

Acórdão: 23.547/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002776247-44
Impugnação: 40.010155854-41
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda
IE: 487080064.06-88
Proc. S. Passivo: ANA CAROLINA DE OLIVEIRA MARTINS/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Contatado o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST nas devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos dos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de setembro de 2018 a maio de 2022, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST nas devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos dos arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, c/c as cláusulas terceira, quarta, décima-sexta e décima-sétima do Convênio ICMS nº 52/17 e cláusulas terceira, quarta, décima-quinta e décima-sexta do Convênio ICMS nº 142/18.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação (MR) em dobro (100% do valor da diferença do ICMS/ST devido), nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso XXVI da referida lei.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por seus procuradores legalmente constituídos, Impugnação às págs. 27/51. contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 86/105.

DECISÃO

Da Preliminar

Em sua peça impugnatória, inicialmente, a Impugnante afirma que há erro de fundamentação do lançamento e finaliza sua petição, requerendo que seja

reconhecida a total nulidade do Auto de Infração, em razão de tal erro de fundamentação da acusação fiscal, que imputa disposição legal estranha aos fatos efetivamente ocorridos.

A argumentação trazida pela Impugnante se confunde com as razões de mérito. Tais questões serão analisadas na seção a seguir.

Rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

O Auto de Infração aqui impugnado foi lavrado devido à constatação, pela Fiscalização, de que a Impugnante efetuou 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, contudo, ter atendido ao procedimento legal específico previsto nos arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

Segundo a Impugnante, o fato de não ter cumprido os requisitos exigidos pelos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, de forma alguma trouxera prejuízo ao erário público.

Reporte-se que essa discussão é frequentemente enfrentada neste Conselho de Contribuintes. Não se discute o direito constitucional à recuperação do crédito nas operações de devoluções de mercadorias, princípio este consagrado no art. 150, § 7º da Constituição Federal.

Assim como em casos passados e semelhantes, é necessário responder a uma questão crucial: a quem pertenceriam os créditos ora cobrados, ao vendedor originário ou ao comprador que está devolvendo a mercadoria? É pacífico no Direito Tributário, que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo possui a competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

O art. 166 do Código Tributário Nacional, que normatiza a restituição de tributos, é taxativo ao dizer que a restituição do tributo que comporte, 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-lo.

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.

O procedimento para obtenção da restituição fora muito bem explicado no relatório fiscal complementar que integra o presente e-PTA. Resumidamente, pode-se dizer que, para reaver o crédito, o contribuinte substituto deveria aguardar a emissão de uma nota fiscal do contribuinte substituído, no CFOP: 6.603 – ressarcimento de ICMS

retido por Substituição Tributária – e uma vez de posse desta nota fiscal é que a Impugnante poderia lançar na GIA-ST, no campo 15 do Anexo 1.

Ressalte-se que a partir de junho de 2020, com a alteração da legislação tributária, tal procedimento sofreu algumas alterações. Nesse caso, 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, com a indicação da chave de acesso da NF-e relativa à devolução no campo chave de acesso da NF-e referenciada. E terá o visto eletrônico do Fisco na NF-e emitida para o ressarcimento.

Dessa forma, resta evidente que as argumentações trazidas pela Impugnante não possuem o condão de elidir o feito fiscal. Resta evidente 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, em especial o disposto no RICMS/02 – Parte Geral:

RICMS/02 – PARTE GERAL

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação. Parágrafo único. O crédito somente será admitido após sanada a irregularidade porventura existente no documento fiscal.

E o disposto no Anexo XV:

RICMS/02 – Parte 1- ANEXO XV

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

Neste caso, as possibilidades estão expressas na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

RICMS/02 – Parte 1- ANEXO XV

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

- I - Saída para outra unidade da Federação;
- 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.

(...)

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

I -

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

III- creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

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

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

Fica evidente que o procedimento indicado pela legislação tributária para a regulamentar à restituição na modalidade do ressarcimento para hipótese em comento, é totalmente diferente do adotado pela Impugnante.

A Impugnante utilizou-se de procedimento próprio para a apropriação de créditos tributários, ficando demonstrada e incontestável a infringência elencada no relatório fiscal integrante do Auto de Infração. Esclareça-se que a nota fiscal da devolução de mercadorias por parte do destinatário original, ainda que apresente as informações relativas ao ICMS/ST, emitida no CFOP 6.411- natureza da operação “devoluções de compras”, não se presta para amparar de maneira regular o aproveitamento do crédito pelo substituto tributário.

Veja que a Impugnante buscou socorro a decisão proferida nos autos do processo nº 1.0000.20.078718-2/005, da 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de MG, que em caso semelhante fora favorável, a qual reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito do ICMS decorrentes de devolução de mercadorias, bem como manteve a nulidade das multas de revalidação e isolada (doc. de págs. 78/81).
Veja-se:

EMENTA – EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS – IDENTIFICAÇÃO DO

CONSUMIDOR – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, RELATIVAMENTE À DEVOLUÇÃO OU TROCA DE MERCADORIAS NÃO PODE SER GLOSADO, ESPECIALMENTE QUANDO HÁ NOS AUTOS CLARA DEMONSTRAÇÃO DE QUE ÀS OPERAÇÕES FORAM REALIZADAS DE FORMA REGULAR, COM A IDENTIFICAÇÃO DO ADQUIRENTE E CORRESPONDÊNCIA ENTRE O CUPOM FISCAL DE COMPRA E A NOTA FISCAL DE ENTRADA EMITIDA QUANDO DA DEVOLUÇÃO/TROCA DA MERCADORIA. DEVE SER RECONHECIDO, POIS, INSUBSISTENTE O AUTO DE INFRAÇÃO, COM O CONSEQUENTE CANCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DAQUELE ADVINDO. (AP. CÍVEL/REEX NECESSÁRIO Nº 1.0024.07.666593-4/001. RELATOR(A): DES. GERALDO AUGUSTO, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 25/03/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02.07/2013). HAVENDO APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE A MERCADORIA E OCORRENDO A SUA DEVOLUÇÃO EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, HÁ A CONFIRMAÇÃO QUE O FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO OCORREU, SENDO DIREITO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO A RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST. SENDO ASSIM, IMPÕE-SE A MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE RECONHECEU A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 01.001.194717-2, BEM COMO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA. DIANTE DO EXPOSTO, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO, EM CONSEQUÊNCIA, NOS TERMOS DOS §§2º E 11º DO ARTIGO 85 DO CPC, CONSIGNO QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DEVEM REPRESENTAR O PERCENTUAL DE 10%. CUSTAS NA FORMA DA LEI. DES. ROGÉRIO MEDEIROS RELATOR DESEMBARGADOR CARLOS LEVENHAGEN – DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A) DESA. ÁUREA BRASIL – DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A) SÚMULA: NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO. (GRIFOU-SE)

Mais uma vez, não assiste razão à Impugnante, dado que no caso em comento, ela é o sujeito passivo substituto e não substituído da obrigação tributária. Além do mais, a decisão acima se refere a devoluções realizadas por consumidores finais, pois os documentos de devolução são cupons fiscais de compra de mercadorias.

Há diversas decisões do TJMG favoráveis à Fazenda Pública. Entre elas destacam-se a de nº de nº 5164154-06.2021.8.13.0024 - órgão julgador 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte - última distribuição datada de 15/10/21 – Processo de referência de nº 5097069-03.2021.8.13.0024 – Execução Fiscal.

Destaque-se que a decisão fora justamente em sentido contrário, quando decidiu como corretas as exigências das obrigações acessórias por parte do Fisco contrariando a decisão apresentada pela Impugnante, a saber:

“VISLUMBRO QUE OS PROCEDIMENTOS ESTABELECIDOS PELO ESTADO DE MINAS GERAIS ACERCA DA COMPENSAÇÃO DO ICMS EM RAZÃO DA NA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO SÃO OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS IMPOSTAS DE FORMA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEGÍTIMA E DE OBRIGATÓRIO DE CUMPRIMENTO PELOS CONTRIBUINTES, QUE POSSUEM O DEVER LEGAL DE COLABORAR COM A FAZENDA PÚBLICA...”

Ainda sobre essa matéria, a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em recente julgamento de Recurso de Apelação já se manifestara em caso muito similar, a saber:

“EMENTA: APELAÇÕES CÍVEIS – EMBARGOS À EXECUÇÃO – ICMS-ST- DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS- PAGAMENTO A MENOR - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL-FATO GERADOR - OCORRÊNCIA - ICMS-ST - DÉBITO FISCAL DECLARADO- NÃO PAGAMENTO - CRÉDITO CONSTITUÍDO COM A DECLARAÇÃO – PROCESSO ADMINISTRATIVO - NOTIFICAÇÃO - DESNECESSIDADE – CERCEAMENTO DE DEFESA – NÃO CONFIGURADO - EXECUÇÃO FISCAL - CREDITAMENTO INDEVIDO DO ICMS-ST - INOBSERVÂNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – AUSÊNCIA DE EMISSÃO NOTAS FISCAIS É DE VISTO DA DELAGACIA FISCAL - NULIDADE DA AUTUAÇÃO - INOCORRÊNCIA - MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA – DEVIDAS – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – CRÉDITO DE FIXAÇÃO DO ART. 85, § 3º, I, II E III E § 5º DO CPC – POSSIBILIDADE – SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA . 1. A REGRA GERAL DA DECADÊNCIA, PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN, TEM APLICAÇÃO LIMITADA ÀS HIPÓTESES EM QUE NÃO HÁ PAGAMENTO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. 2. AUSENTE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NO RECOLHIMENTO, APLICA-SE O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO, EMBORA REALIZADO, SE DEU DE FORMA INDEVIDA, UMA VEZ QUE O CRÉDITO FORA RECOLHIDO A MENOR. 2. CONFORME ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL, INCLUSIVE DO C. STJ, SE O CONTRIBUINTE PROCEDE À DECLARAÇÃO DO DÉBITO, PORÉM NÃO EFETUA O PAGAMENTO, IMPÕE-SE RECONHECER QUE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SENDO DESNECESSÁRIO O PROCESSO ADMINISTRATIVO E A NOTIFICAÇÃO PESSOAL DO CONTRIBUINTE. 3.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 INCIDÊNCIAS DE ICMS/ST E AS ENVIADAS A OUTROS ESTADOS, A FIM DE QUE SE POSSA IDENTIFICAR EVENTUAL FRAUDE OU IRREGULARIDADE. 4. COMPROVADO NOS AUTOS QUE O CONTRIBUINTE , ESTABELECIDO EM OUTRA ESTADO

DA FEDERAÇÃO E INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE DE INAS GERAIS COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DE CONVÊNIO ICMS 132/92, RECOLHEU A MENOR O ICMS/ST DEVIDO ESTE ESTADO, EM RAZÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST DAS DEVOLUÇÕES MERCADORIAS SEM OBSERVAR AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NOS ARTIGO 22 A 31, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, NOTADAMENTE A EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE RESSARCIMENTO VISADA PELA DELEGACIA FISCAL, INDEVIDO O APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO, DEVENDO SER AFASTADA A TESE DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL. 5. NÃO HÁ FALAR-SE QUE A APLICAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO COM A MULTA ISOLADA IMPLICARIA BIS IN IDEM, UMA VEZ QUE POSSUEM HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA E FINALIDADES DIVERSAS, CONFORME REITERADAMENTE DECIDIDO POR ESTE EG. TRIBUNAL. 6. DEVIDA A INCIDÊNCIA DE JUROS, NOS TERMOS DO ART. 161 DO CTN, QUANDO SE VERIFICA QUE AS MULTAS NÃO FORAM PAGAS EM SUAS RESPECTIVAS DATAS DE VENCIMENTO” (TJMG – APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.21.051180-4/001, RELATOR DES AFRÂNIO VILELA, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGADO EM 26/10/2021, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/10/2021).

O posicionamento na ementa supra reporta à legislação e demonstra que não se trata apenas de obrigações acessórias, formais e burocráticas, mas de normas importantes para o controle do Fisco.

A Impugnante cita a seu favor o art. 34, § 2º, da parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, entretanto tal dispositivo é inaplicável ao presente caso, vez que as mercadorias foram efetivamente entregues aos contribuintes substituídos e estes promoveram as devoluções com a emissão de notas fiscais no CFOP 6.411, cuja natureza da operação é a de devolução de compras.

A “devolução integral” ou “retorno integral” são situações que estão regulamentada no art. 34 da Parte I do Anexo XV c/c art. 74 da Parte Geral, ambos do RICMS/02, dispositivos que não aplicam ao caso concreto que se trata de devolução de mercadorias entregues aos destinatários.

Veja-se os dispositivos citados:

RICMS/02 - Parte 1 - ANEXO XV

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

a) o documento fiscal relativo à devolução ou ao retorno, com utilização da coluna Operações com Crédito do Imposto, se for o caso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) na coluna Observações, na mesma linha do lançamento referido na alínea anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução ou ao retorno;

II - no último dia do período de apuração, os valores constantes das colunas relativas ao imposto retido e à base de cálculo serão totalizados, separadamente, por operações internas e interestaduais.

§ 1º - Tratando-se de contribuinte que utilize o sistema de processamento eletrônico de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo a que se refere a alínea "b" do inciso I do caput deste artigo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou o código "ST".

§ 2º - Em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, o valor do ICMS recolhido a título de substituição tributária relativo à saída de mercadoria que tenha retornado integralmente ao seu estabelecimento será restituído por meio de pedido de restituição de indébito tributário.

Parte Geral

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, observado o disposto no § 8º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso I nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Efeitos de 1º/02/2015 a 04/02/2020 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.687, de 26/12/2014:

"I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, somente estaria correto o procedimento adotado pela Impugnante nas situações em que ocorreu a devolução ou retorno de mercadoria que não foram entregues ao destinatário.

Destaque-se ainda, que o Acórdão nº 21.815/18/2ª, trazido aos autos pela Impugnante, ao argumento de que se trata de falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, não faz nenhum vínculo para fundamentar os procedimentos adotados pela Impugnante na referida autuação, a saber:

ACÓRDÃO: 21.815/18/2ª

EMENTA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. CONSTATADA A FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA EM VITÓRIA/ES, QUE POR FORÇA DO PROTOCOLO ICMS Nº 26/10, ESTÁ OBRIGADA A RETER E RECOLHER O ICMS/ST NA SAÍDA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO PARA CONTRIBUINTES DESTE ESTADO, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO ITEM 18, PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES 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 XXXVII, ADEQUADA NOS TERMOS DO § 2º, INCISO I DO CITADO ARTIGO, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A Impugnante reporta a seu favor o Acórdão nº 18.661. Rel Conselheiro Gustavo Kelly Alencar. In DOE de 09/11/21, extraído do Conselho de Contribuinte do Estado do Rio de Janeiro, onde destaca que a eventual falta de observância do procedimento formal, não inviabiliza o direito constitucional assegurado ao contribuinte de ressarcimento na escrita fiscal, através do creditamento dos valores pagos indevidamente em substituição.

Mais uma vez, equivoca-se a Impugnante. Ela poderia ter buscado amparo a seus argumentos no acervo de acórdãos deste CCMG, entretanto não o fez, pois não encontraria acórdãos que pudessem amparar os procedimentos adotados por ela para o creditamento do ICMS/ST.

Reitere-se, mais uma vez, que o crédito tributário ora em discussão não pertence à Autuada. Neste sentido, frise-se que não há ofensa ao § 7º do art. 150 da Constituição Federal. São reiteradas as decisões do CCMG em matéria idêntica, no sentido de invalidar os procedimentos como o adotado pela Impugnante.

Nessa mesma linha de entendimento, cita-se o Acórdão nº 24.378/23/1ª, de 02 de março de 2023, cujo sujeito passivo é estabelecimento da própria Impugnante e que trata da mesma matéria, a saber:

ACÓRDÃO Nº 24.378/23/1ª

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATOU-SE QUE A CONTRIBUINTE, ESTABELECIDO NO ESTADO DO SÃO PAULO E INSCRITA 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 CLÁUSULAS TERCEIRA, QUARTA E OITAVA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93, CLÁUSULAS TERCEIRA, QUARTA, DÉCIMA SEXTA E DÉCIMA SÉTIMA DO CONVÊNIO ICMS 52/17 E TAMBÉM, DAS CLÁUSULAS TERCEIRA, QUARTA, DÉCIMA QUINTA E DÉCIMA SEXTA DO CONVÊNIO ICMS Nº 142/18. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I DO MESMO ARTIGO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Na análise de mérito do referido acórdão, destaca-se que o ônus financeiro foi transferido ao destinatário (somado ao valor da nota fiscal) a despeito da inoperância do fato gerador. A questão determinante é que aquele que assume o ônus financeiro, esse é o detentor do crédito e neste caso concreto é o destinatário original das mercadorias.

O estorno de crédito relacionados as mercadorias recebidas e devolvidas pelos destinatários mineiros, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento aos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93 que estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária. A decisão informa ainda, que na restituição na modalidade de ressarcimento, conforme art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICSM/02, a nota fiscal emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal da circunscrição para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em tela.

Conclui-se, portanto, que a decisão trata de operações interestaduais entre Minas Gerais e São Paulo, signatários de protocolo que vincula as mercadorias objeto do Auto de Infração e que segundo a Cláusula Terceira do Convênio 81/93 prevê o ressarcimento.

Destaque-se, ainda, os Acórdãos nºs 22.161/16/2ª, 22160/16/2ª, 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, onde o relator mencionou que a matéria em análise já havia sido apreciada nos acórdãos enumerados e com aprovação das exigências fiscais.

Na mesma linha, cite-se a Consulta de Contribuintes nº 129/19, que orienta:

Consulta de Contribuintes nº 129/19

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.

Claro está que somente a substituída poderia pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, através de uma das modalidades previstas na parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

RICMS/02 - Parte 1- ANEXO XV

Ressarcimento

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 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.

Abatimento

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá NF-e em seu próprio nome.

§ 1º - A nota fiscal de que trata o caput deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST - Abatimento";

II - como CFOP, o código 1.603;

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

IV - no campo "Informações Complementares" da nota fiscal:

a expressão: "Restituição de ICMS/ST- art. 28 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS";

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

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

Creditamento

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá NF-e em seu próprio nome.

§ 1º - A nota fiscal de que trata o caput deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST - Creditamento";

II - como CFOP, o código 1.603;

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

IV - no campo "Informações Complementares" da nota fiscal:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) a expressão: "Restituição de ICMS/ST - art. 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS";

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

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

Com o advento do Decreto nº 47.986 de 19/06/20, efeitos a partir de 20/06/20, entre outras mudanças, a nota fiscal do ressarcimento passou a ser emitida com a indicação da chave de acesso da NF-e relativa à devolução no campo chave de Acesso da NF-e referenciada e visto eletrônico do Fisco na NF-e emitida para o ressarcimento.

A Impugnante transcreve parte do julgamento com Repercussão Geral do Recurso Extraordinário nº 593.849 (TEMA 201), mencionando que o tema foi pacificado pelo STF em Acórdão publicado no DJ de 31/03/17, que trata de ICMS/ST progressiva ou para frente, sendo devido a restituição do excesso, caso ocorra em relação ao ICMS/ST presumida.

No entanto, não assiste razão à Impugnante, pois a matéria tratada pelo RE nº 593.849 não tem vínculo com a constante no presente e-PTA, a saber:

RICMS/02 - Parte 1- ANEXO XV

Art. 31-C - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção.

§ 1º - Somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco.

§ 2º - Para fins de cálculo da restituição de que trata o caput, quando as notas fiscais que acobertaram as entradas das mercadorias tiverem sido emitidas por contribuintes substituídos sem a observância do disposto na alínea "a" do inciso II do caput do art. 37 desta parte, o Fisco poderá utilizar o menor valor de base de cálculo do ICMS ST informado no registro "88STITNF" ou nos campos do Grupo relativo ao Código de Situação Tributária - CST - 60 ou Código de Situação Tributária da Operação no Simples Nacional - CSOSN - 500.

§ 3º - A restituição do ICMS ST de que trata o caput também é devida ao contribuinte substituído na saída de mercadoria para outra unidade da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

federação promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte quando destinada a consumidor final não contribuinte.

A Impugnante entende como correto o crédito fiscal, alegando legitimidade dos procedimentos adotados, devendo incidir, no máximo, a aplicação de multa formal pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e não glosa dos créditos do ICMS/ST.

No entanto, mais uma vez, não assiste razão à Impugnante.

O Auto de Infração aponta com segurança todas as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se fundamentadas.

Destaca a Impugnante que no lançamento existem duas penalidades, multa de revalidação e multa isolada que se referem a mesma situação, de modo que permanecendo a manutenção, estaria ferindo o princípio da tipicidade e do “non bis in idem”.

Também não lhe assiste razão, pois a multa de revalidação e a multa isolada estão previstas em lei específica. Ressalte-se que a natureza da multa como isolada é definida em lei e o Fisco se limita a aplicar as penalidades em função da atividade vinculante, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

A Impugnante equivoca-se também ao afirmar que a penalidade amparada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, jamais poderia ser classificada como multa isolada, pois o aproveitamento de crédito indevido não está relacionado ao descumprimento da obrigação formal, reproduzindo o teor do § 2º do art. 113 do CTN, *in verbis*:

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 assiste razão à Impugnante. A apropriação de crédito contrariando as determinações legais é prestação positiva que irá influenciar o *quantum* a recolher, demonstrando o caráter formal.

O § 2º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 estabelece a aplicação cumulativa das multas quando o contribuinte deixa de cumprir obrigação tributária principal e acessórias, a saber:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se com o base:

(...)

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.

Fica demonstrado que a apropriação indevida de crédito - obrigação acessória - Multa Isolada - está prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, enquanto o pagamento a menor do ICMS/ST referente à obrigação principal incorre em Multa de Revalidação tipificada no art. 56, inciso II c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.

Além do mais, há que se evocar o disposto no art. 110 c/c inciso I, do RPTA/08, *in verbis*:

RPTA/08

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Por fim, a Impugnante busca amparo no voto proferido pela i. Conselheira Luciana Mundim de Matos Paixão, em julgamento administrativo objeto de PTA idêntico, entendendo que “justamente pelo fato de que se estar cobrando neste auto a diferença do imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada”, porém a Impugnante não menciona nem o PTA nem o nº do acórdão. A simples menção do julgamento sem identificar os documentos que o subsidiaram não tem o poder de se contrapor ou invalidar inúmeras decisões do CCMG que resultaram em admissão da procedência do lançamento, podendo tais decisões ser consultadas em acórdãos das três câmaras de julgamento.

A legislação prescreve os procedimentos necessários à verificação do direito do contribuinte à apropriação de crédito. Não se trata 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 está revestido das formalidades legais sem qualquer ofensa aos princípios constitucionais mencionados pela Impugnante, preenchendo todos os requisitos previstos nos incisos I a IX do art. 89 do RPTA, *in verbis*:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

(...)

Em vista do exposto, também não assiste razão à Impugnante quanto à alegação de que há erro de fundamentação do lançamento, o que ensejaria em nulidade do mesmo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2023.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

P