

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.553/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002673819-46
Impugnação: 40.010155491-51
Impugnante: Kimberly-Clark Brasil Indústria e Comércio de Produtos de Higiene Ltda
IE: 062738028.06-26
Proc. S. Passivo: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli /Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR. Constatação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de transmissão de GIA/ST destinada a informar ao Fisco a apuração do imposto, consignando valores divergentes, no campo ICMS/ST retido, daqueles constantes nas notas fiscais eletrônicas emitidas. Após análise dos argumentos da Impugnante, o crédito tributário foi reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, todos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DEVOLUÇÃO IRREGULAR – NÃO COMPROVAÇÃO DO RETORNO. Constatação fiscal de 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 nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento). Após análise dos argumentos da Impugnante, o crédito tributário foi retificado pelo Fisco, o qual propôs, ainda, a exclusão das exigências relativas às Notas Fiscais eletrônicas de entrada nºs 97894, 97897 e 98225, acatadas pela Câmara. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata da constatação de que a Autuada, empresa localizada no estado de São Paulo, inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do estado de Minas Gerais, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/18 a 31/10/20, e ainda nos meses de setembro de 2021 e janeiro de 2022, em decorrência da prática das seguintes condutas irregulares:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - transmissão de GIA/ST destinada a informar ao Fisco a apuração do imposto, consignando valores divergentes, no campo ICMS/ST retido, daqueles constantes nas notas fiscais eletrônicas emitidas nos respectivos períodos, conforme detalhamento na planilha que instrui o Auto de Infração.

São exigidas a diferença de ICMS/ST retido, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, todos da Lei nº 6.763/75.

2 – 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 nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento), em razão da emissão de diversas notas fiscais de entrada com apropriação do crédito do ICMS/ST na GIA/ST, consignando como natureza da operação “Devolução de venda de mercadoria adquirida de terceiro” ou “Devolução de venda de produção do estabelecimento”.

São exigidas a diferença do ICMS/ST retido, a Multa de Revalidação capitulada do art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Foram anexados ao Auto de Infração os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000044511.28, à pág. 05;
- Termo de Intimação nº 048/2022, à pág. 06;
- Termo de Intimação nº 054/2022, à pág. 07;
- Comprovante de ciência do Termo de Intimação nº 048/2022, à pág. 08;
- Comprovante de ciência do Termo de Intimação nº 054/2022, à pág. 09;
- Comprovante de ciência do AIAF, à pág. 10;
- Relatório Fiscal, às págs. 11/14;
- Anexo 1 - Planilha com NFE 2018 saídas, à pág. 15;
- Anexo 2 - Planilha com NFE 2019 saídas, à pág. 16;
- Anexo 3 - Planilha com NFE 2020 2021 saídas, à pág. 17;
- Anexo 4 - Planilha com relação de GIA/ST 2018 a 2022, à pág. 18;
- Anexo 5 - GIA/ST com divergências, às págs. 19/30;
- Anexo 6 - Planilha com o detalhamento das notas fiscais de entrada em devolução emitidas, exercícios 2018 a 2022, à pág. 31;
- Anexo 7 - Planilha com NFE referenciadas 2018, à pág. 32;
- Anexo 8 - Planilha com NFE referenciadas 2019, à pág. 33;
- Anexo 9 - Planilha com NFE referenciadas 2020, à pág. 34;
- Anexo 10 - Planilha com NFE referenciadas 2021, à pág. 35;
- Anexo 11 - Planilha com NFE referenciadas 2022, à pág. 36;

- Anexo 12 - Planilha com o detalhamento do crédito tributário exigido, à pág. 37;

- Intimação da emissão do Auto de Infração e comprovante de ciência pela Autuada, às fls. 38/40.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador legalmente constituído, Impugnação às págs. 42/80, anexando documentos às págs. 81/639.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 645/658, refutando os argumentos da Defesa.

Em sessão realizada em 11/05/23 (pág. 661), acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 25/05/23.

Essa mesma Câmara de Julgamento, em sessão de 25/05/23 (pág. 662), delibera em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 10 (dez) dias, contados do recebimento da intimação, demonstrasse, em planilha específica, e comprovasse o transporte das mercadorias que alega terem retornado sem o efetivo recebimento por parte do destinatário, apresentando os Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE de remessa correspondentes às notas fiscais de saída para Minas Gerais, como também os DACTE de retorno referentes à prestação de serviço de transporte da volta das mercadorias ao remetente original. Em seguida, vista à Fiscalização.

Intimada da decisão às págs. 663/665, a Impugnante apresenta, em 07/06/23, sua resposta ao despacho interlocutório, às págs. 666/667, vinculando ao Anexo 28, à pág. 668, o documento denominado “Planilha com DACTEs”. Pede, ao final, extensão do prazo para cumprimento do interlocutório por mais dez dias.

O documento foi novamente juntado ao e-PTA às págs. 669/671, com geração do Anexo 29.

Em 21/06/23, pede extensão do prazo por mais cinco dias, às págs. 672/673.

Este segundo documento foi novamente juntado ao e-PTA, às págs. 675/676.

Em 27/06/23, a Defesa apresenta pedido de juntada de planilha “CTEs atualização” (Anexo 30), onde afirma constarem todos os CTEs localizados até aquela data.

A Fiscalização reformula o lançamento, às págs. 684/685.

Aberta vista, a Impugnante adita sua Impugnação, às págs. 692/716.

A Fiscalização novamente reformula o lançamento, às págs. 719/720.

Aberta vista, a Impugnante novamente adita sua Impugnação às págs. 729/755, anexando documentos, às págs. 756/954.

A Fiscalização volta a manifestar-se, às págs. 955/959.

DECISÃO

Das Preliminares

A Impugnante sustenta que o Auto de Infração foi emitido com diversas nulidades que, a seu ver, fulminam o lançamento fiscal.

Dos argumentos oferecidos pela Defesa, serão analisados aqui aqueles que têm natureza preliminar.

A Autuada alega que houve cerceamento de defesa, argumentando que o Fisco apresentou uma descrição genérica dos fatos motivadores do lançamento fiscal.

Adverte que não teria sido intimada em fase anterior à lavratura do Auto de Infração, para que pudesse apresentar as suas justificativas em relação aos fatos investigados.

Assinala que a Fiscalização *“não solicitou da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações fiscalizadas”* (pág. 53).

Conclui que o lançamento baseou-se apenas em indícios e presunções para a sua formalização.

Contudo, a razão não lhe assiste.

Quanto à alegação de “descrição genérica dos fatos motivadores”, da análise do Auto de Infração, conclui-se que este 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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Quanto à alegação de falta de intimação para apresentar justificativas, verifica-se que o Termo de Intimação nº 048/2022 (pág. 06), do qual o Contribuinte foi cientificado em 01/07/22 (pág. 08), já menciona:

Neste primeiro momento a ação fiscal terá como objeto o ICMS ST devido ao Estado de Minas Gerais e informado nas respectivas GIA/ST, eventuais deduções de ICMS irregulares a título de devoluções,

em cruzamento com as notas fiscais eletrônicas emitidas no período de 07/2017 a fevereiro/2022.

(...)

Fica o contribuinte comunicado da possibilidade de sanar as irregularidades porventura existentes mediante denúncia espontânea e comprovação do recolhimento do imposto, se for o caso, nos termos do inciso I do artigo 67 do RPTA/2008.

Mas, a segunda intimação, por meio do Termo de Intimação nº 054/2022, que tratava do encerramento da atividade exploratória, do qual o Contribuinte foi cientificado em 12/08/22, a Fiscalização foi ainda mais objetiva, informando os seguintes indícios de irregularidades tributários apurados:

1 - Divergência no ICMS ST retido e declarado nas GIA/ST em cruzamento com as Notas Fiscais eletrônicas emitidas para Minas Gerais, nos meses de julho/17 a dezembro/17, Janeiro/18, Março/18 a junho/18, Junho/19, Março/20, Junho/20, Agosto/20, Outubro/20 e Setembro/21;

2 - Dedução irregular, na GIA/ST, de ICMS vinculado com devoluções de mercadorias acobertadas com notas fiscais de entrada emitidas pela própria Kimberly, sem amparo legal.

Em ambas as intimações há referência ao fato de se tratar de apuração preliminar em ação fiscal exploratória, e ainda que o prazo para apresentação de denúncia espontânea ainda estava aberto à empresa.

Fica evidente que o Contribuinte foi devidamente informado dos procedimentos adotados pela Fiscalização na fase exploratória.

Em relação ao argumento de que o Contribuinte teria o direito de ser intimado para que pudesse apresentar as suas justificativas e documentos, observa-se que não há, na legislação tributária, dispositivo legal que imponha este comportamento ao Fisco.

Tal ausência de previsão legal, no entanto, não tolhe ou cerceia o direito de defesa do Contribuinte, tendo em vista que este deve ser plenamente exercido quando da Impugnação, como, de fato, o foi no presente caso.

A ação fiscal propriamente dita iniciou-se com a cientificação do Contribuinte, em 11/11/22 (pág. 10), quanto à emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), constante à pág. 05.

No AIAF, a Fiscalização não solicita nenhum documento no campo “Informações, documentos requisitados e prazo para sua apresentação”, esclarecendo que “as GIA/ST já foram transmitidas e serão baixadas, bem como as NFE autorizadas, não necessitando ser enviadas ao Fisco”.

Frise-se que o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que serão demonstradas na análise de mérito. E

ainda que a Impugnante exerceu plenamente seu direito de defesa, apresentando argumentos e provas, que foram devidamente avaliados pela Fiscalização, resultando em redução expressiva das exigências fiscais originais.

Rejeitam-se, pois, as preliminares arguidas.

A Impugnante pede, ainda, a conversão do feito em diligência, visando à *“apuração e a verificação da verdade fática, tendo em vista que a Impugnante procedeu ao correto recolhimento do imposto no momento das saídas das mercadorias de seu estabelecimento localizado no Estado de São Paulo em remessa aos destinatários em Minas Gerais”* (pág. 77).

As alegações sobre o pedido de diligência, assim como as demais apresentadas pela Defesa, se confundem com o próprio mérito, e assim serão tratadas neste acórdão.

Do Mérito

A autuação trata da constatação de que a Autuada, empresa localizada no estado de São Paulo, inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do estado de Minas Gerais, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/18 a 31/10/20, e ainda nos meses de setembro de 2021 e janeiro de 2022, em decorrência da prática das seguintes condutas irregulares:

1 - transmissão de GIA/ST destinada a informar ao Fisco a apuração do imposto, consignando valores divergentes, no campo ICMS/ST retido, daqueles constantes nas notas fiscais eletrônicas emitidas nos respectivos períodos, conforme detalhamento na planilha que instrui o Auto de Infração.

São exigidas a diferença de ICMS/ST retido, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, todos da Lei nº 6.763/75.

2 – 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 nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento), em razão da emissão de diversas notas fiscais de entrada com apropriação do crédito do ICMS/ST na GIA/ST, consignando como natureza da operação “Devolução de venda de mercadoria adquirida de terceiro” ou “Devolução de venda de produção do estabelecimento”.

São exigidas a diferença do ICMS/ST retido, a Multa de Revalidação capitulada do art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Da primeira irregularidade (item 3.1 à pág. 01)

A Impugnante adverte que, ao analisar o *“Demonstrativo do Crédito Tributário”*, identificou valores exigidos sem qualquer comprovação ou motivação, o que, a seu ver, caracteriza nulidade por exigência de valores estranhos à lide (pág. 54).

Afirma que o valor exigido foi calculado a partir da soma de duas hipóteses de infrações distintas, que assim constam descritas: “MAQUIAGEM DE GIA/ST” e “APROPRIAÇÃO IND. CRÉDITO DEVOLUÇÃO”.

Contudo, assinala que “o Auto de Infração foi lavrado em razão de suposto recolhimento a menor de ICMS/ST decorrente de apropriação indevida de crédito”.

Considerando esse fato, acredita ser evidente que “não há qualquer relação entre a infração imputada e a primeira situação utilizada pelo fiscal no cálculo do crédito tributário exigido”.

Acrescenta que “além de não haver vínculo com a infração, não há qualquer informação com relação à origem desses valores e, muito menos, da razão pela qual foram incluídos no cálculo realizado. E ainda mais absurda a denominação utilizada na planilha que pressupõe que a Impugnante agiu com dolo/má-fé”.

Questiona o que quis dizer a Fiscalização com a denominação “Maquiagem de GIA/ST. Pergunta, ainda, “por que não há qualquer informação nos autos que justifique a inclusão desses valores no demonstrativo?”

Considera que “tal fato apenas reforça a precariedade da autuação, que é contraditória e tendenciosa, além de ignorar, analiticamente, o teor dos documentos nos quais se baseou e na reputação incólume da Impugnante”.

Entende que o “auto de infração é nulo, tendo em vista que estão sendo exigidos valores sem qualquer indício de sua procedência e estranhos à infração imputada, além do fiscal insinuar que haveria fraude/dolo/simulação ao ser utilizada a expressão “maquiagem” para se referir a tais valores indevidos”.

Considera que “o presente lançamento viola totalmente o art. 142 do CTN, que disciplina as formalidades essenciais e intrínsecas ao lançamento, as quais devem ser observadas pela Administração Pública”.

Aduz que “nesse cenário, não restam dúvidas da nulidade da presente autuação, diante da precariedade do trabalho fiscal, do cerceamento de defesa e violação ao princípio da verdade material e, até mesmo, diante de erro de acusação”.

No entanto, não há como prosperar esta linha de argumentação.

Como já mencionado, desde o Termo de Intimação nº 054/22, a Fiscalização já deixou clara a constatação de maquiagem de GIA/ST. E, dessa forma clara e objetiva é tratado o tema no campo Relatório do Auto de Infração (item 3.1 na pág. 01), assim como no Relatório Fiscal de págs. 11/15.

A Fiscalização, em sua primeira Manifestação Fiscal, assim trata o tema:

Da simples leitura do relatório da ocorrência percebe-se que a autuada foi acusada de ter recolhido o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais a menor, em face da prática de duas condutas irregulares. A primeira (e não contestada pela autuada) refere-se ao item 1.1 do auto de infração, e diz respeito à maquiagem das GIA/ST apurada quando se compara

as notas fiscais emitidas para Minas Gerais com os valores lançados nas correspondentes GIA/ST.

De sorte que a totalização dos valores lançados nos campos “ICMS/ST retido” das notas fiscais emitidas em determinado período estão a maior quando comparados com a totalização lançada na GIA/ST do mesmo período. As diferenças estão demonstradas nas planilhas que instruem o auto de infração, com apontamento incisivo em quais meses e em que medida a ocorrência foi verificada.

De início, analisando-se as notas fiscais emitidas pela Impugnante para o estado de Minas Gerais, que se encontram nos arquivos juntados como prova e nomeados “Relação de NFE 2018 saídas” (Anexo 1), “Relação de NFE 2019 saídas” (Anexo 2) e “Relação de NFE 2020 2021 saídas” (Anexo 3), que a totalização do ICMS/ST retido, em relação aos meses de janeiro/18, março/18, abril/18, maio/18, junho/18, junho/19, março/20, junho/20, agosto/20, outubro/20 e setembro/21, quando comparados com os valores lançados nas respectivas GIA/ST (cópias juntadas como prova no arquivo nomeado como “GIAS com divergências”, no Anexo 5), resultam em diferenças em desfavor dos cofres públicos, conforme demonstrado na planilha “Demonstrativo do Crédito Tributário” (Anexo 12).

Porém, após intimada da segunda reformulação do crédito tributário, a Impugnante apresenta novos questionamentos relativos à primeira infração.

Nesse ponto, a Impugnante afirma que as exigências das diferenças que o Fisco teria apontado como “maquiagem de GIAS”, em comparação com o conjunto de notas fiscais emitidas em cada período, na verdade se referiam aos valores devidos a título de Fundo de Combate à Pobreza (FCP), retidos, nas notas fiscais, juntamente com o ICMS devido por ST e informados separados nas respectivas GIA/ST.

Com o retorno dos autos à Fiscalização, e diante das novas informações trazidas pela Impugnante, foi possível àquele efetuar a comparação das diferenças exigidas no item 1.1 do Auto de Infração com os valores efetivamente recolhidos a título de Fundo de Combate à Pobreza (FCP), que segundo a legislação mineira é denominado Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), instituído pela Lei nº 19.978/11.

Dessa comparação, a Fiscalização constatou que era procedente a argumentação da Impugnante, em relação às exigências (item 1.1 do AI) relativas aos meses de janeiro/2018, março/2018 a junho/2018, março/2020, junho/2020, agosto/2020 e outubro/2020, e parcialmente procedente em relação aos meses de junho/2019 e setembro/2021.

Em relação a esses dois últimos meses, mesmo deduzindo os valores efetivamente recolhidos a título de FCP, ainda remanesceram diferenças, como se verifica na segunda reformulação do lançamento.

Tendo havido redução do crédito tributário relativo a esta infração na segunda reformulação do lançamento, será demonstrada, de forma exemplificativa, a exigência remanescente atinente ao mês de junho/19, a qual comprova a ocorrência de maquiagem de GIA/ST, como afirma a Fiscalização na peça fiscal.

Vejam-se os dados extraídos e suas fontes:

- Valor do ICMS/ST devido a partir das NF-e emitidas: R\$ 3.361.141,93 (planilha “Relação de NFE 2019 saídas ref”);
- Valor do ICMS retido por ST: R\$ 3.351.153,45 (GIA/ST de junho/19, à pág. 25);
- Diferença ICMS/ST: R\$ 9.988,48 (planilha “Relação de NFE 2019 saídas ref”);
- Deduzido o valor recolhido a título de Fundo de Combate à Pobreza: R\$ 7.813,12 (planilha “Relação de NFE 2019 saídas ref”);
- Diferença apurada: R\$ 2.175,36 (planilha “Relação de NFE 2019 saídas ref”).

Resta, portanto, comprovada a primeira irregularidade relativa aos meses de junho/2019 e setembro/2021.

Da segunda irregularidade (item 3.2 à pág. 01)

A Impugnante aponta *“confusão por parte da autoridade autuante, que inclusive se contradiz em seu relatório. Isso porque, ao realizarmos uma leitura das justificativas apresentadas, podemos verificar que o autuante inicia afirmando que a Impugnante agiu em desacordo com o art. 20 do Anexo V do RICMS/MG ao emitir notas fiscais de entrada no momento do retorno de mercadorias enquanto, supostamente, deveriam ter sido emitidas notas fiscais de devolução pelo destinatário”* (pág. 49).

Aduz que a Fiscalização, *“em seguida, reconhece que poderia se tratar de retorno de mercadoria não entregue, mas encontra outra justificativa, sem qualquer relação com a anterior, para imputar a mesma infração e lavrar o auto de infração. Isto é, num segundo momento, mesmo após identificar a real natureza das operações analisadas, o autuante afasta a necessidade de emissão de nota fiscal de devolução pelo destinatário, no entanto, buscando manter a exigência, afirma que as notas fiscais de entrada emitidas pela Impugnante não respeitaram o prazo de validade previsto no art. 78, I, da Parte Geral do RICMS/MG (que, inclusive, não dispõe sobre o prazo para tanto)”*.

Questiona a real motivação da lavratura do Auto de Infração, alegando, ainda, que *“a utilização da presunção como meio de prova é ilegal e constitui cerceamento do direito de defesa e exercício do contraditório, além de evidenciar e comprovar a ausência de motivação para afirmar que houve conduta irregular pela Impugnante, sem oportunizar ao contribuinte a possibilidade de esclarecer os fatos”*.

Considera que a acusação feita pela Fiscalização *“valeu-se de premissa totalmente equivocada por desconsiderar a situação concreta em que se enquadravam as notas fiscais autuadas, acusando-a sem qualquer motivação ou fundamentação legal”*.

Entretanto, as notas fiscais de retorno emitidas pela Impugnante citam os CFOPs 2201 e 2202 que tratam de “devolução de venda de produção do estabelecimento” e de “devolução de venda de mercadoria adquirida de terceiro”.

Como exemplo, cita-se o DANFE nº 82.878, à pág. 221, trazido aos autos pela própria Defesa.

Por essa razão, a Fiscalização descreveu a irregularidade, no campo “Relatório do Auto de Infração, à pág. 01, da seguinte forma:

3.2 A autuada emitiu diversas notas fiscais de entrada com apropriação de crédito de ICMS/ST na GIA/ST, consignando como natureza da operação "Devolução de venda de mercadoria adquirida de terceiro" ou "Devolução de venda de produção do estabelecimento" (...).

Observa-se que apesar de ter emitido notas fiscais de "Devolução de venda de mercadoria adquirida de terceiro" e "Devolução de venda de produção do estabelecimento", cujos CFOPs são 2201 e 2202, é a Impugnante quem se socorre de outra explicação para tentar justificar seu comportamento.

No Relatório do Auto de Infração consta, ainda, a observação da Fiscalização de que a conduta da Autuada se deu “*sem amparo em nenhum inciso do Art. 20 do Anexo V do RICMS/02 de Minas Gerais, tampouco tem previsão no Art. 136 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, conforme detalhado na planilha "Entradas em devolução própria", anexa ao auto de infração*”.

De fato, a conduta da Autuada de emitir notas fiscais de devolução, no presente caso, não encontra respaldo na redação do referido art. 20 do Anexo V do RICMS/02.

No Relatório, a Fiscalização esclarece que:

Como é cediço, a nota fiscal de devolução deve ser emitida pela empresa destinatária (que tenha recebido a mercadoria). A não permissão para a emissão de nota fiscal de entrada para acobertar devoluções visa coibir a dupla dedução do ICMS: uma no cálculo da retenção que é feita na nota fiscal originária (referenciada) e outra pelo remetente, mediante registro e dedução do ICMS/ST da nota fiscal de entrada (devolução) na GIA/ST.

E talvez já prevendo futuro argumento a ser manuseado pela Autuada, a Fiscalização acrescenta que:

Ainda que se alegue tratem-se, as referidas devoluções, de operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, também por este ângulo a apropriação/dedução do ICMS/ST está em desacordo com a legislação tributária, visto que não foi cumprido o requisito previsto no Artigo 78, inciso I, da Parte Geral do RICMS/02, vigente à época dos fatos,

uma vez que as notas fiscais de entrada em devolução foram emitidas diversos dias, meses até, após o prazo de validade da nota fiscal referenciada.

E é como procede a Impugnante, ao alegar que as notas fiscais de entradas por ela emitidas (com CFOP 2201 e 2202) decorrem, na verdade, de operações que não ocorreram, pois, segundo diz, as mercadorias não foram entregues aos destinatários em razão de recusa no recebimento, retornando à Impugnante sem adentrar no estabelecimento destinatário, motivo pelo qual não foram emitidas notas fiscais de devolução, pois não se trata de devolução.

A Defesa ressalta que as operações de retorno de mercadorias não entregues são distintas das operações de devolução de mercadoria, o que gera obrigações tributárias acessórias também distintas.

Assinala que *“será considerada como uma operação de devolução quando a mercadoria for entregue ao destinatário, e, por qualquer motivo, é devolvida ao fornecedor. Neste caso, a nota fiscal de devolução será emitida pelo próprio destinatário, sendo aplicada a mesma tributação usada na nota original, proporcional a quantidade devolvida”*.

Aduz que *“por outro lado, o retorno de mercadoria não entregue, é algo que nem sequer foi entregue ao destinatário, como por exemplo, quando o transportador não localiza o destinatário; ou o destinatário se nega a receber a mercadoria por alguma irregularidade encontrada; ou, ainda, nos casos de extravio da mercadoria por roubo ou furto. Nestes casos não fica configurada a entrada da mercadoria no estoque do destinatário, não havendo emissão de nota de devolução pelo destinatário, de modo que a mercadoria retorna com a mesma nota fiscal de saída, sendo emitida nota de retorno pela remetente quando a mercadoria reingressa em seu estabelecimento”*.

Reafirma que as notas fiscais foram emitidas em razão do retorno das mercadorias sem que elas tivessem ingressado no estoque do destinatário, e que a emissão das notas fiscais de retorno observou o disposto no art. 78, inciso I, e o § 8º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, dentro do prazo de validade previsto para a nota fiscal referenciada.

Cita, como exemplo, a Nota Fiscal referenciada nº 896798, de 14/12/17, e sua respectiva Nota Fiscal de retorno nº 78468, de 09/01/18.

Alega que a emissão da nota fiscal supracitada observou o prazo de validade tratado no art. 58, inciso V, e § 1º, c/c art. 67, ambos do Anexo V do RICMS/02, concluindo que teria o prazo de 30 dias para concluir a operação de entrega.

Aduz que o seu procedimento encontra amparo no próprio entendimento da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, citando como supedâneo a Consulta de Contribuinte nº 026/2022.

Entende que *“a acusação não merece prosperar, pois a Impugnante observou todos os procedimentos previstos na legislação estadual, emitindo a nota*

fiscal de entrada com todas as informações corretamente registradas em razão do retorno pela não entrega das mercadorias aos destinatários, de modo que não existe qualquer aproveitamento de crédito indevido, em virtude da não ocorrência do fato gerador presumido, pois os valores a título de ICMS/ST foram devidamente recolhidos na saída das mercadorias”.

Enfatiza que “*na hipótese de ser recusado à Impugnante o direito aos créditos de ICMS nestas operações de retorno de mercadoria não entregue, estará caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado, que arrecadará valores decorrentes de uma hipótese tributária que não foi concretamente realizada, pois não restou verificada a materialidade prevista para incidência do imposto ora exigido”.*

Discorre sobre a normatização do ICMS, citando a CF/88 e dispositivos infraconstitucionais. Aborda conceitos como: competência tributária, incidência do ICMS, circulação jurídica, substituição tributária.

Volta a afirmar que, no presente caso, “*não se trata de devolução de mercadorias, mas de retorno de mercadorias não entregues aos destinatários, situação na qual deve ser emitida nota fiscal de entrada no reingresso no estabelecimento remetente, isto é, da Impugnante”.*

Ressalta que, no Auto de Infração, foram autuadas notas fiscais de retorno regularmente emitidas, sendo, portanto, exigido ICMS/ST de operações que sequer ocorreram, vez que não configurada a circulação de mercadorias prevista pela legislação anteriormente mencionada, pois não houve a entrega das mercadorias para os clientes contidos como destinatários nos documentos fiscais de venda.

Anexa cópias de Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico (DACTE) fornecidos pela transportadora (Doc. 04), por amostragem, referentes às notas fiscais que retornaram ao estabelecimento da Impugnante após o não recebimento das mercadorias.

Apresenta cópia de DANFE de sua emissão que, no seu entender, legitimariam o creditamento do ICMS/ST deduzido na GIA/ST correspondente.

Entende que “*seja por não encontrar o destinatário, ou quando a mercadoria chega ao estabelecimento, mas é verificada alguma irregularidade e não a recebe, ou ainda nas situações em que há o extravio da carga, em todas essas hipóteses não ocorreu a circulação das mercadorias, não havendo incidência de ICMS e ICMS/ST”.*

Acrescenta que “*pelos notas fiscais de venda, ao contrário do que aduz a fiscalização, verifica-se que a saída foi regularmente escriturada, constando inclusive no livro fiscal, sendo apurados e pagos todos os tributos incidentes sobre tais notas fiscais. Tal como pode ser verificado no Relatório de Apuração de ICMS apresentado pelo autuante”.*

Conclui que “*como demonstrado, não houve a efetiva entrega das mercadorias aos clientes destinatários elencados nas notas fiscais, ocorrendo o retorno das mercadorias, de modo que, conforme prevê a legislação vigente, foram emitidas as*

notas fiscais de entrada correspondentes às respectivas notas de saídas, creditando-se do imposto anteriormente destacado na saída”.

Cita que, em atendimento à legislação que regula o procedimento de retorno, a Impugnante seguiu corretamente as orientações, quais sejam: (i) emissão da nota fiscal de entrada; (ii) com referência à nota fiscal que acobertou o transporte de mercadorias (saída) – indicação do número, da série, da data de emissão e do valor do documento original; e (iii) dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada.

Afirma não restar dúvidas de que (i) foram emitidas todas as notas fiscais de entrada no retorno das mercadorias, como pode ser verificado inclusive na planilha elaborada e anexa ao Auto de Infração. Já com relação à (ii) referência à nota fiscal de saída, assinala que *“a menção aos dados identificados no documento original consta expressamente no campo de “Informações Complementares” e “Documentos Fiscais Referenciados” das notas fiscais de entrada”.*

Quanto ao terceiro ponto, de que a emissão deve ser feita dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada, aponta que *“todas as notas foram emitidas apenas alguns dias após o retorno das mercadorias ao estabelecimento da Impugnante localizado no Estado de São Paulo, sendo registradas dentro do prazo previsto na legislação estadual e razoável para tanto”.*

Quanto ao direito ao crédito de ICMS, a Impugnante entende que *“a possibilidade de crédito se dá em virtude da reintegração dessa mercadoria ao estoque, ensejando posteriormente uma nova saída com débito do imposto, não havendo que se falar na ocorrência da suposta infração imputada. Pois, comprovada a realização de operação fiscal em conformidade com o que prevê o regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais”.*

Adverte que, como visto, não houve o recebimento das mercadorias pelos destinatários, de modo que não caracteriza a hipótese de incidência do imposto, mediante a inoccorrência da circulação jurídica das mercadorias.

Enfatiza que *“nos momentos em que a Impugnante recebeu as mercadorias em retorno, por não terem sido entregues aos destinatários, passou a ter o direito de creditar-se do ICMS, uma vez que sofreu a tributação no momento da saída original da mercadoria, ou seja, teve débito do imposto, como pode ser verificado pelos documentos que comprovam a apuração e respectivos pagamentos nos períodos autuados (Doc. 06)”.*

Considera que *“pensar de forma diferente seria admitir a incidência de imposto sobre um fato gerador que não ocorreu na realidade, um mero evento presumido que não foi consumado, e está devidamente desconstituído pelas provas apresentadas aos autos pela Recorrente. Por conseguinte, haveria o enriquecimento ilícito pelo Estado, pois estaria tributando operação que efetivamente não ocorreu, e, posteriormente, caso ocorresse posterior venda dessas mercadorias, incidiria novamente a tributação”.*

E, para comprovar que as mercadorias não foram recebidas pelos destinatários e que não se creditaram do ICMS relativo a essas operações, a

Impugnante anexa aos autos as declarações assinadas pelos adquirentes no verso das notas fiscais (Doc. 07), citando, em especial, as Notas Fiscais nº 79299 e 79301.

Considera que *“por estar amplamente demonstrado que a Impugnante cumpriu todos os requisitos previstos da legislação, o AIIM lavrado não pode subsistir, pois, no momento da remessa das mercadorias, a Impugnante procedeu como recolhimento do ICMS/ST e demais tributos devidos, e, ao receber em retorno mercadorias que não foram entregues aos destinatários, a Impugnante emitiu a nota fiscal pela entrada das mercadorias em seu estabelecimento, fazendo jus ao crédito correspondente ao valor anteriormente recolhido, vez que as operações presumidas não ocorreram”*.

E aduz que *“caso assim não se entenda, deve, ao menos, ser oportunizado à Impugnante a possibilidade de apresentação de pedido de restituição de indébito tributário para que seja restituída do valor de ICMS recolhido a título de substituição tributária relativo à saída da mercadoria que posteriormente retornou ao seu estabelecimento”*.

Em resposta à Impugnação, a Fiscalização assim se manifesta sobre o tema (págs. 645/658):

1.2 - A autuada emitiu diversas notas fiscais de entrada com apropriação do crédito do ICMS/ST na GIA/ST, consignando como natureza da operação “Devolução de venda de mercadoria adquirida de terceiro” ou “Devolução de venda de produção do estabelecimento”, sem amparo em nenhum inciso do Art. 20 do Anexo V do Regulamento do ICMS/02 de Minas Gerais, tampouco tem previsão no Art. 136 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, conforme detalhado na planilha “Entradas em Devolução própria”, anexa ao auto de infração. Como é cediço, a nota fiscal de devolução deve ser emitida pela empresa destinatária (que tenha recebido a mercadoria). A não permissão para a emissão de nota fiscal de entrada para acobertar devoluções visa coibir a dupla dedução do ICMS: uma no cálculo da retenção que é feita na nota fiscal originária (referenciada) e outra pelo remetente, mediante registro e dedução do ICMS/ST da nota fiscal de entrada (devolução) na GIA/ST.

Ainda que se alegue tratem-se, as referidas devoluções, de operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, também por este ângulo a apropriação/dedução do ICMS/ST está em desacordo com a legislação tributária, visto que não foi cumprido o requisito previsto no Artigo 78, inciso I, da Parte Geral do RICMS/02, vigente à época dos fatos, uma vez que as notas fiscais de entrada em devolução foram emitidas diversos dias, meses até, após o prazo de validade da nota fiscal referenciada. Exige-se o

ICMS indevidamente apropriado, que resultou em recolhimento a menor de ICMS/ST devido no respectivo período, acrescido da multa de revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, nos termos do Art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei 6.763/75, mais Multa isolada de 50% sobre o ICMS apropriado indevidamente, nos termos do Artigo 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75.

Como já relatado, a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, então, em sessão de 25/05/23, delibera em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante demonstre, em planilha específica, e comprove o transporte das mercadorias que alega terem retornado sem o efetivo recebimento por parte do destinatário, apresentando os Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE de remessa correspondentes às notas fiscais de saída para Minas Gerais, como também os DACTE de retorno referentes à prestação de serviço de transporte da volta das mercadorias ao remetente original.

Intimada da decisão às págs. 663/665, a Impugnante apresenta sua resposta ao despacho interlocutório, às págs. 666/670, tendo vinculado ao Anexo 29, às págs. 671, o documento denominado “Planilha com DACTEs”.

Esclarece que *“buscando colaborar com os julgadores administrativos, a Peticionária não poupou esforços para, no exíguo prazo de 10 (dez) dias, levantar todos os DACTEs relacionados às notas fiscais de entrada emitidas pela Peticionária, em decorrência do retorno de mercadorias não entregues a destinatários mineiros”*.

Assinala que *“de um total de 801 DACTEs envolvidos, a Peticionária conseguiu levantar a informação de 752 (93,88%), faltando apenas 49 (6,12%) dos documentos envolvidos, conforme planilha anexa à presente petição (Doc. 01)”*.

Cita que *“como a planilha que baseou a autuação considera as operações autuadas por item, e não por documento fiscal, a Peticionária esclarece que os 49 DACTEs ainda não levantados se referem a 342 itens, que correspondem apenas a 11,85% dos 2.885 itens envolvidos”*.

Às fls. 678, a Impugnante junta planilha com todos os CTes localizados, em relação às notas fiscais de retorno objeto do Auto de Infração. Vinculada ao Anexo 30, à pág. 679, consta planilha denominada “CTEs atualização”.

Da primeira reformulação do lançamento

A análise desses documentos pela Fiscalização resulta na reformulação do crédito tributário de págs. 684/685.

No Termo de Reformulação do Lançamento, a Fiscalização esclarece que a Impugnante apresentou planilha eletrônica com informação do número da chave do respectivo CT-e de retorno, o que possibilitou ao Fisco sua consulta no Portal Nacional do CT-e, para confirmação das alegações trazidas pela Defesa.

Esclarece que não foram acatados os CT-e 139620, 139927, 307222, 307225, 307220, 307218, 366549 e 367722, cujas chaves estão apontadas na planilha trazida pela Impugnante (em atendimento ao Despacho Interlocutório), pois se referem

à operação original de remessa da mercadoria para Minas Gerais, e não de retorno como alega a Impugnante.

Não foram, ainda, acatados os CT-e 228127, 232048 e 227660, cujas chaves foram apontadas na planilha trazida pela Impugnante, uma vez que não existem no Portal Nacional do CT-e (Chave Inválida).

Também foram mantidas as exigências em relação aos retornos emitidos fora do prazo de validade da nota fiscal referenciada e não comprovados com CT-e de retorno (a Impugnante informou na sua planilha como “Em Andamento”).

O acatamento parcial da Impugnação após a apresentação de informações dos CT-e de retorno (em atendimento a Despacho Interlocutório) levou a uma redução de R\$ 2.048.870,20 (dois milhões, quarenta e oito mil oitocentos e setenta reais e vinte centavos) no valor do crédito tributário lançado, composta de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100% s/ ICMS/ST) e Multa Isolada, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do “Extinção do Crédito Tributário”, à pág. 680/681.

Assim, remanesceu no Auto de Infração um crédito tributário total de R\$ 319.430,78 (trezentos e dezenove mil quatrocentos e trinta reais e setenta e oito centavos), que pode ser visualizado de forma detalhada no novo Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT), em valores originais às págs. 682/683.

A Fiscalização vincula ao Anexo 31, à pág. 686, a planilha denominada “Retorno comprovado com CTE”. No Anexo 32, à pág. 687, consta a planilha “CTE retorno complementação”.

Constam, ainda, nos Anexos 33 e 34, respectivamente, os arquivos “Itens remanescentes” e “Detalhamento CT remanescente” (págs. 689/690).

Comunicada da reformulação, a Impugnante apresenta aditamento à Impugnação de págs. 692/716, onde apresenta, como argumentos novos, os que seguem:

A Impugnante se manifesta, à pág. 697, sobre a acusação de que teria indicado em GIA valor de ICMS/ST menor do que o total da soma dos valores indicados como retido nas notas fiscais eletrônicas.

Afirma que *“ainda utilizando o mês de janeiro de 2018 como exemplo, se os nobres julgadores analisarem a GIA com atenção, perceberão que a suposta diferença de R\$ 7.261,63 se refere exatamente ao montante de ICMS-ST direcionado ao Fundo de Combate à Pobreza”*.

Considera que a acusação de existência de supostas diferenças entre o valor declarado e o retido não deve prosperar, pois *“o valor total de ICMS-ST retido no mês de janeiro de 2018 no montante de R\$ 3.166.103,47 foi integralmente declarado em GIA, nos campos “ICMS Retido por ST” (R\$ 3.158.841,84) e “Valor do ICMS-ST Fundo de Combate à Pobreza” (R\$ 7.261,63)”*.

Ressalta que o mesmo ocorre em todos os demais meses objeto de autuação.

Conclui que “*não existiu infração de lançamento de ICMS-ST em GIA em valor menor do que o retido em nota fiscal eletrônica, razão pela qual os valores exigidos em relação ao item 3.1. do Auto de Infração devem ser cancelados*”.

Quanto às operações de retorno da mercadoria ao estabelecimento da Impugnante, esta entende que resiste apenas a controvérsia sobre o suposto descumprimento do prazo de validade da nota fiscal para emissão da nota de retorno.

Menciona o art. 66, inciso I do Anexo V do RICMS/02, que estabelece a manutenção do prazo de validade da nota fiscal enquanto a mercadoria estiver em posse de transportadora.

Enfatiza que “*mais de 90% da autuação inicial foi cancelada em decorrência da apresentação dos CT-e que demonstram a suspensão do prazo de validade das notas fiscais*”.

Para demonstrar que as glosas remanescentes também não possuem respaldo legal, a Impugnante apresenta os CT-e que localizou até o momento em relação às notas fiscais que baseiam a reformulação do lançamento (Doc. 01).

Reitera argumentos já apresentados na Impugnação. Ao final, pede pela improcedência do lançamento.

Da segunda reformulação do lançamento

Após análise dos argumentos apresentados pela Defesa, a Fiscalização promove uma segunda reformulação do crédito tributário, às págs. 719/720.

Como já mencionado, foram acatados os recolhimentos efetuados a título de Fundo de Combate à Pobreza (FCP), o que acarretou a extinção integral das exigências em relação aos meses de janeiro/2018, março/2018 a junho/2018, março/2020, junho/2020, agosto/2020 e outubro/2020, e a extinção parcial das exigências em relação aos meses de junho/2019 e setembro/2021.

Em relação a esses dois últimos meses, mesmo deduzindo os valores efetivamente recolhidos a título de FCP ainda remanesceram diferenças quando se compara a somatória dos valores retidos nas notas fiscais eletrônicas a título de ICMS/ST com os valores declarados nas respectivas GIA/ST.

Quanto às exigências remanescentes relativas à segunda irregularidade (item 3.2 à pág. 01), a Impugnante não trouxe aos autos os documentos (DACTE) requisitados no Despacho Interlocutório, sequer informou sua chave, apenas insistiu nos mesmos argumentos já ofertados na primeira Impugnação, razão pela qual as exigências remanescentes, em relação a este ponto, estão sendo mantidas integralmente, a saber:

Não foram acatados os CT-e 139620, 139927, 307222, 307225, 307220, 307218, 366549 e 367722, cujas chaves estão apontadas na planilha trazida pela Impugnante (em atendimento ao Despacho Interlocutório), pois se referem à operação original de remessa da mercadoria para Minas Gerais, E NÃO DE RETORNO COMO ALEGA A IMPUGNANTE;

Não foram acatados os CT-e 228127, 232048 e 227660, cujas chaves foram apontadas na planilha trazida pela Impugnante, uma vez que não existem no Portal Nacional do CT-e (Chave Inválida);

Também foram mantidas as exigências em relação aos retornos emitidos fora do prazo de validade da nota fiscal referenciada e não comprovados com CT-e de retorno (a Impugnante informou na sua planilha como “Em Andamento”).

O acatamento parcial deste aditamento da impugnação levou a uma redução de R\$ 136.530,43 (cento e trinta e seis mil quinhentos e trinta reais e quarenta e três centavos) no valor do crédito tributário, composta de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100% s/ ICMS/ST) e Multa Isolada, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do “Extinção do Crédito Tributário”, às fls. 717.

Assim, remanesceu no Auto de Infração um crédito tributário total de R\$ 182.900,35 (cento e oitenta e dois mil, novecentos reais e trinta e cinco centavos), que pode ser visualizado de forma detalhada no novo Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT), em valores originais, à pág. 718.

Intimada da segunda reformulação, a Impugnante apresenta novo aditamento à Impugnação, às págs. 729/755, mencionando como argumentos novos os seguintes:

Cita que *“dentre os CT-es que não foram acatados, estão os CT-e 228127, 232048 e 227660, em relação aos quais a Fiscalização alega que as chaves de acesso indicadas pela Impugnante não seriam válidas”* (pág. 737).

Aduz que *“a Impugnante verificou que realmente houve erro de digitação nas chaves de acesso anteriormente indicadas e aproveita a presente oportunidade para apresentar as chaves de acesso corretas”*.

Sobre as demais glosas remanescentes, entende a Impugnante que *“elas também não possuem respaldo legal”*, e apresenta os CT-e que localizou até o momento em relação às notas fiscais que baseiam a reformulação do lançamento (Doc. 01).

Além dos CT-es, a Impugnante esclarece que *“localizou os relatórios de recebimento - devolução emitidos no momento em que a transportadora devolve os produtos que não puderam ser entregues”*. Entende que *“tais documentos seriam capazes de demonstrar até qual data as mercadorias ficaram em posse da transportadora (Doc. 02)”*.

Traz como exemplo o relato de que no dia 02/05/19, a Transportadora Rodominas devolveu 65 tipos de produtos. Dentre os itens devolvidos está o produto 30226747 – Lenços umedecidos neve toque da seda 24x48 dermacare. Esse produto é o objeto da Nota Fiscal de remessa nº 077773 e de devolução nº 88876, objeto da presente autuação.

Enfatiza que *“a nota de retorno foi emitida no dia seguinte à devolução das mercadorias pela transportadora, estando dentro do prazo de validade determinado pela lei. 39. Portanto, diante do exposto, não restam dúvidas de que todos os requisitos foram devidamente observados e cumpridos pela Impugnante, que agiu corretamente ao retornar com as mercadorias não entregues sem a emissão de nota de devolução*

pelo destinatário (por não se tratar de devolução), emitindo a nota fiscal de entrada no momento do retorno das mercadorias ao seu estabelecimento”.

Passa a reiterar argumentos já apresentados na Impugnação. Conclui, pedindo pela improcedência do lançamento.

Como se observa dos argumentos e documentos apresentados pela Defesa, não há razão para a exclusão das exigências relativas ao crédito tributário que remanesceu, após a segunda reformulação do lançamento.

As exigências em relação aos CT-e 139620, 139927, 307222, 307225, 307220, 307218, 366549 e 367722 devem ser mantidas, na medida em que, como afirmado pela Fiscalização, as chaves informadas pela Impugnante se referem à operação original de remessa da mercadoria para Minas Gerais, e não de retorno como alegava.

Devem, ainda, ser mantidas as exigências em relação aos retornos emitidos fora do prazo de validade da nota fiscal referenciada e não comprovados com CT-e de retorno. Nesse ponto, a Impugnante informou na sua planilha, no campo próprio destinado a informar a “Chave” do documento para consulta, a expressão “Em Andamento” ou “Doc. Devolução”.

Quanto aos documentos anexados como prova e intitulados “Relatórios de Recebimento – Devolução”, correto o entendimento da Fiscalização que assim se manifesta:

“(…) nada mais são do que planilhas elaboradas pela própria Impugnante que não vincula as mercadorias nelas listadas com as notas fiscais de remessa, nem com as notas fiscais de entrada, nem com os Conhecimentos de Transporte de retorno (CT-e). Portanto, sem valor fiscal”.

Analisando-se a dinâmica entre as partes, verifica-se que a maior parte do lançamento relativa à apropriação indevida de crédito de ICMS/ST foi excluída pela Fiscalização, à vista dos documentos apresentados pela Defesa. As operações para as quais não houve prova de sua regularidade foram as que permaneceram.

As manifestações das partes no processo, bem como os documentos oferecidos pela Impugnante, os quais foram analisados e acatados em sua maior parte pela Fiscalização, aprimoraram o conteúdo do feito fiscal, tornando desnecessária a conversão do julgamento em diligência, como requerido pela Defesa à pág. 77.

Em relação aos CT-e 228127, 232048 e 227660, vinculados, respectivamente, com as Notas Fiscais de saída n°s 228892, 232371 e 109997, que por sua vez são vinculadas com as Notas Fiscais de entrada n°s 97894, 97897 e 98225, a Fiscalização esclarece que, após a correção do erro feita pela Impugnante na chave do documento, foi possível efetuar a sua conferência no Portal Nacional do CT-e e confirmar que se referem à prestação de serviço de transporte de retorno, razão pela qual o crédito tributário decorrente dessas notas fiscais de entrada será excluído.

Conclui sua segunda Manifestação Fiscal, à pág. 959, pedindo pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário já efetuadas pelo Fisco, e ainda para excluir as exigências relativas às Notas Fiscais de entrada n^os 97894, 97897 e 98225.

Pelas razões já apresentadas pela Fiscalização, a 1^a Câmara de Julgamento acata a proposição final da Fiscalização, para que sejam excluídas as exigências relativas às referidas notas fiscais de entrada.

Assinale-se não ser rotineiro que a Fiscalização proponha a exclusão de exigências, considerando sua competência em lançar. Porém, não há impedimento que o faça.

Do direito de crédito pleiteado pela Defesa

Como já mencionado, a Impugnante pede o reconhecimento de seu direito ao crédito apurado pela Impugnante, ou, subsidiariamente, oportunizado a restituição dos valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em razão da não realização do fato gerador presumido.

Contudo, como já esclarecido acima, o crédito tributário remanescente decorre da ausência de prova de sua regularidade, o que afasta a possibilidade de se anuir com o reconhecimento de seu direito ao crédito, ou com a restituição dos valores pagos.

Da aplicação das multas

Mesmo tendo sido a Defesa eficaz em provar a licitude da maioria das operações de retorno de mercadorias que realizou, nota-se que os argumentos e documentos apresentados por esta não foram capazes de afastar toda a exigência fiscal original.

Comprovadas as irregularidades remanescentes, correta a exigência do ICMS/ST acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c seu § 2^o, inciso I da Lei n^o 6.763/75, como abaixo transcrito:

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 §§ 9^o e 10 do art. 53.

(...)

§ 2^o **As multas serão cobradas em dobro**, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9^o 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**; (Grifou-se).

A partir da comprovação nos autos de que a Impugnante consignou, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais, correta é a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) **500 (quinhentas) UFEMGs;**

b) **50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido; (Grifou-se).**

Tendo restado caracterizada a ocorrência de apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, mostra-se devida a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

A Impugnante sustenta a “*improcedência das multas de revalidação e isolada cumulativamente exigidas da ora Impugnante, seja em razão da inexistência de infração fiscal apta à sua incidência, bem como diante de seu caráter confiscatório e seus patamares abusivos e desproporcionais*” (pág. 73).

Afirma que “*a aplicação cumulativa das multas no presente caso, ultrapassa o patamar de 150% do valor cobrado pela fiscalização, o que configura nítido caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal*”.

Entende que “*no presente caso, conforme já demonstrado, sequer há que se falar em infração fiscal, de modo, portanto, que deve ser afastada, integralmente, a imposição de multa. Mas, na remota hipótese de não ser este o entendimento desta Secretaria, mister se faz sua redução para que sejam afastadas as abusividades e o caráter confiscatório eivado no presente lançamento*”.

Cita a “a desproporcionalidade da penalidade aplicada, caracterizando seu efeito confiscatório, na proporção em que supera ao próprio valor do imposto supostamente não pago, além da dupla penalização da Impugnante sobre um mesmo fato com imputação de duas multas (100% e 50%)”.

Aduz que “um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário, não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem. Frisa-se, a coexistência jurídica das multas de revalidação e isolada não implica em qualquer ilegalidade, a patologia surge na sua efetiva cumulação”.

Cita dispositivos constitucionais e jurisprudência acerca do tema.

Conclui pela necessidade de imediato cancelamento das penalidades aplicadas de forma concomitante ou, ao menos, sua redução para adequar-se ao permissivo jurídico de dosimetria.

Contudo, não cabe razão à Defesa.

Com efeito, a Multa de Revalidação aplicada com o percentual de 100% (cem por cento) é prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Ela refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já as Multas Isoladas exigidas encontram-se capituladas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, e no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

A primeira foi exigida por “consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais”. A segunda foi exigida por “apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária”. Ambas são obrigações acessórias por decorrerem da legislação tributária e terem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, conforme disposto no § 2º do art. 113 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN).

Vê-se, portanto, que essas multas decorrem de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e as outras em função do descumprimento de obrigações acessórias.

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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 obrigações tributárias acessórias, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, e 55, inciso XXVI da mencionada lei.

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

As demais alegações da Defesa não tiveram o condão de alterar ainda mais o feito fiscal.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 684/685 e 719/720 e, ainda, para excluir as exigências relativas às Notas Fiscais eletrônicas de entrada nºs 97894, 97897 e 98225. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2023.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D