição na modalidade do ressarcimento não foi adotado pela Impugnante.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que é ele quem suporta o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderia pleiteá-la junto ao seu estado.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte (no caso, o substituído mineiro) terá que emitir nota fiscal exclusiva para esse fim, 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.

Ressalte-se que o contribuinte substituto, ao receber devolução de mercadorias de seus clientes mineiros, somente poderia abater o valor do imposto retido a título de substituição tributária, correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, se tivesse de posse da nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro, emitida exclusivamente para esse fim, em nome deste estabelecimento fornecedor.

Cumprir 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 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O contribuinte substituto eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal de ressarcimento, autorizada/visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais, no Campo 15 da GIA ST (ICMS de Ressarcimentos).

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, assim como constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais, não restam dúvidas quanto à infringência à legislação tributária mineira, uma vez que a Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos decorrentes de operações de devolução.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não existe qualquer lesão ao direito constitucional do contribuinte de se apropriar de crédito de fato gerador que não se realizou. O que ocorre, no presente caso, é que os créditos não pertenciam à Autuada.

É fato que a Impugnante, por ocasião da apropriação do crédito tributário, utilizou-se de documentação fiscal em desacordo com os preceitos de atos normativos, deixando de percorrer os caminhos previstos no RICMS/02 para sacramentar a situação das mercadorias devolvidas.

No caso específico da Nota Fiscal nº 1.810.928 de 28/01/21, lançada no campo 14 da GIA-ST de fevereiro de 2021 e objeto da presente autuação, a Impugnante informa que o documento foi cancelado em 09/03/21 e junta aos autos o anexo 'Doc. 02', contendo print de telas de seu lançamento no SPED FISCAL com detalhes da nota fiscal eletrônica (NF-e) da autuação (registros C100/C190 e inutilização do documento fiscal).

Inclui também o DANFE referente à nota fiscal de venda da mercadoria endereçada a contribuinte situado no estado de São Paulo (NF-e nº 001.810.098 datada de 26/03/21).

Entretanto, não apresenta, para análise fiscal mais detalhada, o documento inicial emitido para Minas Gerais que ensejou o embate neste processo, NF-e nº 1.809.928, de 28/01/21, no formato XML ou mesmo em DANFE da mesma forma que providenciou para a nota fiscal emitida para São Paulo.

A NF-e foi instituída pelo Ajuste SINIEF nº 07/05 em reunião conjunta do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – e Receita Federal do Brasil.

O cancelamento de uma NF-e, cujo uso tenha sido previamente autorizado pelo Fisco, é possível desde que não tenha ainda ocorrido o fato gerador, ou seja, em regra, ainda não tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento. O prazo máximo para cancelamento de uma NF-e é de 24 (vinte e quatro) horas a partir da autorização de uso.

Para cada evento da NF-e há um código de status diferenciado.

Em pesquisa ao Portal Nacional da nota fiscal eletrônica (NF-e), encontra-se a NF-e nº 1.809.928 com status de "inutilização de numeração homologada". O evento 102 significa que foi realizada a emissão de um registro de inutilização para a numeração do documento e ocorre quando uma faixa de numeração foi inutilizada com sucesso.

Ou a NF-e é cancelada, status 101 e existindo na escrituração fiscal do contribuinte, ou é inutilizada, status 102 e não existindo no ordenamento jurídico.

Veja-se, ainda, que a Impugnante não apresentou provas concretas do efetivo pagamento deste ICMS/ST, nem as exigências contidas no art. 166 do CTN.

Mesmo se a Autuada comprovasse o pagamento do ICMS/ST não teria direito ao ressarcimento, porque o crédito tributário é do contribuinte substituído tributário que arcou com o ônus financeiro da operação, e não do substituto tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Impugnante apropriou-se indevidamente de créditos tributários alheios.

No tocante às demais notas fiscais que serviram de suporte para apropriação dos créditos tributários relativos aos períodos autuados, ou seja, aquelas lançadas nas GIA(s) de janeiro a março de 2021 com o argumento de que a Impugnante tem o direito de proceder a recuperação do crédito, o Fisco concorda, pois estas foram lançadas pautadas na legislação tributária brasileira.

Quanto as notas fiscais irregulares, estornou-se os créditos fiscais de ICMS/ST referentes às devoluções de mercadorias efetuadas pelos destinatários localizados no estado de Minas Gerais posto que o procedimento adotado foi aplicado de forma irregular conforme disposto na legislação tributária mineira.

Para esclarecimento, o visto eletrônico para nota fiscal de ressarcimento de devolução de veículos novos foi revogado desde 20/06/20, conforme disposto no Decreto nº 47.986, de 19 de junho de 2020.

A nota fiscal da devolução de mercadorias por parte do destinatário original, ainda que a referida nota apresente as informações relativas ao ICMS/ST, emitida no CFOP 6.411, não se presta para amparar de maneira regular o aproveitamento do crédito pelo substituto tributário.

O procedimento adotado pelo Contribuinte na apropriação de créditos tributários da forma pretendida se encontra muito longe de atender o princípio da não cumulatividade, já que são créditos de terceiros, dos substituídos tributários, que devolveram mercadorias no já referido CFOP 6.411 e, ainda que haja destaques do ICMS/ST, não está autorizada tal apropriação.

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

Na situação presente, onde ocorre efetivamente a entrega da mercadoria ao destinatário, ocorrendo a devolução posterior, por meio de nota fiscal de saída (natureza da operação: devolução de compras sujeita ao regime de substituição tributária - CFOP: 6.411) emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, este não autoriza o aproveitamento do crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico para o aproveitamento.

A Impugnante cita a seu favor acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro sobre a mesma matéria onde os conselheiros, em sede de Recurso, reconhecem o direito ao crédito do ICMS e fundamentam a decisão observando que: *“o mero descumprimento do procedimento administrativo para o aproveitamento de créditos não enseja a sua glosa, mas tão somente, se for o caso, a exigência de multa formal”*.

Pertinente registrar, que o Acórdão nº 23.072/18/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais CCMG, em decisão acerca da mesma matéria, conforme excertos infra transcritos, assim decide:

NESTE CASO O ÔNUS FINANCEIRO FOI TRANSFERIDO AO DESTINATÁRIO (SOMADO AO VALOR DA NOTA FISCAL) A DESPEITO DA INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR". A QUESTÃO É ESSA!!! QUEM ASSUME O ÔNUS FINANCEIRO É O DETENTOR DO CRÉDITO E NESTE CASO E EM OUTROS É O DESTINATÁRIO ORIGINAL DAS MERCADORIAS.

Prosseguindo no raciocínio, completa:

ASSIM SENDO, VERIFICA-SE QUE O ESTORNO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS ÀS MERCADORIAS RECEBIDAS E DEVOLVIDAS PELOS DESTINATÁRIOS MINEIROS, OBJETO DA AUTUAÇÃO, OCORREU POR DESCUMPRIMENTO AOS ARTIGOS 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 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Ainda o referido Acórdão, textualiza:

COMO SE VERÁ ADIANTE, OS ARTIGOS 22 A 24 E 27 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 AUTORIZAM A RESTITUIÇÃO APENAS AOS DESTINATÁRIOS DAS MERCADORIAS, QUE PODERÁ ADOTAR UMA DAS SEGUINTE 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.

Mas não encerra análise, acrescenta ainda em sua Douta Decisão:

ADEMAIS, NO CASO DA RESTITUIÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO JUNTO AO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, O ARTIGO 27 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 DETERMINA QUE A NOTA FISCAL DE RESSARCIMENTO EMITIDA PELO SUBSTITUÍDO DEVE SER APRESENTADA A DELEGACIA FISCAL DA CIRCUNSCRIÇÃO, PARA QUE SEJA AUTORIZADA A RESTITUIÇÃO, O QUE NÃO FOI OBSERVADO NO CASO EM TELA.

Prosseguindo na análise do mérito que é parte integrante da decisão assevera:

POR SE TRATAR DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENTRE MINAS GERAIS E SÃO PAULO, SIGNATÁRIOS DE PROTOCOLO RELATIVAMENTE ÀS MERCADORIAS OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO, HÁ QUE SE OBSERVAR O CONVÊNIO ICMS Nº 81/93,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESPECIALMENTE SUA CLÁUSULA TERCEIRA, A QUAL PREVÊ O RESSARCIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO A POSSIBILIDADE DE QUE CADA ESTADO POSSA DISPOR SOBRE O MODO DE RESSARCIMENTO DESTAS OPERAÇÕES.

Diante dos excertos supra transcritos, tem-se a convicção de que a Autuada se utilizou de procedimento irregular para a apropriação de créditos tributários na situação bem pontuada pela Fiscalização, demonstrado de forma cristalina e incontestável a infringência elencada no relatório fiscal integrante do Auto de Infração.

Ainda referente ao retrocitado acórdão, o relator menciona, em um dos parágrafos, que a matéria que estava em análise no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, já havia sido apreciada com a aprovação das exigências fiscais, enumerando os Acórdãos 22.161/16/2º; 22.160/16/2ª; 22.187/16/1ª; 22.192/16/1ª; 21.347/17/2ª; 22.503/17/1ª; 22.476/17/3ª e 22.922/18/1ª, todos julgados procedentes em decisão unânime.

Na mesma linha, segue a Consulta de Contribuintes nº 135/15, conforme excerto infra reproduzido:

Consulta de Contribuintes nº 135/15.

Nas operações envolvendo devolução de mercadorias adquirida em operação interestadual, cujo o imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pelo remetente em decorrência de Convênio ou Protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá o 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 artigo 23, parte 1 do anexo XV e § 10 do artigo 66, todos do RICMS/02, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido.

Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação por meio de uma das modalidades previstas na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02: ressarcimento (art. 27); abatimento (art. 28) e creditamento (art. 29).

Com o Decreto nº 47.986 de 19/06/20 (efeitos a partir de 20/06/20), entre outras mudanças, a nota fiscal do ressarcimento será emitida por veículo devolvido e com a indicação da chave de acesso da NF-e relativa à devolução, no campo chave de acesso da NF-e referenciada, não sendo exigido visto eletrônico do Fisco para esta nota fiscal eletrônica (NF-e) de ressarcimento.

Ao contrário do explanado pela Impugnante, também não há qualquer ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Constatada a infração à lei, corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (por descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS/ST), prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei

6.763/1975, e Multa Isolada (por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária), capitulada no art. 55, inciso XXVI, da mesma Lei.

Quem classifica a penalidade tratada no art. 55, inciso XXVI como de obrigação acessória é a lei.

Não houve violação, mas cumprimento da legislação tributária por parte do Fisco, conforme art. 89, *caput* e incisos, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A decisão de apropriação de créditos indevidos é prestação positiva, que influenciará no quanto a pagar, não deixando de ser de caráter formal e se enquadra na definição do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), examine-se:

CTN

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

(...)

§ 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.

Também não está correto o argumento da Impugnante de que a Multa Isolada (art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75) decorre também do descumprimento de obrigação principal, pois não decorre da obrigação de pagar, mas da obrigação de fazer ou não fazer.

O descumprimento da legislação pertinente não significa apenas descumprimento de mera obrigação acessória, mas de ato que acarreta a impossibilidade de adequada fiscalização e identificação dos créditos válidos a serem aproveitados por quem de direito.

Quanto às reproduções de textos de autores que tratam da matéria em discussão, como o princípio da tipicidade cerrada e outros temas semelhantes, não se vislumbra, no Auto de Infração, qualquer ofensa a tais princípios.

Veja-se a definição dos §§1º e 2º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que estabelece que as multas podem ser aplicadas cumulativamente quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

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

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi 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, ementada 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)(GRIFOU-SE)

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

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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;

(...)

Por fim, a situação pontuada na decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo atina para o inadimplemento do tributo e da conseqüente inscrição na dívida ativa, não encontrando respaldo nas tipicidades pontuadas neste processo, pois são diferentes.

Não há no estado de Minas Gerais a previsão de aplicação da penalidade no caso analisado naquele tribunal.

Diante da inobservância dos 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 do ressarcimento do ICMS/ST, em razão da sistemática específica aplicada ao regime da substituição tributária.

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 eventuais irregularidades.

O Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. A infringência cometida e a penalidade aplicada encontram-se legalmente embasadas e os requisitos formais e materiais previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08) foram observados.

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 pelo Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado, outro entendimento não há senão pela procedência do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Ana Carolina de Oliveira Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernanda Paixão Sales Bianco (Revisora) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 23 de junho de 2022.

Paula Prado Veiga de Pinho
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CS/D