

Acórdão: 24.371/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002266640-72
Impugnação: 40.010153825-67
Impugnante: General Motors do Brasil Ltda
IE: 522612236.03-36
Proc. S. Passivo: ESTELA RIGGIO/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Constatação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos dos art. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação de que o contribuinte, estabelecido no estado do São Paulo e inscrito como substituto tributário no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, efetuou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos dos art. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e cláusula terceira do Convênio ICMS nº~81/93, no período de fevereiro de 2017 a novembro de 2021.

Está sendo exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro, conforme art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 23/41, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 138/153.

A Câmara de Julgamento determina a realização de Diligência de págs. 158, que resulta reformulação do lançamento às págs. 171/172.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 205/227.

A Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 230/240.

DECISÃO

Conforme acima relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que o contribuinte, estabelecido no estado do São Paulo e inscrito como substituto tributário no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, efetuou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos dos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, no período de fevereiro de 2017 a novembro de 2021.

Está sendo exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro, conforme art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

No caso dos autos, diferentemente das operações referentes às mercadorias não entregue ao destinatário, as mercadorias saíram do estabelecimento da Impugnante e deram entrada no estabelecimento do destinatário mineiro. Em momento posterior, porém, foram devolvidas ao remetente, com a emissão de outra nota fiscal de devolução, ficando evidente a circulação das mercadorias, as quais, juridicamente, deram entrada no estabelecimento destinatário, com a ocorrência do fato gerador do imposto.

Sendo assim, o lançamento fiscal decorre da constatação de que houve a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da Autuada, substituta tributária, apropriar-se indevidamente de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22, 23, 24 e 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02 e na Cláusula Terceira, do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os Estados e o Distrito Federal, estabelece normas a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

A Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93 prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada Estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento dessas operações, como se segue:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

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

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

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

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

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

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

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

A mesma previsão existe no Convênio nº 52/17, na cláusula décima sexta, caput e em seus parágrafos, com especial atenção ao § 1º. E não foi diferente com a vigência posterior do Convênio ICMS nº 142/18, que revogou o Convênio nº 52/17.

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.

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

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

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

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

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

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

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

Efeitos de 1º/01/2016 a 23/04/2020 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

“§ 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.”

§ 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.

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

(...)

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. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte deverá emitir NF-e de ajuste, sem destaque do imposto, fazendo constar: I - no campo Natureza da Operação: Ressarcimento de ICMS/ST;

II - no campo CFOP: o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

III - no quadro Destinatário: os dados do sujeito passivo por substituição;

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 destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM;

V - nos campos Valor Total dos Produtos e Valor Total da Nota: o valor do ressarcimento e o valor total;

VI - no campo Informações Complementares:

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.

§ 1º - O contribuinte deverá solicitar, por correio eletrônico, à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento, visto eletrônico do Fisco, que será gerado mediante evento na NF-e e poderá ser consultado no Portal Estadual da NF-e.

§ 2º - O documento fiscal de que trata este artigo, após o visto eletrônico do Fisco, será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda

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.”

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:

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

Efeitos de 1º/03/2019 a 19/06/2020 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 47.547, de 05/12/2018:

“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.

§ 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme se depreende da legislação transcrita, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, ou seja, a não ocorrência do fato gerador presumido, é possibilitado, ao substituído, o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da Unidade Federada de destino da mercadoria (no caso, Minas Gerais), bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do inciso I, art. 23, Parte 1 do Anexo XV e § 10, art. 66, todos do RICMS/02.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-lo junto ao seu Estado.

Optando pela restituição mediante ressarcimento, junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário, o contribuinte substituto tributário, desde que esse esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS e, ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal será apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte substituído, para autorização, mediante visto na própria nota fiscal ou no respectivo DANFE e, a partir de 20/06/20, solicitar o visto eletrônico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contribuinte substituto, eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo-o do próximo recolhimento do imposto devido à Minas Gerais.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante apropriou os créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias, sem as notas fiscais de ressarcimento visadas/autorizadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido a Minas Gerais e, desta forma, infringindo a legislação tributária deste Estado e, também, o Convênio ICMS nº 81/93.

Portanto, o contribuinte substituto (no caso, a Autuada) somente poderia abater o valor do ICMS/ST devido à Minas Gerais, se tivesse de posse da nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro, o que, no entanto, não ocorreu.

A Autuada alega, em sua impugnação, *que efetuou os estornos de todos os créditos fiscais de ICMS-ST referentes as devoluções de mercadorias efetuadas pelos destinatários, em Minas Gerais, a partir de maio/2019 e que o presente lançamento não pode subsistir quanto aos períodos posteriores a essa data.*

Diante dessa afirmativa, a Câmara de Julgamento decide baixar os autos em diligência para que a Fiscalização esclareça, detalhadamente, porque entendeu não se tratar, o procedimento da Autuada, em estornos dos créditos, objeto da autuação.

A Fiscalização, após análise dos argumentos e documentos apresentados, entendeu que assiste razão à Impugnante, nos seguintes termos:

1) A Impugnante promoveu o estorno de crédito de alguns dos períodos de referência – lançando o mesmo documento fiscal em dois campos distintos em idêntico período de apuração;

2) na GIA/ST- devoluções de mercadorias, pelo lado do crédito – campo 14, ao mesmo passo que lançava pelo lado do débito, o mesmo valor no campo ICMS/ST retido.

3) na EFD: registro c100, com a apropriação do crédito da devolução da NFe respectiva e registro e220, com ajuste de apuração de outros débitos para o ICMS/ST.

Assim, acata parcialmente a impugnação, reformulando o lançamento e reabrindo vista à Autuada.

Portanto, corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Importante mencionar que a multa de revalidação foi corretamente majorada, uma vez que houve a falta de pagamento do ICMS/substituição tributária, conforme acima demonstrado, de acordo com a disposição contida no § 2º, inciso I do art. 56, que assim prevê:

Lei nº 6.763/75

Art. 56 - (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

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, inciso XXVI 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)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 171/172. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina de Oliveira Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2022.

Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora