

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.109/09/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159108-98
Impugnação: 40.010124043-22
Impugnante: Dadalto S/A
IE: 277044471.09-83
Proc. S. Passivo: Lucimar de Souza Ril
Origem: DF-Governador Valadares

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto e sua compensação com as operações da Impugnante de forma contrária às determinações contidas no Regulamento do ICMS mineiro acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75. Razões de defesa insuficientes para desconstituir as exigências fiscais.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTA FISCAL – ENTRADA DE MERCADORIAS REFERENTES A TROCAS OU DEVOLUÇÕES. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais emitidas para trocas ou devoluções de mercadorias adquiridas por consumidores finais através de cupons fiscais os quais não contém de forma impressa a identificação do adquirente. Procedimento fiscal devidamente respaldado no artigo 76 do RICMS/MG. Legítimas as exigências fiscais referentes a ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS – LANÇAMENTOS INCORRETOS. Constatada divergência entre os valores escriturados no livro Registro de Saídas em confronto com os valores lançados nos mapas resumo acarretando recolhimento a menor do imposto. Exigências ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 54, inciso IX, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento sobre o recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em virtude das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de outubro de 2005 a 31 de dezembro de 2007:

a) aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) aproveitamento indevido de créditos provenientes de notas fiscais de entrada emitidas quando da devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final sem atender aos requisitos exigidos nas normas regulamentares;

c) lançamento no livro de Registro de Saída de valor diferente do apurado no mapa resumo.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei n.º 6.763/75 e das Multas Isoladas, capituladas nos artigos 54, inciso IX, e 55, inciso XXVI, da mesma Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 708/738, em síntese, aos seguintes argumentos:

- é fiel cumpridora de todas suas obrigações fiscais;
- incorre o fiscal em erro ao empregar a substituição tributária em produtos antes da vigência da legislação que as definia, bem como enquadrando-a erroneamente;
- foi aplicada a substituição tributária a produtos que não estavam, ao menos à época mencionada, enquadrados neste regime, sendo legal o creditamento pelo recebimento de mercadorias recebidas em transferência para comercialização;
- tais alusões deverão ser oportunamente demonstradas por perícia técnica;
- é suscitada a aplicação, por exemplo, do Decreto n.º 44.147/05, antes mesmo de este entrar em vigor justificando a anulação do presente Auto de Infração;
- o decreto, só começara a produzir efeitos a partir de 01/12/2005, sem, no entanto, respeitar a anterioridade nonagesimal consagrada em nossa Carta Magna;
- cite-se, por exemplo, os rádios automotivos, que, somente a partir dessa data, incluíram-se dentre os produtos sujeitos à substituição tributária, mas o Fiscal glosara os créditos, inclusive, dessas mercadorias recebidas em 2004;
- nesta mesma situação encontra-se o aproveitamento de crédito nas transferências de material de construção;
- apresenta-se indevida a glosa dos créditos em relação aos valores utilizados pelo recebimento em transferência de outro estabelecimento de sua titularidade;
- em momento algum houve qualquer dolo no sentido de burlar o Fisco;
- houve, em alguns casos, o destaque e pagamento dos produtos de forma isolada, por meio de Guia Própria (GNRE), que não pode ser desconsiderado;
- foram glosados todos os créditos aproveitados em decorrência de trocas e devolução de mercadorias, contudo tais créditos poderão sim ser utilizados;
- seu regime de vendas é realizado com o uso de “chek outs”, reconhecido e autorizado pelo Estado de Minas Gerais, impossibilitando a identificação do consumidor final, não-contribuinte;
- o crédito é embasado precipuamente na Nota Fiscal de Devolução, a qual possui todos os dados do sujeito que promoverá a devolução do produto, bem como os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dados desse produto, especificações e demais atribuições que atestam, irrefutavelmente, a devolução do mesmo, sua individualização e seu valor;

- acosta-se, conjuntamente, o Cupom Fiscal, unicamente para demonstrar o negócio jurídico que está sendo rescindido com a devolução da mercadoria;
- a interpretação desse dispositivo jamais poderá ser feita de forma literal e isolada, haja vista que ensejaria notório enriquecimento ilícito por parte do Estado;
- a Nota Fiscal de Devolução de Entrada foi completamente ignorada;
- cita decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais;
- ao não aceitar este creditamento, o Estado de Minas Gerais estará a cobrar duplamente o ICMS, isso porque sobre a nova circulação desse produto será exigido novamente o ICMS;
- questiona a aplicação prática das normas estaduais relativas a devolução de produtos adquiridos por cupom fiscal, afirmando que estas são descabidas e que não se pode restringir o direito ao crédito por parte da Impugnante;
- a norma mais basilar do direito tributário, exprime que não poderá ser exigido do contribuinte, tributo que não represente riqueza;
- a partir do momento em que não é exigida a identificação do comprador no cupom fiscal, jamais poder-se-á exigir do contribuinte eventual identificação no mesmo, para fins de apropriação de créditos;
- de setembro de 2006 a março de 2007, o sistema operacional dos “check outs” fornecido pela Microsiga - por equívoco - destacava aleatoriamente imposto na venda de produtos sob o regime de substituição tributária;
- para ajustar o valor correto a recolher, foi corrigida a base de cálculo de ICMS débito, elidindo toda e qualquer divergência que pudesse interferir no montante devido do imposto sendo o ICMS integralmente recolhido;
- tais alusões serão integralmente confirmadas por meio de perícia técnica;
- um simples erro formal no momento do destaque do imposto não poderá invalidar os recolhimentos que foram totalmente realizados. Giza-se que tais incorreções foram regularizadas antes mesmo da lavratura do Auto de Infração e do início da fiscalização, ou seja, qualquer punição seria elidida pela denúncia espontânea, nos moldes do art. 138, do Código Tributário Nacional;
- as multas aplicadas cumulativamente perfazem a valor exorbitante do crédito tributário indevidamente lançado e foram indevidamente calculadas e aplicadas;
- em todas as razões trazidas pelo servidor que firmou o presente Auto de Infração, em nenhum momento foi suscitado qualquer indício de fraude ou de prática tendente a macular ou diminuir os valores de suas obrigações tributárias;
- existe uma cominação absurda e descabida de multas isoladas e de revalidação, inclusive, em relação a créditos pagos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- passa a demonstrar seu entendimento de inaplicabilidade de cada uma das multas aplicadas;

- quanto a multa capitulada no inciso IX, do artigo 54, da Lei nº 6.763/75 sustenta que decorreu de erro do programa e que tais irregularidades foram corrigidas. Afirma, assim, existir uma nulidade formal do Auto de Infração, diante da ausência notória de motivação e fundamentação do ato administrativo;

- no que se refere a multa capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 alega que teve dificuldade de identificar exatamente de onde o fiscal retirou sua tipificação, bem como quais foram os critérios utilizados na apuração da mesma, argui-se a nulidade formal do auto de infração;

- questiona também os valores lançados no Anexo I do Auto de Infração;

- discute também a aplicação da multa de revalidação, pois sustenta não ter havido falta de pagamento ou pagamento intempestivo do imposto;

- a cominação de inúmeras espécies de penalidades revela-se amplamente descabida e imoral;

- discorre sobre o Princípio do Não-Confisco afirmando que este é um desdobramento do Princípio da Propriedade e que o processo de elaboração das penalidades fiscais está limitado por esta imposição constitucional;

- transcreve doutrina e jurisprudência a respeito do tema;

- as multas aplicadas ferem gravemente as garantias constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade e, a partir do momento em que existe uma extrapolação desses dois institutos que autorizam a exigência de multas, incorre o legislador infraconstitucional em grave afronto à Carta Magna;

- cita doutrina e jurisprudência acerca do tema;

- sustenta que o lançamento é nulo, pois desprovido de fundamentação, bem como da capitulação dos dispositivos normativos infraconstitucionais e, por conseguinte da motivação que cumprisse os requisitos inerentes a todo e qualquer ato administrativo que, em linguagem competente, autorize tal pretensão;

- a Fiscalização se limitou à alusão de que os créditos aproveitados eram indevidos e nem ao menos fundamentou o porque de tal improcedência;

- resta evidente que a presente autuação é nula por não condizer com a realidade dos fatos, não descrever correta e claramente a conduta da contribuinte e não promover o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, o cerceamento de defesa;

- cita doutrina e jurisprudência acerca da nulidade do lançamento e dos requisitos do ato administrativo;

- por ser o lançamento um ato administrativo vinculado ao princípio da reserva legal, conclui-se que a imprecisão e a falta de clareza quanto aos fatos da lide que o autorizam e o embasam nulifica, todo o procedimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- diante das inúmeras inconsistências mencionadas, indispensável se verifica a necessidade de elaboração de perícia.

Ao final, requer deferimento de prazo para a juntada de documentos complementares, a realização de prova pericial requerida e que sua julgada procedente a presente Impugnação e improcedente o Auto de Infração impugnado.

O Fisco se manifesta às fls. 845/856, contrariamente ao alegado pela defesa, em síntese, aos fundamentos que seguem resumidamente:

- o Decreto nº 43.923/2004 inseriu os materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno no rol dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária e este entrou em vigor em 1º de janeiro de 2005;

- hoje esses dispositivos encontram-se vigentes no Anexo XV, do RICMS/02;

- portanto, não tem cabimento a alegação da Autuada de que não havia a previsão de aplicação do regime de substituição tributária no período de 2005;

- as ferramentas foram inseridas no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 44.147/2005, passando a vigor a partir de 1º de dezembro de 2005;

- injustificável a afirmação de que o Decreto nº 44.147/05 foi aplicado antes de entrar em vigor, pois este decreto foi utilizado para invalidar o crédito dos produtos que entraram no rol da substituição tributária a partir de dezembro de 2005;

- não se cogita aqui a existência de recolhimento de imposto de produtos sujeitos à substituição tributária, mas sim o aproveitamento indevido de crédito;

- se o seu equipamento não tem a possibilidade de incluir os dados do consumidor, de forma a identificá-lo, o contribuinte não faz jus a qualquer crédito proveniente de devolução por não contribuinte. A Impugnante não pode se valer de uma impossibilidade sua para burlar a legislação, aproveitando de crédito inidôneo;

- o Contribuinte não parece entender a importância dos requisitos exigidos no art. 76, do RICMS/02 que são formas de garantir a idoneidade do crédito proveniente de devoluções por não-contribuinte;

- não há que se falar em crédito embasado em nota fiscal de devolução, pois ela não comprova a operação de devolução. Tal comprovação ocorre com o cupom fiscal, e para efeito de creditamento de ICMS, somente com identificação do contribuinte e demais requisitos exigidos pelo art. 76, do RICMS/02;

- a exigência do artigo 76, do RICMS/MG não é atendida em quaisquer das devoluções efetivadas pelo estabelecimento visto que, nenhum cupom fiscal anexado (quando anexado) às notas fiscais de devolução tem identificação do adquirente;

- questiona a ocorrência do erro no sistema dos *check outs* fornecido pela Microsiga alegado pela Impugnante, dizendo que o contribuinte vem se abster de sua responsabilidade para culpar o software;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no PTA encontra-se perfeitamente comprovada, através de cópia dos “Livros Registros de Saída”, “Mapa Resumo de ECF’s” e “Reduções Z” dos equipamentos ECFs, o recolhimento a menor de ICMS;

- o contribuinte praticou as condutas que justificam a aplicação da multa, tanto é que se encontra comprovada nos autos tamanha evasão fiscal;

- o PTA encontra-se totalmente embasado, trazendo as infrações cometidas, provas das mesmas e as penalidades aplicadas, todas demonstradas através de planilhas, logo, não há que se falar em nulidade de auto de infração;

- não há necessidade de qualquer perícia. Todas as penalidades encontram-se provadas nos autos e para nenhuma argumentação do Contribuinte foram apresentadas provas, portanto incabível tal solicitação.

Ao final, pede seja indeferida a Impugnação e julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, e 54, inciso IX, e 55, inciso XXVI, em face das seguintes imputações fiscais, relativas ao período de 1º de outubro de 2005 a 31 de dezembro de 2007 com recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica:

a) aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

b) aproveitamento indevido de crédito provenientes de notas fiscais de entrada emitidas quando da devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

c) lançamento no livro de Registro de Saída valor diferente do apurado no mapa resumo.

Registre-se que o Fisco se valeu da conferência de documentos fiscais e arquivos eletrônicos, transmitidos pela ora Impugnante, relativos às operações de entradas e saídas de mercadorias, para chegar às irregularidades acima elencadas.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o lançamento, como ato administrativo, estaria sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deveria observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam a competência, a finalidade, a forma, o motivo e o objeto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada, no Estado de Minas Gerais, pela Lei nº 6.763/75 e regulamentado pelo Regulamento do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

“SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
.....

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;

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 - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.
.....”

Verificando-se as normas contidas no dispositivo acima transcrito conclui-se que o presente lançamento não pode ser considerado nulo, pois condiz exatamente com a realidade dos fatos e descreve correta e claramente a conduta da Impugnante

considerada pela Fiscalização, como contrária à legislação e passível de penalização. Sendo assim, a Fiscalização promoveu o adequado embasamento legal na peça lavrada, assegurando plenamente a defesa da ora Impugnante.

Neste diapasão, o presente Processo Tributário Administrativo encontra-se totalmente embasado, trazendo as infrações cometidas, provas das mesmas e as penalidades aplicadas, todas demonstradas através de planilhas, logo não há que se falar em nulidade de Auto de Infração.

Quanto às questões suscitadas pela Defendente quanto a aplicação, por exemplo, do Decreto nº 44.147/05, antes mesmo de este entrar em vigor, fato que, em seu entendimento, justificaria a anulação do presente Auto de Infração, deve-se destacar de pronto que não houve aplicação de qualquer norma antes de sua vigência, como será demonstrado na fase de mérito.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório.

Assim, da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se, cabalmente, que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia também, ao final de sua defesa, a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida sobre a mesma matéria anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova

pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ressalta-se que o legislador estadual foi claro nos termos do artigo 142, § 1º, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, sobre o indeferimento do pedido de prova pericial quando não há apresentação de quesitos, a saber:

"Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

.....”

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, esta só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérvel por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante tão pouco cercear-lhe o direito de defesa.

Do Mérito

No que tange ao mérito propriamente dito, para facilitar a visualização da decisão, passa-se a abordar cada um dos tópicos do Auto de Infração.

I - Aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Neste tópico a Impugnante argumenta que houve equívoco quanto à aplicação do período, relativamente ao enquadramento das mercadorias analisadas, no que tange à substituição tributária, sendo, dessa forma, segundo a Defendente, legal e devido o creditamento pelo recebimento, em transferência, de mercadorias para comercialização.

Cumprе destacar que a Impugnante fez pedido de prova pericial que, como visto acima, não atendeu as determinações da legislação. Entretanto, verifica-se não se tratar de situação da qual se necessite de parecer profissional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento se encontra bem instruído com planilha consolidada dos valores apropriados indevidamente e cálculos das respectivas multas.

Cumprе observar que o principal argumento da Impugnante quanto a validade da legislação tributária do Estado de Minas Gerais não pode ser acatado, pois não está condizente com a vigência das normas estaduais.

O Decreto nº 43.923/04, em seu artigo 5º, acresceu o Capítulo LV, ao Anexo IX, do RICMS/02, no qual foram inseridos os materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno no rol dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. Esses produtos foram relacionados na Parte 5, do Anexo IX (hoje vigente no item 18, da Parte 2, do Anexo XV) do RICMS/02. Assim têm-se os seguintes artigos do Anexo IX, do RICMS/02 que tratam da matéria objeto de autuação:

Anexo IX:

“Art. 424. O estabelecimento industrial fabricante e o importador, nas operações internas com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno relacionados na Parte 5 deste Anexo, são responsáveis, na condição de contribuintes substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes”.

Art. 425. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também:

I - ao contribuinte mineiro que adquirir ou receber mercadoria de que trata este Capítulo de outra unidade da Federação, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro Município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);

II - ao estabelecimento arrematante de mercadoria importada, apreendida ou abandonada, localizado neste Estado.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, quando a entrada em território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não haja expediente bancário, o recolhimento deverá ser efetuado no primeiro dia útil subseqüente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, desde que não exista posto de fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria.

Art. 426. O estabelecimento varejista que receber a mercadoria de outra unidade da Federação sem retenção do imposto fica responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro Município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento antecipado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

Parágrafo único. Quando a entrada em território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não haja expediente bancário, o recolhimento deverá ser efetuado no primeiro dia útil subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, desde que não exista posto de fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria."

Conforme o artigo 10 do Decreto nº 43.923/04, suas disposições entraram em vigor em 1º de janeiro de 2005, sendo que hoje esses dispositivos encontram-se vigentes no Anexo XV, do RICMS/02. Não houve, portanto, solução de continuidade nas normas estaduais relativas a matéria, estando todo o período autuado regido por normas claras acerca da substituição tributária.

Nesta linha, não há como acolher a alegação da Defendente de que não havia a previsão de aplicação do regime de substituição tributária, no período de 2005, aos produtos relacionados no Anexo III (planilha contendo a irregularidade abordada neste item) dos autos.

No que tange às ferramentas, estas foram inseridas no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 44.147/05, passando a vigor a partir de 1º de dezembro de 2005.

Desta forma, todos os produtos relacionados encontravam-se sujeitos ao regime de substituição tributária na época de sua entrada no estabelecimento da ora Impugnante.

Alega, também, a Defendente, que o Decreto nº 44.147/05 foi aplicado antes mesmo de entrar em vigor, um engano que justificaria a anulação do Auto de Infração. Segundo a Impugnante, este decreto começou a produzir efeitos a partir de 01 de dezembro de 2005, sem, no entanto, respeitar a anterioridade nonagesimal consagrada na Carta Magna. Tal não ocorreu, até porque o princípio suscitado não é aplicável à matéria.

A Impugnante cita, como exemplo, os rádios automotivos, que, somente a partir de 1º de dezembro de 2005, incluíram-se dentre os produtos sujeitos à substituição tributária, contudo a Fiscalização glosara os créditos dessas mercadorias recebidas em 2004, quando ainda estavam sujeitas ao regime de débito e crédito. Alega, da mesma forma, que os materiais de construção não se enquadram nesse regime de recolhimento no período de 2005.

Entretanto, o Decreto nº 44.147/05 não foi aplicado antes de entrar em vigor. Tal decreto foi utilizado para invalidar o crédito dos produtos que entraram no rol da substituição tributária a partir de dezembro de 2005, ou seja, as ferramentas elencadas no item 22, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02.

Quanto aos demais produtos, cujo crédito foi estornado no período de 2005, eles não foram inseridos na substituição tributária por esse decreto, como é o caso dos

materiais de construção, que, como já informado, foram inseridos no regime de substituição tributária por meio do Decreto nº 43.923/04.

Já os rádios automotivos, exemplo citado pela Impugnante, foram adicionados no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 43.708, de 19 de dezembro de 2003, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2004.

Em relação aos aparelhos fixos, encontram-se sob o regime de substituição tributária desde janeiro de 2005, conforme Decreto nº 43.923/004.

A Impugnante assevera que nos demais períodos, diante da impossibilidade de instituição, pelo prazo que se demonstrava impraticável, houve o destaque e pagamento dos produtos de forma isolada, por meio de Guia Própria (GNRE).

É importante registrar que o presente lançamento não trata das exigências de ICMS a título de substituição tributária. O que se exige no Auto de Infração, ora examinado, é o ICMS das operações próprias da Impugnante que foi subtraído a partir do aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados às operações sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária.

Desta forma, a alegação de pagamento do ICMS pela sistemática de débito e crédito em nada modifica o lançamento, tendo em vista que não se está, no Auto de Infração analisado, exigindo o ICMS à título de substituição tributária. Portanto, a GNRE não legitima o crédito de ICMS.

Registre-se que este Conselho de Contribuintes já decidiu matéria semelhante a esta em processo de interesse da própria Impugnante conforme se verifica do Acórdão 18.653/08/3ª.

Pelo exposto, devem ser mantidas as exigências relativas a este item.

II - Aproveitamento indevido de créditos provenientes de notas fiscais de entrada emitidas quando da devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final sem atender aos requisitos exigidos nas normas regulamentares.

Quanto a este tópico, a Impugnante ressalta que o seu regime de vendas é realizado com o uso de “*chek outs*”, o qual é plenamente reconhecido e autorizado pelo Estado de Minas Gerais, impossibilitando, dessa forma, a identificação do consumidor final, não-contribuinte.

Importante registrar que a autorização para utilização de certo equipamento pelo próprio Estado não inviabiliza o presente lançamento. Ocorre que, se o equipamento utilizado não tem a possibilidade de incluir os dados do consumidor de forma a identificá-lo, não poderá a Impugnante, nos termos das normas regulamentares mineiras, utilizar-se do crédito proveniente de devolução por não-contribuinte.

A Impugnante alega ainda que a acusação de que não restaram preenchidos os requisitos do artigo 76, § 3º, inciso I, do RICMS/02 é falaciosa, visto que o crédito é embasado precipuamente na nota fiscal de devolução, a qual possui todos os dados do sujeito que promovera a devolução do produto, bem como os dados desse produto, especificações e demais atribuições que atestam, irrefutavelmente, a devolução do mesmo, sua individualização e seu valor. Acosta, conjuntamente, o cupom fiscal para

demonstrar o negócio jurídico que está sendo rescindido com a devolução da mercadoria.

O fato é que, para aproveitamento do crédito, há requisitos exigidos no artigo 76, do RICMS/02, a serem cumpridos.

Desta forma, é de extrema necessidade a vinculação entre o cupom fiscal, emitido no momento da venda, e a nota fiscal, emitida no momento da devolução. Essa vinculação obrigatoriamente deve se realizar através da identificação do consumidor em ambos os documentos, pois assim fica garantida que a identificação presente na nota fiscal de devolução corresponda ao mesmo consumidor que efetivou a compra representada pelo cupom fiscal.

Contudo não basta essa relação, é necessária a assinatura desse consumidor no verso do cupom, visto que, dessa forma, atesta que a mercadoria está, realmente, sendo devolvida por ele. Assim pode-se observar na legislação, *in verbis*:

“Lei 6763/75:

Art. 30 -.....

.....

§ 2º - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais, poderá creditar-se do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, segundo o que for prescrito no regulamento.”

“RICMS/02

Art. 76 - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida 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:

I - se a devolução ocorrer em virtude de garantia, considerando-se como tal a que decorrer de obrigação assumida pelo remetente ou pelo fabricante de substituir a mercadoria remetida, caso esta apresente defeito dentro do prazo de garantia, desde que este não seja superior ao previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento;

II - quando se tratar de devolução, dentro de 90 (noventa) dias, de mercadoria identificável pela marca, tipo, modelo, espécie, qualidade, número de série de fabricação ou outros elementos que a individualizem;

III - se a devolução se referir a mercadoria recebida por repartição pública;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída.

§ 1º - A apropriação restringe-se às parcelas não recebidas da pessoa que promover a devolução, quando se tratar de venda a prestação.

§ 2º - A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento; (Grifo nosso)

II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ); (Grifo nosso)

III - "visto" obrigatório do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador, no documento acobertador do trânsito da mercadoria devolvida.

§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito:

I - em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de Cupom Fiscal, exceto em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);

II - no recebimento, em virtude de garantia, de parte ou peça de mercadoria remetida ao adquirente.

§ 4º - O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, relativamente à mercadoria devolvida, da qual constarão o número, a série e a data do documento fiscal emitido por ocasião da saída.

§ 5º - A nota fiscal emitida quando do recebimento de mercadoria, em devolução ou troca, será arquivada em separado, juntamente com os documentos fiscais, ou cópia, que acobertaram a remessa e o retorno da mercadoria.

§ 6º - Nas hipóteses do caput deste artigo, na saída subsequente, a mercadoria, para efeito de tributação, não será considerada usada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º - No caso de mercadoria devolvida por microempresa ou empresa de pequeno porte, a recuperação do imposto anteriormente debitado por contribuinte que apura o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito será efetuada mediante registro do documento fiscal relativo à devolução no livro Registro de Entradas, com indicação, na coluna "Observações", da expressão "Mercadoria devolvida por empresa enquadrada no Simples Nacional" e do número da nota fiscal que acobertou a saída da mercadoria."

Da análise das normas acima transcritas percebe-se que, de acordo com as normas estaduais às quais o Conselho de Contribuintes encontra-se vinculado em seu julgamento por força da determinação contida no artigo 110, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, não é possível acatar o crédito embasado em nota fiscal de devolução, sem que o cupom fiscal que originou o negócio jurídico, preencha o requisito imposto contendo a identificação do adquirente.

Efetivamente, o artigo 76, do RICMS/02 impõe condições para que o aproveitamento do crédito em operações de devolução de mercadoria por não contribuinte.

Assim tem-se em seu § 3º, inciso I, a regra de impossibilidade de aproveitamento de crédito em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de cupom fiscal, contudo tal dispositivo traz uma exceção em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa pelo Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF). Essa exigência não é atendida em quaisquer das devoluções efetivadas pela Impugnante, visto que nenhum cupom fiscal anexado às notas fiscais de devolução cumpre tal exigência.

Esta conclusão é baseada nas cópias dos cupons fiscais constantes dos autos, sendo que o não cumprimento dessa exigência impossibilita o aproveitamento de todo o crédito do imposto relativo a essa operação.

De acordo com os dispositivos citados e transcritos, a Defendente está sendo acusada pelo Fisco mineiro por ter apropriado indevidamente de créditos de ICMS relativos ao recebimento de mercadoria devolvida por particular ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal.

Registre-se não haver vedação ao crédito em si. Há imposição de regras para tal. Nesta hipótese, o contribuinte poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída, sendo que a devolução ou a troca serão comprovadas mediante declaração do cliente ou do responsável, no documento a ele destinado, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, na cópia reprográfica do documento, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu

preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

Não se discute, nos presentes autos a existência da primeira via do documento fiscal de venda da mercadoria devolvida, seja nota fiscal emitida por formulário contínuo ou, emitida por equipamento de cupom fiscal.

Também, não se encontra nos autos qualquer imputação de prática de atos ilícitos de aproveitamento de crédito indevidos, tais como, emissão de notas fiscais inidôneas de devolução de mercadorias sem possuir saídas de fato.

Entretanto, discute-se realmente o descumprimento de uma formalidade imposta pelo Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, sem a qual, não é possível o aproveitamento do crédito.

O descumprimento da formalidade restou demonstrado nos autos, não sendo negado pela Impugnante, até mesmo porque pode ser visualizado nos documentos que se encontram acostados ao presente processo.

Não se vislumbra também, no caso dos autos afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Certo é que o Princípio da Não-Cumulatividade não consubstancia recomendação seja ao Fisco, seja ao Contribuinte. O Princípio da Não-Cumulatividade é imperativo. Trata-se de uma obrigação, não sendo dado ao Estado, opor óbices a sua efetividade. Entretanto, estipular formas para o devido aproveitamento do crédito não se trata de limitar o direito ao crédito.

III - Lançamento no livro de Registro de Saída de valor diferente do apurado no mapa resumo.

Neste item, a Impugnante assevera que houve erro no sistema dos *check outs* fornecido pela Microsiga, onde destacava aleatoriamente imposto na venda de produtos sob o regime de substituição tributária. Logo, afirma não se tratar de omissão ou não pagamento de tributo, tampouco de enquadramento diverso ao da Fiscalização, mas, somente um equívoco por parte do programa. Informa que o valor a recolher foi ajustado, e o ICMS corretamente recolhido, e que tais correções ocorreram antes mesmo do início dos trabalhos fiscais.

No presente processo, o equívoco do programa citado pela Impugnante não foi devidamente comprovado. Cumpre acrescentar que esta matéria não seria própria de realização de prova pericial como quer a Defendente. Competia-lhe apresentar a comprovação de suas alegações na própria peça impugnatória. Ademais, a prova pericial não poderia voltar à época da ocorrência do pretense erro.

Acrescente-se que, a falta de prova a corroborar a única alegação da Impugnante, não permite também a conclusão de que o pretense equívoco tenha sido do próprio programa ou da forma como o mesmo foi ou está sendo utilizado.

Certo é que a situação configurada nos autos e, não negada pela Impugnante, ocasionou omissão de imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal omissão encontra-se perfeitamente comprovada, através de cópia dos livros Registros de Saída, dos “Mapa Resumo de ECFs” e “Reduções Z” dos equipamentos ECFs.

Não há também provas de que as pretensas falhas tenham sido comunicadas e corrigidas de forma clara e transparente junto a Receita Estadual.

Relativamente às multas aplicadas as quais são amplamente contestadas pela Impugnante tem-se dos autos que as mesmas se adequam perfeitamente à conduta da Defendente que está sendo contestada pela Fiscalização.

Importante destacar que as multas não estão a punir condutas dolosas. O dolo não é discutido nos autos.

A Multa Isolada capitulada no inciso IX, do artigo 54, da Lei n.º 6.763/75, especificamente para este item, tem o seguinte teor:

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

.....

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

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;

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

.....”

Verifica-se, da simples leitura da norma sancionatória acima transcrita, que a imputação fiscal enquadra-se perfeitamente ao tipo nela descrito.

Não se pode acatar a alegação de erro de programa, visto não haver qualquer registro na repartição fazendária dessa falha.

Também, não há nos autos, prova concludente de que o imposto devido foi integralmente e tempestivamente pago, portanto correta a aplicação dessa multa.

No que se refere às demais multas, também questionadas pela Impugnante, também não há como se acolher sua tese de defesa, pois as demais multas aplicadas se adequam perfeitamente à conduta da Defendente que está sendo contestada pela Fiscalização.

Importante destacar que as multas não estão a punir condutas dolosas. O dolo não é discutido nos autos.

A Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei n.º 6.763/75 também é plenamente aplicável às irregularidades dos itens I e II acima apresentados, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;
.....”

Comprovados que os créditos apropriados pela Impugnante não tem respaldo legal, resta concluir que tal aproveitamento está em desacordo com legislação tributária estadual.

No que pertine à Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, também correta está a sua imposição.

A Impugnante sustenta que em nenhum momento houve, efetivamente, falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo de imposto. Entretanto, dos autos restou demonstrado o oposto.

Assim, as multas exigidas nos autos estão fundadas na Lei nº 6.763/75 à qual encontram-se vinculado o Fisco Estadual, por força do artigo 142, do Código Tributário Nacional, e o Conselho de Contribuintes diante da norma insculpida no artigo 110, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

“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;

II- a aplicação de equidade.”

Também, com base no dispositivo acima transcrito tem-se que não há que se falar em quebra do Princípio do Não-Confisco, excesso ou desproporção das multas exigidas que, como visto anteriormente, encontram-se previstas claramente na legislação estadual, mais precisamente na Lei nº 6.763/75, inclusive com a delimitação dos percentuais a serem aplicados no caso em tela.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas todas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

Sala das Sessões, 07 de abril de 2009.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CC/MG