

Acórdão: 23.881/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003864038-89
Impugnação: 40.010158256-98
Impugnante: Precito Atacado Importação e Exportação Ltda
IE: 003961794.00-27
Proc. S. Passivo: MÁRCIO RODRIGO FRIZZO/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Constatou-se o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, oriundo da entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Infração caracterizada nos termos do art. 69 da Parte Geral do RICMS/02 e arts. 20, 37 e 38, do Anexo XV do mesmo diploma legal. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatou-se o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, decorrente da escrituração de saldo credor de período anterior a maior no registro E110 da EFD, no mês de maio de 2022. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA/LIVRO REGISTRO DE SAÍDA. Constatou-se a falta de registros de documentos fiscais nos livros próprios, ensejando a aplicação da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso I c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI, da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência fiscal.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA. Constatou-se que o Sujeito Passivo deixou de recolher o ICMS, tendo em vista as saídas de mercadorias acobertadas com notas fiscais por ele emitidas, sem que este tivesse

consignado a base de cálculo prevista na legislação e, por consequência, realizado o destaque do imposto devido. Exigências de ICMS, Multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar multa isolada ao limitador previsto no inciso I do § 2º da Lei nº 6.763/75, no mês de abril de 2022.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO/INTERNA. Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS/ST, relativo ao recebimento pela Autuada, estabelecida no estado de Minas Gerais, de mercadorias listadas nos Capítulos 2 (Bebidas Alcoólicas), 3 (Cervejas, Chopes, Refrigerantes, Águas), 4 (Cigarros) e 17 (Produtos Alimentícios), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e Capítulo 3 da Parte 2 Anexo VII do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23). Infração caracterizada nos termos dos arts. 14 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e art. 16 da Parte 1 do Anexo VII (vigente a partir de 01/07/23). Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas nos incisos I, II e IV do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências de ICMS/ST, relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD. Constatada a entrega em desacordo com a legislação, de arquivos eletrônicos referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias, relativos à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais, conforme previsão nos arts. 44, 50, 51 e 52, do Anexo VII do RICMS/02 (vigente até 30/07/23) e arts. 2º, 8º, 9º e 10º da Parte 2 do Anexo V do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23). Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de maio de 2022 a junho de 2023, decorrente de:

a) aproveitamento integral do crédito de ICMS relativos a aquisições de mercadorias com alíquota superior a 7% (sete por cento), cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(café e farinha de trigo), em desacordo com o disposto no item 20.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, conforme planilha Anexo 6 (itens 1 e 2);

b) aproveitamento indevido de créditos de ICMS na escrita fiscal (Registro de Entradas), cuja apuração de créditos de ICMS se dá por substituição tributária, em conformidade com o Anexo XV, do RICMS/02, conforme planilha Anexo 6 (itens 3 a 5);

c) lançamento de valor de crédito de ICMS relativo a saldo credor do período anterior no registro E110 do Sped Fiscal, no mês de maio de 2022, a maior do que o saldo credor apurado no mês de abril de 2022, conforme planilha Anexo 10 (Registro E110 abril e maio 2022); e

Exige-se o ICMS indevidamente creditado, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

2. descumprimento de obrigação acessória devido à falta de registro de notas fiscais de entradas e de saídas nos livros da Escrituração Fiscal Digital, conforme planilha Anexo 15, no período de 01/04/21 a 31/12/23. Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75;

3. falta de destaque de base de cálculo e do ICMS devido nas notas fiscais de saídas de mercadorias, no período de 01/08/21 a 30/06/23, conforme planilha no Anexo 16. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75;

4. descumprimento de obrigação acessória em face da entrega dos arquivos mensais da Escrituração Fiscal Digital – EFD, em desacordo com a legislação tributária, no período de janeiro de 2022 a dezembro de 2023. Exige-se a Multa Isolada prevista no 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei 6.763/75;

5. falta de recolhimento do ICMS devido a título de Substituição Tributária (ICMS/ST), nos termos dos arts. 14 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e art. 16 da Parte 1 do Anexo VII (vigente a partir de 01/07/23), no período de agosto de 2021 a julho de 2022 e agosto de 2023, referente ao recebimento pela Autuada, de mercadorias listadas nos Capítulos 2, 3, 4, e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Capítulo 3 da Parte 2 Anexo VII do RICMS/23, conforme Anexo 17 do e-PTA. Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exige-se, ainda, em relação às mercadorias listadas nos Capítulos 2, 3 e 4 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, o Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 2º, incisos I, II e IV do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/08/21 30/04/22.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA. Requer a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta nos autos do presente e-PTA, refutando as alegações da Defesa. Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 8.561/8.587, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, Lei 6.763/75, relativa ao mês de abril de 2022, ao disposto no inciso do § 1º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (Ocorrência 1023.004).

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

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

Alega que, no tocante à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, o Fisco teria deixado de realizar a necessária subsunção dos fatos às normas e, por vezes, até mesmo de indicar a norma que respalda sua posição.

Aduz que, ainda que a fundamentação relatada no Relatório Fiscal Complementar (trecho transcrito) *“permita concluir acerca do motivo pelo qual a Fiscalização compreendeu a tomada de créditos viabilizada pela Impugnante como incorreta, é nítido o fato de que esta mesma fundamentação termina por ser, data venia, genérica – genérica ao ponto de prejudicar a defesa desta Impugnante”*.

Sustenta que a fundamentação se limita em destacar que, em algum lugar do Anexo XV do RICMS/02, haveria uma norma que, aplicável ao presente caso, colocaria em ilegalidade a forma como foi realizada a tomada de crédito pela Impugnante.

Afirma que a Fiscalização somente indica a existência de uma ilegalidade, sem explicar ou, ao menos, evidenciar o dispositivo legal que assim determina, e que, ao assim proceder, infringe o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, que dispõe como sendo de incumbência exclusiva da administração tributária, no ato de lançamento, a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador.

Destaca, citando o art. 92 do RPTA, que a legislação estadual assegura a higidez das peças fiscais em casos em que verificada a existência de incorreções. Contudo, tais incorreções não comprometem a peça fiscal tão somente nos casos em que nela constem *elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida*. E que, não há como falar em segurança quanto à infração sem que a Fisco informe a norma que retrata tal infração.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

Verifica-se da leitura do Relatório Fiscal que o Fisco descreve a acusação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (item b da infringência 6.1), dizendo que *“no caso dos produtos cujas legendas são “3” a “5”, a autuada lançou créditos em seu livro registro de entradas, cuja apuração do ICMS se dá por substituição tributária conforme previsto no Anexo XV, do Regulamento do ICMS de Minas Gerais - RICMS/2002, aprovado pelo decreto 43.080 de 13 de dezembro de 2002”*. E, ainda, que *“a apropriação do crédito de ICMS relativo às operações de entradas de mercadorias onde haja determinação legal de que deve ser feita por substituição tributária, não pode ser via lançamento na escrita fiscal, mas sob a forma de abatimento no cálculo de ICMS devido por substituição tributária conforme disciplinado no Anexo XV, do RICMS/2002”*.

Além do Relatório Fiscal Complementar, consta da Planilha Anexo 6 - Demonstr.cred.tributário aprapr.indev. 2022_2023 - as seguintes anotações nas legendas 3 a 5 da referida planilha: *“a apuração do ICMS do produto se dá por Substituição Tributária, cujo abatimento do crédito deve observar a forma do Anexo XV do RICMS/02. Infringências: art. 69 da Parte Geral do RICMS/02, arts. 20, 37 e 38, Anexo XV, todos do RICMS/02”*.

Ademais, tais dispositivos legais constam do campo “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração, bem como, do Relatório Fiscal Complementar.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeitam-se, pois, as prefacias arguidas.

Do Mérito

Tratam o presente PTA de diversas irregularidades as quais serão analisadas distintamente, para melhor entendimento.

Aproveitamento indevido de créditos de ICMS (irregularidades 6.1 e 6.2)

Mediante análise da Escrituração Fiscal Digital – EFD (registros C170, C190 e livros registros de entradas nos anexos 8, 9 e 12 dos autos), das Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPIs e dos documentos fiscais de entradas, o Fisco constatou que a Autuada apropriou, indevidamente, créditos de ICMS, no período de maio de 2022 a junho de 2023, decorrente de:

a) aproveitamento integral do crédito de ICMS relativos a aquisições de mercadorias com alíquota superior a 7% (sete por cento), cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo;

b) aproveitamento indevido de créditos de ICMS em sua escrita fiscal (Registro de Entradas), cuja apuração de créditos de ICMS se dá por substituição tributária; e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) lançamento de valor de crédito de ICMS relativo a saldo credor do período anterior no registro E110 do Sped Fiscal, no mês de maio de 2022, a maior do que o saldo credor apurado no mês de abril de 2022.

Em face disso, exigiu o ICMS indevidamente creditado e as multas de Revalidação e Isolada, previstas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Como a Impugnante apresentou defesa para as irregularidades acima de forma conjunta, elas assim serão tratadas a seguir.

6.1 – a - Aproveitamento indevido – saída subsequente com base de cálculo reduzida:

Conforme relatado pelo Fisco, mediante a análise da Escrituração Fiscal Digital da Autuada, constatou-se, no período de maio de 2022 a junho de 2023, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em razão de a Autuada ter apropriado integralmente o ICMS relativo às entradas de mercadorias, com alíquota superior a 7% (sete por cento), cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (café e farinha de trigo), conforme planilha Anexo 6 - Demonstr.cred.tributário aprapr.indev. 2022_2023 – itens 1 e 2.

Informa a referida planilha (legendas 1 e 2) que:

1 - café possui redução de base de cálculo prevista no item 20, do Anexo IV, RICMS/02 c/c item 17, da Parte 6, do mesmo Anexo IV, do RICMS/02. Portanto, nos termos do item 20.4, do Anexo IV, do RICMS/02, é necessária anulação do crédito que exceda 7%;

2 - farinha de trigo possui redução de base de cálculo, nos termos do item 20, do Anexo IV, do RICMS/02 c/c item 14 da Parte 6 do mesmo Anexo IV, do RICMS/02. Portanto, nos termos do item 20.4, do Anexo IV, do RICMS/2002, é necessária anulação do crédito que exceda 7%.

O crédito foi considerado indevido porque a Impugnante se apropriou do montante integral do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição interestadual das mercadorias em questão, o que contraria o disposto no subitem 20.4 do Anexo IV e no B art. 71, inciso IV do RICMS/02, bem como no art. 31, § 1º e art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo IV

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

(...)

20 Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 18 a 23, 25, 28, 29 a 34, 55 a 58, 62 e 63, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 17, 24, 26, 27, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

todos da Parte 6 deste anexo, observado o disposto nas alíneas "c" e "d":

(...)

20.4 Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente com a mercadoria beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos: (grifou-se)

a) relacionados nos itens 39 a 43, 49 a 54 e 59 da Parte 6 deste Anexo;

Lei nº 6.763/75

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

6.1 – b - Aproveitamento indevido na escrita fiscal – Mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária:

Conforme relatado pelo Fisco, o Contribuinte apropriou, em sua escrita fiscal (Registro de Entradas), créditos de ICMS cuja apuração o imposto se dá por substituição tributária, conforme previsto no Anexo XV, do RICMS/02 (itens 3 a 5 da planilha Anexo 6).

Informam as legendas 3 a 5 da referida planilha que a apuração do ICMS do produto se dá por substituição tributária, cujo abatimento do crédito deve observar a forma do Anexo XV do RICMS/02. Infringências: art. 69 da Parte Geral do RICMS/02, arts. 20, 37 e 38, Anexo XV, todos do RICMS/02.

Como já exposto nas preliminares, não tem razão a Defesa quando alega que, embora o relatório fiscal permita concluir que o motivo pelo qual a Fiscalização compreendeu a tomada de créditos como incorreta, a fundamentação legal seria genérica.

Cabe destacar que consta da base legal do Auto de Infração os dispositivos legais que regem a apuração do ICMS devido por substituição tributária, além de terem sido citados na planilha Anexo 6. Confira-se:

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.

Anexo XV

Parte 1

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, **o valor da diferença entre o imposto calculado** mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e **o devido pela operação própria do contribuinte remetente;**

(...)

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de **Operações sem Crédito do Imposto**, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST", seguida do respectivo valor;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 38. O contribuinte que tenha recebido mercadoria sujeita à substituição tributária, responsável pela apuração ou pelo recolhimento do imposto a esse título no momento da entrada da mercadoria, neste Estado ou em seu estabelecimento, observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, **de Operações sem Crédito do Imposto;** (...) (Destacou-se)

Depreende-se dos arts. 37 e 38 do Anexo XV do RICMS/02, que as notas fiscais de entrada de mercadorias cujo imposto foi retido por substituição tributária pelo remetente, devem ser escrituradas no livro registro de entradas **na coluna outras, de operações sem crédito do ICMS.**

O art. 20 do mesmo Anexo XV, do RICMS/02 também deixa claro que no cálculo do imposto a recolher por substituição tributária será deduzido o imposto devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Como bem destacado pelo Fisco, se no cálculo do valor do ICMS/ST for abatido o valor do ICMS devido pela operação própria do contribuinte remetente, e, ainda, se escriturar a nota fiscal de entrada com apropriação de crédito, haverá aproveitamento em duplicidade do imposto.

6.2 – Aproveitamento indevido – lançamento de saldo credor de período anterior a maior (Registro E110 do Sped Fiscal):

Foi constatado que a Autuada lançou valor de crédito de ICMS relativo a saldo credor do período anterior no registro E110 do Sped Fiscal, no mês de maio de 2022, a maior do que o valor apurado no mês de abril de 2022, conforme planilha Anexo 10 (Registro E110 abril e maio 2022).

Comprovam a irregularidade, além dos registros do Sped Fiscal (E110), a DAPI do mês de maio de 2022 (Anexo 11), na qual consta como valor de saldo credor do período anterior o mesmo valor lançado no Registro E110 do Sped Fiscal de maio de 2022.

Alega a Defesa que, no tocante aos créditos de ICMS indevidamente tomados pela Impugnante, que se referem ao excesso de crédito, em razão das saídas posteriores de mercadorias com redução de base de cálculo, para além da necessidade de estorno dos créditos de forma proporcional, não deve prosperar o lançamento em verso, ao passo que a manutenção de tais créditos em conta contábil não deve representar um creditamento efetivo a maior.

Aduz que “os créditos em questão, independentemente de serem tidos como hígidos e verossímeis, foram somente escriturados pela Impugnante, não utilizados, de modo que eventual lançamento de ICMS deve passar pela utilização dos créditos mantidos em conta e, caso ao cabo de tal diligência reste algum valor a pagar, este será devido”.

Informa que a Impugnante foi autuada em razão de sua escrita fiscal (PTAs nº 01.002247389-58 e 59.000086969-34), e que realizou o parcelamento dos valores

levantados pelo Fisco, conforme comprovantes ora anexados (Anexo I), o qual e encontra vigente e corretamente adimplidos por ela.

Defende que a inclusão de um determinado débito no programa de parcelamento em evidência corresponde ao pleno reconhecimento deste débito e, por derradeiro, faz com que os créditos provenientes do pagamento possam ser efetivamente aproveitados ou reconhecidos pelo contribuinte que realiza a quitação do débito. O que, no caso em discussão, implicaria em dizer que, em razão do pagamento em destaque, terminou-se por validar ao menos parte dos créditos reconhecidos pela Impugnante, o que ocorre, ainda, que se entenda pela necessidade de promoção do estorno proporcional.

Entende que a Impugnante faria jus, ao menos, ao crédito tomado na importância de 7% (sete por cento), que, via de consequência, ela teria valores de crédito tributário de ICMS hábeis a compor seu saldo credor contábil de ICMS.

Aduz que, em face do referido parcelamento dos débitos tratados nos PTAs de nºs 01.002247389-58 e 59.000086969-34, a Impugnante promoveu a retificação de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), em relação ao período de 03/2021 a 04/2022, conforme documentação juntada ao Anexo II.

Afirma que, no processo de retificação da EFD, baixando os saldos credores de ICMS reconhecidos contabilmente, tendo como razão para tanto, justamente, o reconhecimento do crédito que lhe era devido. E que a retificação levada a efeito se deu com o objetivo de reduzir os saldos credores de ICMS reconhecidos pela Impugnante, uma vez que tal saldo credor continha, anteriormente, em sua formação, valores decorrentes da falta de estorno indicada pela Fiscalização.

Destaca que, muito embora tenha sido realizado o estorno dos créditos tomados a maior, a Impugnante permaneceu mantendo em sua escrituração saldo credor de crédito de ICMS positivo.

Aduz que, nesse sentido, a EFD retificadora (transmitida em 19/04/24) correspondente ao período de 04/2022, na qual indica um saldo credor na importância de R\$ 52.594,32, conforme verificado pela própria Fiscalização.

Segue dizendo que, realizada a retificação acima, referente ao período de 04/2022, a Autuada permaneceu realizando a reapuração interna dos valores devidos a título de ICMS, em relação aos períodos seguintes. Contudo, em razão da necessidade de modificação do responsável pela contabilidade, ficou obstado o procedimento de retificação das EFDs referentes aos períodos seguintes à 04/2022, razão pela qual não foi operada a retificação atrelada ao período de 05/2022.

Argui que, na data de 27/05/24, foi surpreendida com a intimação acerca do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, qual indicou o início da fiscalização que desencadeou a lavratura do Auto de Infração ora atacado, de modo que, a partir desse momento, a espontaneidade da Impugnante terminou por ser cessada, e os procedimentos de retificação da escrita fiscal foram obstados.

Defende que, no que tange ao item 6.2, o desencontro entre os saldos credores escriturados pela Impugnante decorre exclusivamente do fato de que a

retificação foi obstaculizada, de modo que conquanto o saldo credor referente ao período de 04/2022 (R\$ 52.594,32) representa um valor com a devida exclusão dos créditos de estorno e tomados a maior, o saldo credor referente ao período de 05/2022 (R\$ 515.946,39) representa um valor constituído, justamente, por estes créditos de estorno e, outrora, tomados a maior pela Impugnante.

Aduz que, no que toca à infração delineada no item 6.1, a insubsistência de seu respectivo lançamento se justifica no fato de que, conforme comprovado pela documentação ora juntada, independentemente de ser tido como devido ou não o estorno proporcional, é certo o fato de que a Impugnante manterá **saldo credor positivo de ICMS em seu favor**.

Sustenta que *“qualquer procedimento que corresponda à cobrança de valores de crédito de ICMS deve passar, primeiro, pela compensação dos valores a serem lançados com aqueles registrados a nível de saldo credor de ICMS, registrado em conta”*, devendo o Fisco efetuar a reapuração da conta gráfica, e, se após tais diligências, restar algum valor como devido, hipótese em que o saldo credor ficará negativo, levar-se-á a efeito o lançamento de ICMS. Isso entende estaria previsto no art. 195 do RICMS/02.

Conclui que o lançamento deve ser cancelado ante a sua completa insubsistência, haja vista que, independentemente de qualquer eventual aproveitamento de créditos a maior, a Impugnante dispõe de saldo credor, o qual deveria ter sido considerado pelo Fisco para fins de lançamento tributário.

Entretanto, não cabe razão à Autuada.

Insta destacar que a Impugnante não contesta a escrituração indevida de créditos de ICMS decorrentes da ausência de estorno do crédito de ICMS, em razão da saída posterior da mercadoria com base de cálculo reduzida, em desacordo com o disposto no item 20.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nem tampouco, a escrituração de créditos de ICMS relativos às entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o disposto no art. 69 da Parte Geral do RICMS/02, e arts. 20, 37 e 38, Anexo XV, todos do RICMS/02. Ou seja, limita-se a questionar a forma de apuração desses créditos.

Os créditos de ICMS estornados pelo Fisco, relativos às aquisições de café e farinha de trigo, cujas saídas posteriores ocorreram com redução de base de cálculo, são compostos pelos créditos superiores à alíquota de 7% (sete por cento), ou seja, os créditos correspondentes a 5% (cinco por cento) da base de cálculo destacada na operação de entrada, que ocorreu à alíquota de 12% (doze por cento), como demonstrado na planilha Anexo 6.

No tocante aos valores parcelados relativos aos PTAs nºs 01.002247389-58 e 59.000086969-34, informados no Anexo 1 da Impugnação, estes não possuem qualquer relação com os créditos de ICMS ora estornados, se referindo a outras ocorrências e outros períodos de apuração.

Conforme esclarecido pelo Fisco, em sede de Manifestação Fiscal, o PTA nº 59.000086969-34 refere-se à denúncia espontânea, realizada pela Autuada, sobre a emissão de notas fiscais de consumidor eletrônicas – NFCe sem o destaque/destaque a 23.881/25/2ª

menor do ICMS devido nas operações de venda das mercadorias, irregularidade semelhante à descrita no item 6.4 do Relatório Fiscal complementar, a qual não foi impugnada.

Já o PTA nº 01.002247389-58 refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária e o ICMS/FEM (irregularidade semelhante à descrita no item 6.5 do relatório fiscal complementar anexo aos autos), no período de 03/02/21 a 31/08/21. Nesse caso, informa-se que as operações autuadas no presente e-PTA não foram contempladas no Auto de Infração nº 01.002247389-58.

Não se pode acatar o argumento da Impugnante de que o Fisco deveria considerar o saldo credor existente na conta gráfica do Contribuinte, na apuração dos valores a serem exigidos, em face do que dispõe a legislação tributária, inclusive citada pela própria defesa, qual seja, o art. 195 do RICMS/02, vigente no período autuado.

Verifica-se que o art. 195 do RICMS/02, o qual teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698/14 (vigência a partir de 01/02/15), extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal, garantindo ao contribuinte a quitação de créditos tributários com saldos credores acumulados que detiver, observadas as condições estabelecidas no referido dispositivo.

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

De acordo com o art. 195 do RICMS/02, os créditos do imposto apropriados indevidamente deverão ser estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Diferente do entendimento da Impugnante, o § 1º do referido dispositivo legal garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos

acumulados que detiver, na ocasião do pagamento do crédito tributário, constituído nos termos do caput do art. 195 e observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Por oportuno, afasta-se o pedido de realização de diligência para apuração do correto saldo credor da conta gráfica, uma vez que desnecessária para o deslinde da questão.

No tocante à ocorrência 6.2 (crédito lançado a maior), a própria Impugnante reconhece que o valor lançado como “saldo credor do período anterior” no registro E110 do Sped Fiscal, está incorreto, resultando em apropriação de crédito de ICMS a maior, no mês de maio de 2022.

A Impugnante tenta justificar a falta de substituição dos arquivos eletrônicos da EFD, a partir de maio de 2022. Entretanto, tais justificativas não são capazes de afastar a acusação fiscal.

Restou demonstrado pelo Fisco que, no mês de maio de 2022, foram indevidamente apropriados créditos de ICMS, no registro E110 do Sped Fiscal, bem como no campo 87 da DAPI de maio de 2022.

Assim sendo, corretas as exigências correspondentes ao ICMS indevidamente apropriado e a respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Correta também a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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; (...)

Falta de registro de notas fiscais em livros próprios (irregularidade 6.3)

A irregularidade refere-se à falta de escrituração de notas fiscais de entradas e saídas nos livros fiscais próprios (Anexo 15), fato que ensejou a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso I, c/c alínea “b” 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:

I - por faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, conforme definido em regulamento - 10% (dez por cento) do valor da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

a) entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro diário;

b) saída de mercadoria ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido;

(...) (Grifou-se)

Mediante a análise dos arquivos eletrônicos do Sped Fiscal, notas fiscais eletrônicas e resposta à intimação fiscal (Anexos 1 e 2 – fls. 291/292 e planilha Anexo I), foi constatada a falta de registro de notas fiscais de entradas e saídas nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas da Autuada.

Em relação às notas fiscais de entrada não escrituradas foi exigida a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação. Em relação às notas fiscais de saída foi exigida a multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação, em conformidade com o inciso I, alínea “b” do art. 55, acima transcrito.

Destaca o Fisco que as notas fiscais listadas em vermelho no Anexo 15 haviam sido escrituradas anteriormente pela Impugnante, porém a empresa substituiu os arquivos da sua Escrituração Fiscal Digital em 19/04/24, omitindo aquelas notas fiscais em sua escrituração fiscal.

Alega a Impugnante que algumas notas fiscais relacionadas na planilha Anexo 15 não foram por ela registradas em sua escrita fiscal, visto que “*as operações nela identificadas se cuidam, em verdade, de operações de devolução de produtos que foram **adquiridos** pela Impugnante. Tratam-se de operações nas quais, em verdade, os produtos sequer chegaram a ser entregues à Impugnante, razão pelas quais as notas fiscais de devolução foram emitidas pelos próprios fornecedores (...) de modo a simbolizar o retorno das mercadorias adquiridas pela Impugnante a seus respectivos fornecedores*”. Cita as notas fiscais nº 143.412, de 09/04/21 e nº 123.416, de 30/06/21.

Aduz que sequer fora promovida a efetiva entrada dos produtos em destaque, de modo que, por certo, não subsiste a necessidade de escrituração das notas fiscais que representam a devolução de produtos. Isso, entende, estaria de acordo com o disposto no art. 48 do RICMS/02.

Conclui, diante disso, que “*não há qualquer razão para que a Impugnante promovesse a escrituração das notas fiscais destacadas pela fiscalização, ao passo que tais notas não representam qualquer operação que surta efeitos contábeis ou de estoque para a Impugnante*”.

Entretanto, os fatos relatados pela Impugnante não condizem com a realidade das operações.

Insta destacar que a Impugnante equivocadamente cita o art. 48 da Parte Geral do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23, o qual corresponde ao art. 76 do RICMS/02, que trata da devolução de mercadoria por particular, produtor rural ou não contribuinte não obrigado a emissão de documento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A operação por ela relatada trata-se de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário e encontra-se regulamentado no art. 50 do RICMS/23, o qual corresponde ao art. 78 do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/23

Art. 48 O estabelecimento que receber mercadoria em razão de devolução ou troca realizada por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

(...)

§ 3º O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, observado o disposto no § 8º do art. 4º da Parte 1 do Anexo V.

Art. 50 - 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. 4º 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 EFD.

Parágrafo único - Na hipótese do caput:

(...)

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I.

RICMS/02

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.

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCR que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento;

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo.

Conforme exposto pelo Fisco, ao se analisar as informações contidas no campo “informações complementares” das referidas notas fiscais, observa-se que a NF-e nº 143412 informa que está sendo devolvida a mercadoria relativa à nota de origem nº 049586 de 08/04/21, e a NF-e nº 123416 informa que devolve a mercadoria recebida por meio da nota nº 004466783 de 30/06/21.

Verifica-se dos registros C170 do exercício de 2021 (Anexo 8 dos autos), que as notas fiscais de origem nºs 049586 e 004466783 foram escrituradas pela Impugnante. Portanto, não se pode afirmar que não se operaram efeitos contábeis nos estoques da Autuada. Portanto, se faz necessário o registro das devoluções das NF-es nºs 143.412 e 123.416, as quais documentaram as saídas das mercadorias.

Registra-se que, ao responder o Termo de Intimação Fiscal de 27/05/24 (págs. 9/12) e Anexo I (págs. 13/23), acerca das notas fiscais não escrituradas, a Impugnante reconhece que “Ao realizar a verificação das informações destacadas solicitadas, identificamos que de um total 191 chaves de acesso de saídas mencionadas, **apenas 13 não foram devidamente escrituradas** (conforme demonstrativo anexo I desta resposta), já em relação as entradas, de um total de 391 notas fiscais, há 88 notas fiscais escrituradas, **não sendo registradas pelo sistema 303 notas**”. (págs. 291 e Anexo 1 da Resposta à intimação).

Justifica a Impugnante que “estas inconsistências foram motivadas principalmente em razão de deficiências e problemas no software ERP da empresa”.

Entretanto, tais justificativas não são capazes de afastar a exigência fiscal, visto que trata-se de obrigação prevista no inciso VI do art. 16 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar; (...)

O descumprimento da obrigação de escriturar livros fiscais acarreta a aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75 acima transcrito.

Correta, portanto, a exigência fiscal.

Falta de destaque da base de cálculo e do ICMS Operação própria (Ocorrência 6.4)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se a irregularidade da falta de destaque do base de cálculo e do ICMS devido, em relação às notas fiscais relacionadas no Anexo 16 do e-PTA, no período de 01/02/21 a 30/06/23.

A Impugnante não apresentou impugnação à referida irregularidade, a qual se encontra devidamente comprovada.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso, XXXVII, c/c o inciso I do § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Entretanto, em que pese a afirmativa do Fisco que, na aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, Lei 6.763/75, foi observado o previsto no §2º, inciso I do referido art. 55, verifica-se que no mês de abril de 2022, na apuração da MI relativa à NF-e nº 000573 de 30/04/22, cuja alíquota é 7% (sete por cento), não se observou o limitador de 2 (duas) vezes o valor do imposto.

Em face disso, deve-se adequar a Multa Isolada relativa ao mês de abril de 2022 ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (Ocorrência 1023.004).

Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária (ocorrência 6.5)

Conforme relatado pelo Fisco, constatou-se que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido a título de substituição tributária (ICMS/ST), bem como, o ICMS devido em razão do adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República – ADCT (ICMS/FEM), referente às entradas de mercadorias das operações relacionadas no Anexo 17 do e-PTA.

O Contribuinte foi intimado, em 27/05/24, a comprovar o recolhimento do ICMS/ST (Anexo VI da Intimação Fiscal), tendo ele se limitado a responder que “Tendo em vista a condição de contribuinte substituído que a empresa possui e

tratando-se de produtos sujeitos à substituição tributária do ICMS, a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária é de responsabilidade do fornecedor na condição de substituto”.

Equívoca-se a Impugnante.

Conforme dispõem o art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 e art. e 15 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente ao art. 16 do Anexo VII do RICMS/23), o destinatário de mercadoria sujeita ao ICMS/ST é responsável pelo tributo quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção do imposto ou efetua-la à menor, bem como, desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

(Grifou-se).

Resta claro que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, nos casos em que o remetente, sujeito passivo substituto tributário, não efetuou a retenção do imposto, recai sobre o contribuinte substituído, destinatário, no caso, a Autuada.

Mencione-se que as mercadorias relacionadas na planilha Anexo 17 encontram-se listadas nos Capítulos 2 (Bebidas Alcoólicas), 3 (Cervejas, Chopes, Refrigerantes, Águas), 4 (Cigarros) e 17 (Produtos Alimentícios), todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e Capítulo 3 da Parte 2 Anexo VII do RICMS/23.

As entradas dessas mercadorias são oriundas de estados signatários de protocolos de ICMS: Protocolo ICMS nº 96/09 – Bebidas Alcoólicas, exceto cerveja e chopes; Protocolo ICMS nº 11/91 – Cervejas, Chopes, Refrigerantes, Águas e Outras Bebidas; Protocolo ICMS nº 28/09 – Produtos Alimentícios, e Protocolo ICMS nº 111/17 – Cigarros; as quais se aplica a responsabilidade prevista no art. 15 da Parte 1 do RICMS/02, acima transcrito, bem como de estados não signatários de Protocolo, cuja responsabilidade do destinatário decorre do disposto no art. 14 do Anexo XV citado, *in verbis*:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente. (Grifou-se).

Noutra toada, a Impugnante alega que as operações destacadas na planilha Anexo 17 são operações de transferência de mercadorias entre filiais da Impugnante, operações essas em que não incidiria o ICMS.

Destaca o posicionamento firmado quando do julgamento da ADC nº 49 e a tese consolidada no julgamento do Tema de Repercussão Geral sob nº 1.099/STF. Cita, ainda a Súmula 166 do STJ.

Aduz que “*inobstante o posicionamento formado por ambos os tribunais superiores acerca do tema, insta esclarecer que, consoante a Lei Complementar nº 204/23, em casos como o presente, considera-se como não ocorrida a hipótese fática que consiste no fato gerador de incidências do ICMS*”.

Traz aos autos Ação Declaratória sob nº 5032819-61.2021.8.13.0702, na qual a Impugnante buscou ter este direito declarado em ação judicial própria.

Por seu turno, afirma o Fisco que tal ação judicial não tem aplicação para o caso em discussão. Por oportuno, cabe trazer os fundamentos apresentados pelo Fisco expostos na Manifestação Fiscal:

Ainda, em relação ao crédito tributário descrito no item 6.5 dos autos, não procede a empresa se amparar em decisão judicial que impede a cobrança de ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da autuada, pois a exigência do ICMS devido a título de substituição tributária não é relativa à operação de transferência entre os estabelecimentos, mas relativa às operações seguintes às das transferências recebidas. Não existe qualquer decisão judicial que impeça o Estado de cobrar o imposto devido pela venda das mercadorias pela autuada e nem que este imposto seja exigido antecipadamente, por substituição tributária, antes da entrada das mercadorias em seu estabelecimento, conforme determinam os artigos 14 e 15 do Anexo XV, do RICMS/2002. (Destacou-se).

Com razão o Fisco.

Insta destacar que a cobrança do ICMS ST e ICMS/FEM ST não tem como fato gerador a operação de transferência interestadual, mas sim as operações subsequentes com as mesmas mercadorias. Não se confunde o momento da cobrança do tributo com o seu fato gerador. Veja-se o disposto no art. 6º da Lei Complementar 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Portanto, não há que se falar em inaplicabilidade do regime de substituição tributária em tais operações, argumentando com base na ADC 49 ou na Súmula 166 do STJ. Os julgados citados tratam da não incidência do ICMS sobre a operação própria na situação em que o fato gerador é a operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Fica evidente que tais julgados nada têm a ver com as operações subsequentes à transferência, que sofrem a incidência do ICMS normalmente e, portanto, podem estar sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária num momento anterior da cadeia, como previsto na legislação mineira.

No tocante às demais operações que compõem a planilha Anexo 17, a Impugnante não se manifestou.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria, conforme previsto no art. 12-A, incisos I, II e IV, da Lei nº 6.763/75 e art. 2º, incisos I, II e IV c/c art. 3º, inciso I, alínea "a", ambos do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/08/22 a 31/12/22, responsabilidade essa que se aplica também nas hipóteses de substituição tributária. Confira-se:

Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2023 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 23.521, de 27/12/2019:

"Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:"

(...)

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardentes de cana ou de melão;

II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:

"Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:"

(...)

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Entrega de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD em desacordo com a legislação tributária (Ocorrência 6.6)

A irregularidade refere-se à entrega em desacordo com a legislação, de arquivos eletrônicos relativos à emissão de documentos fiscais e à escrituração de

livros fiscais, no período de janeiro/2022 a dezembro/2023, infringindo determinações previstas nos arts. 44, 50, 51, 52 do Anexo VII do RICMS/02, vigentes até 30/06/23, correspondentes aos arts. 2º, 8º, 9º e 10º do RICMS/23, vigentes a partir de 01/07/23.

Conforme relatado pelo Fisco, mediante a análise dos arquivos da EFD, transmitidos pela Autuada ao Fisco, verificou-se vários erros, tais como:

a) no período de maio/2022 a dezembro/2023, houve escrituração de um mesmo produto com mais de um código, em desacordo com o que determina o Guia Prático da EFD, ao disciplinar os registros 0200 e C170 (capítulo III, do Guia Prático da EFD). Cita exemplos;

b) falta escrituração de produtos descritos em notas fiscais bem como a escrituração de produtos que não estão descritos em notas fiscais. Cita exemplos.

O contribuinte que é obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD), tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02 e arts. 2º, 4º, 8º e 12 da Parte 2 do Anexo V do RICMS/23, *in verbis*:

RICMS/02 – Anexo VII

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

(...)

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

Art. 54. A transmissão do arquivo digital relativo à Escrituração Fiscal Digital - EFD - será realizada, utilizando-se do programa a que se refere o art. 53 desta parte, até o dia quinze do mês subseqüente ao período de apuração.

(...)

RICMS/23 – Anexo V

Art. 2º - A EFD compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração do:

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

(...)

Art. 4º - Os contribuintes do ICMS estão obrigados à EFD.

(...)

Art. 8º - O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE/ ICMS 44/18, de 7 de agosto de 2018, para a geração do arquivo relativo à EFD, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 12 - A transmissão do arquivo digital relativo à EFD será realizada utilizando-se do programa previsto no art. 11 desta parte até o dia quinze do mês subsequente ao período de apuração. (...)

Depreende-se, da legislação transcrita, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital composto por todas as informações necessárias para a apuração do ICMS e escrituração dos livros e documentos fiscais, devendo ser apresentado nos termos dos Atos Cotepe ICMS nºs: 09/08 e 44/18 e transmitido até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao período de apuração.

Acrescenta-se que a regra posta no art. 51 do Anexo VII do RICMS/02 e art. 9º da Parte 2 do Anexo V do RICMS/23 prescreve que, para a geração desse arquivo, serão consideradas as informações relativas às saídas das mercadorias, e qualquer outra informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto.

RICMS/02 - Anexo VII

Art. 51. Para a geração do arquivo relativo a Escrituração Fiscal Digital serão consideradas as informações:

I - relativas à entrada e saída de mercadoria bem como ao serviço prestado e tomado, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

II - relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros; e

III - qualquer outra que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto.

(...)

RICMS/23

Anexo V - Parte 2

Art. 9º - Para a geração do arquivo relativo a EFD serão consideradas as informações:

I - relativas à entrada e saída de mercadoria bem como ao serviço prestado e tomado, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

II - relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;

III - qualquer outra que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto.

A Impugnante não se manifestou sobre a acusação fiscal.

Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” 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:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;

Da arguição de ilegalidade da Multa de Revalidação

Cabe destacar que a Impugnante se confunde ao se defender da aplicação da multa de revalidação dizendo que “*ante as supostas **entradas e saídas de mercadorias sem a emissão de documentação fiscal**, houve o fisco por lançar a denominada multa de revalidação*”.

Conforme verifica-se, não há nos presentes autos acusação fiscal de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentação fiscal.

A Impugnante transcreve trecho do Relatório Fiscal que trata da multa de revalidação: “*Pelas irregularidades exige-se o ICMS apropriado indevidamente (...), acrescido de multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II, da lei 6.763/75, e,*

multa isolada conforme previsão legal do art. 55, inciso XXVI, da Lei 6.763/75, sendo que na aplicação desta última foi observado o limitador previsto no §2º, inciso I, do art. 55, da Lei 6.763/75.

Aduz que “faz-se necessário destacar que tal multa encontra respaldo na regra estatuída no art. 56, II, da Lei nº 6.763/75 - para os casos de ICMS normal - e, ainda, com o acréscimo do contido no § 2º, III, do mesmo art. 56 - isto em relação ao ICMS/FEM”.

Sustenta a Impugnante que *“uma vez constatado os percentuais aplicados a título de penalidade, bem como, as normas que à respaldam, faz-se necessário destacar que, caso mantido o lançamento em espeque, tais percentuais devem ser minorados ao percentual máximo de 20%”,* visto que a multa de revalidação tem natureza de multa moratória, conforme entendimento manifestado no cernê do Parecer SAGC nº 28/2007 (Anexo III).

Contudo, não se pode acatar tal argumento.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação de 50% do valor do imposto) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada, sendo agravada por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do § 2º do mesmo artigo.

Assim, 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.

Confira-se:

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

(...)

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

(...)

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

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da
I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

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

No tocante às questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco etc.) 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, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, relativa ao mês de abril de 2022, ao disposto no inciso I do § 2º do citado artigo (Ocorrência 1023.004), nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Arthur Tomitan Richter e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha e Tarcísio Andrade Furtado.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2025.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

P