Acórdão: 23.935/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003147233-48
Impugnação: 40.010156772-73
Impugnante: BRF S.A.
IE: 001087082.04-51
Proc. S. Passivo: André Luiz Menon Augusto/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a mercadorias sujeitas à Substituição Tributária (ST por entradas), relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade. Infração caracterizada, nos termos do art. 38, inciso I do mesmo Anexo XV. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise de argumentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de dezembro de 2018 a julho de 2022, relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST por entradas), relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade.

Exige-se o ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 100/150, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa

Da Abertura de Vista

Após ter vista dos autos, em função da juntada de documentos pelo Fisco (Ofício nº 0275/23, à pág. 239), a Impugnante adita sua impugnação às fls. 244/252.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 253/319, pedindo, em preliminar, pela não declaração da nulidade do Auto de Infração e pela não realização de diligência, e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 320/357, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Da Sessão de Julgamento e da Diligência

A Câmara de Julgamento, em sessão do dia 26/03/24, determinou a conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização informasse sobre a documentação juntada aos autos, e, após, para que fosse intimado o Sujeito Passivo para conhecimento, conforme pág. 359.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifestou às págs. 362/374.

A Fiscalização manifestou-se às págs. 380/407.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 408/434, ratifica o Parecer de págs. 320/357 e opina, uma vez mais, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Da Sessão de Julgamento

A Câmara de Julgamento, em sessão do dia 25/09/24, acordou, à unanimidade, em conceder à Impugnante o prazo de 10 (dez) dias para a juntada de documentos complementares, tais quais os citados da Tribuna, e em deferir a juntada de petição e documentos protocolados no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual – SIARE em 24/09/24, bem como em conceder vista à Fiscalização em seguida.

Das Petições da Impugnante

A Impugnante, em cumprimento à decisão da Câmara de Julgamento, juntou os documentos de págs. 437/472 aos autos.

Da Reformulação do Lançamento

Esclareça-se que no PTA nº 01.003731007-42, que versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ST por entradas), envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, o Fisco, após analisar os argumentos defensórios, retificou o respectivo crédito tributário, cancelando as exigências fiscais relativas ao produto denominado “Copa Sadia”, NCM 1602.4200, por não estar incluído nos itens 83 a 87.2 do Capítulo 17 do anexo XV do RICMS/02, como sujeito à substituição tributária, questão que foi relatada no Termo de Reformulação acostado ao mencionado processo.

Após tal retificação, o Fisco verificou que no presente processo havia estorno de créditos em relação ao mesmo produto (“Copa Sadia” – Classificação fiscal correta: NCM 1602.4200 – NCM informada na EFD: 0210.1900).

Por consequência, aproveitando o período inerente ao resultado do interlocutório acima, o Fisco promoveu retificação neste processo, excluindo as

exigências relativas ao estorno de créditos do mencionado produto, por não estar sujeito à substituição tributária, conforme Termo de Reformulação acostado às fls. 476/477, abaixo reproduzido:

Termo de Reformulação do Lançamento

1. CORREÇÃO DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos termos dos arts. 145, inciso III e 149, inciso VIII, ambos do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, para **promover, de ofício, a seguinte modificação.**

Após reanálise do levantamento, concluiu-se que argumentos trazidos a Impugnação do **ePTA 01.003731007-42**, última autuação lavrada contra este mesmo contribuinte, alcançavam também a presente autuação, quanto à seguinte questão:

- Inclusão indevida, para efeito de estorno de crédito, do **item ‘Copa Sadia’** no levantamento, nos meses de Abr/2020 a Dez/2020, tendo em vista o produto em questão pertencer ao Capítulo 6 da NCM, posição 1602.4200, que está fora da abrangência estabelecida pelo Art. 18, § 8º, do Anexo XV, do RICMS/02, que contempla especificamente os itens 83 a 87.2, do Capítulo 17, da Parte 2, do anexo XV.

Trata-se de mercadoria recebida em transferência, sendo o fornecedor outra unidade do Grupo BRF.

Constata-se que até Mar/20, conforme amostragem de DANFE's em anexo, a mercadoria vinha sendo classificada, nas notas fiscais, na NCM 0210.1900, essa sim entre as posições indicadas nos itens 83 a 87.2. Sendo que a mesma classificação foi informada pelo Sujeito Passivo no Registro C170, itens de nota.

A partir de Abr/20 a unidade fornecedora do referido produto reclassificou esse item para a posição 1602.4200, conforme DANFE também em anexo.

Entretanto no Registro C170 ref. as entradas, a Autuada, unidade adquirente, continuou informando a posição anterior (0210.1900) até Dez/20, tendo ajustado o lançamento de acordo com a reclassificação ocorrida nos documentos fiscais somente a partir de Jan/21.

São os seguintes códigos dos produtos ‘Copa Sadia’ objeto da exclusão da exigência no crédito tributário:

500713 COPA FATIADA SADIA CX 3KG

500719 COPA SADIA ...”

(...)

(Destacou-se)

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 502/512.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 513/559.

A Assessoria do CCMG, às págs. 560/594, ratifica seu entendimento anterior nos pareceres anteriormente elaborados (págs. 320/357 e 408/434), observada a retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, opinando, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, conforme o Termo de Reformulação acostado às págs. 476/477.

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

Da Arguição de Nulidade do Lançamento, “Face à Ausência de Fundamento Legal para a Presente Cobrança – Violação ao art. 142 do CTN”

Após se reportar ao art. 89, incisos IV e V, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), a Impugnante afirma que, de acordo com o referido dispositivo legal, para que um determinado lançamento seja considerado legítimo, é imprescindível que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja inequívoca e peremptoriamente descrita na lei como apta a ensejar a aplicação dessa penalidade, bem como que o Auto de Infração contemple todos os elementos necessários para verificar no caso concreto a ocorrência de fato tributável.

No entanto, a seu ver, no caso concreto, o Fisco acabou por produzir um lançamento do qual não se tem certeza da fundamentação jurídica, motivo pelo qual o presente lançamento deveria ser considerado nulo de pleno direito.

Nesse sentido, a Impugnante cita a infração narrada no Auto de Infração e pontua que, analisando os diversos dispositivos legais indicados no tópico “Base Legal / Infringência” do Auto de Infração, nota-se que não há fundamento que embase tal cobrança.

Acentua que a capitulação do Auto de Infração é praticamente **idêntica** à capitulação indicada nos PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10, que versam sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no momento das entradas das mercadorias nos estabelecimentos pertencentes à empresa.

Salienta, porém, que é indiscutível que o objeto do Auto de Infração não é idêntico ao das autuações supramencionadas, que tratam da cobrança de ICMS sob a sistemática da substituição tributária sob a alegação de que se teria compensado ICMS/ST devido com valores “negativos” e deduzido do valor do ICMS/ST a pagar valor diverso do ICMS próprio destacado nas notas fiscais de recebimento das

mercadorias, vale dizer, se o objeto das autuações não coincide, muito menos a capitulação dos Autos de Infração pode coincidir.

Segundo a Impugnante, o que se percebe é que no presente caso houve mera reprodução dos autos de infração supramencionados. A despeito disso, considerando-se que a cobrança que se pretende imputar à Impugnante é diversa, deveria no mínimo haver a indicação dos dispositivos legais que correspondem à suposta infração cometida.

Contudo, na sua visão, não é o que ocorreu no presente caso: não há qualquer fundamento legal na capitulação do Auto de Infração que indique uma suposta obrigação da Autuada em proceder o estorno de créditos pretendido pelo Fisco, complementando que, apenas por esse elemento, tem-se que o procedimento administrativo de fiscalização foi insubsistente, por deficiência em relação à motivação técnica do Auto de Infração.

Acrescenta que, ainda que assim não fosse, em análise à legislação mineira, por meio de uma simples leitura dos incisos do art. 32 da Lei nº 6.763/75, o qual dispõe sobre as hipóteses de estorno de crédito, nota-se que este não dispõe a hipótese configurada no presente caso.

Argumenta que, em um cenário como este, não é sequer possível compreender sob quais argumentos se fundamenta a presente cobrança. Não é necessário qualquer esforço para se chegar à conclusão de que a ausência de fundamentação legal do Auto de Infração representa prejuízo que implica nulidade da Autuação, tendo em vista a completa ausência de motivação do ato administrativo.

Aduz que o Auto de Infração buscar impor a cobrança em debate somente para que seja minimamente subsistente a sistemática de cobrança do ICMS/ST por antecipação pretendida pelo Fisco ao longo do procedimento fiscalizatório, ainda que tal forma de cobrança seja, indubitavelmente, inconstitucional, ou seja, com o intuito de atribuir um mínimo viés de legalidade à cobrança do ICMS/ST por antecipação em referência às mesmas mercadorias objeto do presente Auto de Infração, mais uma vez o Fisco distorce a interpretação da letra da lei para que esta se subsuma ao caso concreto.

Expõe que, ao longo do procedimento fiscalizatório, o Fisco almejou a aplicação de um mecanismo de determinação de método de apuração da base de cálculo do ICMS devido pelo regime de substituição tributária por meio da interpretação dos §§ 11 e 12 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02. Todavia, não há lei que determine a aplicação de tal mecanismo: seja a Lei Complementar (LC) nº 87/96 que dispõe sobre o ICMS, seja a Lei Estadual nº 6.763/75.

Ressalta que, não bastasse isso, é fato que no caso em questão o regime de substituição tributária na entrada não seria devido, ou, caso devido, é fato que os produtos objeto de transferência foram remetidos a nova tributação, nas operações internas ou foram remetidos em operações interestaduais, situação em que o ICMS incidente nas operações de transferência seria passível de creditamento.

Cita o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e alega ser forçoso concluir que é incabível qualquer exigência de obrigação fiscal não disposta expressamente no Auto de Infração. Como a exigência ora combatida não é

fundamentada, sua imposição constitui flagrante discricionariedade da Autoridade Fiscal.

Reafirma que, mediante uma simples leitura do Auto de Infração, verifica-se que o ato não é motivado, ou seja, não há a indicação ou demonstração de que estaria presente a situação estabelecida em lei que autorizaria a exigência pretendida pelo Fisco.

Requer, dessa forma, que seja declarada a nulidade do presente lançamento, em razão da ausência de fundamento legal para a exigência combatida.

No entanto, contrariamente às suas alegações, não há qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Ressalte-se, nesse sentido, que o Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração é absolutamente claro quanto à infração imputada à Impugnante. Confira-se:

Relatório Fiscal Complementar

6. Irregularidades Apuradas:

Constatou-se, mediante conferência de arquivos eletrônicos e documentos fiscais, **que a Autuada**, no período de Dez/18 a Jul/22, **apropriou-se indevidamente de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária na entrada**, no valor total de (...) Procedeu-se o estorno dos referidos créditos.

Exige-se ICMS, Multa isolada prevista no Art. 55, Inc. XXVI da Lei 6.763/75 e Multa de revalidação, prevista no Art. 56, Inc. II da Lei 6.763/75.

7. Contextualização das irregularidades apuradas:

Nos termos do § 8º, do Art. 18, do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrito, tornou-se devido o recolhimento do ICMS por substituição tributária, nas entradas interestaduais destinadas a contribuintes deste Estado das mercadorias especificadas nos itens 83.0 a 87.2, do Capítulo 17, da Parte 2 deste anexo, por exclusão dessas operações das hipóteses de inaplicabilidade da ST.

(...)

Essa alteração atingiu as operações da unidade BRF, ora autuada, bem assim a unidade I.E. 001.087082.4171, também notificada, as quais passaram a apurar e recolher o imposto a partir da vigência estabelecida dos dispositivos, Dez/18.

Itens sujeitos a ST na entrada consoante especificação do dispositivo acima:

(...)

Verificou-se que a BRF, desde então adotou uma dinâmica própria para o tratamento dessas entradas e apuração do imposto devido (ICMS/STE):

• **Faz o creditamento normal do ICMS destacado nas notas fiscais dos itens sujeitos a ST na entrada**, e procede, no mesmo período, na folha 'Detalhes dos ajustes' do apuração, o estorno desse montante apropriado sob o seguinte título:

'ESTORNO DE CRÉDITO IN NATURA CFE ART. 18, § 8º, ANEXO XV DO RICMS/MG'

• Registra o detalhamento dos valores estornados, que resultam no total lançado por período de apuração conf. acima, bem como dos valores de ICMS/STE apurados a pagar, por entrada, por item de nota, através de planilhas formatadas em apartado dos livros fiscais - memórias de cálculo. Planilhas solicitadas via intimação, anexadas ao AIAF.

Da análise das memórias de cálculo disponibilizadas ao fisco, sob intimação, chegou-se, entre outras, a seguinte constatação que culminou na lavratura do presente Auto de Infração:

Meses de Dez/18 a Jul/22:

Apropriação de crédito indevido, por estorno a menor do crédito apropriado referente a mercadorias sujeitas a ST na entrada.

Dispões o art. 38, do Anexo XV, do RICMS/02:

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;

Autuada, não obstante procedimento previsto em regulamento, como já foi dito, estabeleceu dinâmica própria no tratamento das entradas sujeitas a ST, lançando as notas fiscais a essas correspondentes com crédito do imposto, para depois proceder o estorno, no mesmo período, na folha "Detalhes dos ajustes" do Livro Registro de apuração.

As memórias de cálculo, onde consta o estorno por item de nota fiscal, que totaliza o valor lançado conforme acima, evidenciaram estorno a menor, situações seguintes:

- **Falta de estorno integral do ICMS constante do documento;**
- **Falta de estorno parcial do ICMS constante do documento, ou seja, foi efetuado estorno de alguns itens do documento e de outros não.**

A ocorrência implicou em manutenção, no conta corrente da unidade, de crédito de mercadoria sujeita a ST.

Trata-se este do 2º Auto de Infração resultante da auditoria realizada neste estabelecimento, que se desdobrou em mais de uma ocorrência, para verificação da substituição tributária devida pela entrada de mercadorias estabelecida pelo § 8º, do Art. 18, do Anexo XV do RICMS/02. O contribuinte já foi intimado do 1º Auto de Infração de nº 01.002890070.10.

(Destacou-se)

A própria Impugnante demonstra estar ciente da infração que lhe foi imputada ao afirmar que *“o presente Auto de Infração visa a cobrança de ICMS, acrescido de multa de revalidação, multa isolada e juros, relativamente ao período de dezembro de 2018 a julho de 2022, sob o entendimento da D. Fiscalização de que a Impugnante teria se apropriado indevidamente de ICMS destacado em Notas Fiscais de transferência de mercadorias sujeitas a substituição tributária na entrada”* (destacou-se).

Por outro lado, ao contrário da alegação da Impugnante, o art. 38 do Anexo XV do RICMS/02, além de ter sido incluído no campo próprio do Auto de Infração como infringido, teve o seu inciso I reproduzido no relatório acima, o qual estabelece que as notas fiscais de entradas relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária devem ser escrituradas no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações Sem Crédito do Imposto”.

Foi também inserido no Auto de Infração o art. 195 do RICMS/02, que disciplina exatamente a glosa de créditos indevidamente apropriados por contribuintes do imposto.

RICMS/02

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.

(...)

(Destacou-se)

Tais fatos são suficientes o bastante para afastar a arguição da Impugnante quanto à hipotética ofensa ao disposto no art. 89, incisos IV e V, do RPTA, pois o Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no referido dispositivo legal, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária e aplicou de forma escoreita as penalidades cabíveis.

A citação de dispositivos legais relativos aos Autos de Infração nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10 não tem qualquer repercussão sobre a conclusão acima, pois a acusação fiscal se refere a aproveitamento indevido de créditos relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária, sendo natural, portanto, a menção aos citados dispositivos, para demonstrar que as mercadorias estão submetidas à substituição tributária (ST por entradas).

Na verdade, o que se conclui é que o presente processo possui estreita conexão com os PTAs citados pela Impugnante, uma vez que todos eles são oriundos de uma mesma auditoria fiscal.

Quanto ao art. 32 da Lei nº 6.763/75, como bem salienta o Fisco, tal dispositivo se refere a créditos que, embora sejam inicialmente admitidos pela legislação, por razões supervenientes, devem ser estornados, como é o caso, por exemplo, de saídas subsequentes não tributadas, não tendo, portanto, qualquer aplicação no presente processo, pois o art. 38 do Anexo XV do RICMS/02, como já afirmado, é absolutamente claro ao determinar que as notas fiscais de entradas relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária devem ser escrituradas no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações Sem Crédito do Imposto”.

Destaque-se que na apuração do ICMS devido por substituição tributária, no momento das entradas das mercadorias sujeitas a tal regime de tributação, o imposto relativo às operações próprias dos remetentes/transmitentes são deduzidos dos débitos do ICMS/ST, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, a apropriação desses mesmos créditos no livro Registro de Entradas caracteriza duplo creditamento e, por óbvio, infração à legislação.

O mesmo art. 38, em seu inciso IV, faz remissão ao art. 37 do mesmo Anexo XV, o qual, em seu inciso II, estabelece que, em relação às mercadorias recebidas com o imposto retido (ou recolhido no momento de sua entrada), a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida sem destaque do imposto (operação própria e ST), devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações sem Débito do Imposto”, e a coluna “Observações” para indicar a expressão “ICMS Retido por ST”.

Portanto, com relação às operações subsequentes internas com as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, sujeitas à substituição

tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento autuado, como não poderia deixar de ser, não há a previsão legal de débitos do imposto, seja em relação às operações próprias, seja no tocante ao ICMS/ST.

Assim, se houve débitos indevidos do imposto no momento das saídas das mesmas mercadorias, a Impugnante deve comprovar inequivocamente tal fato e pleitear a restituição do indébito, observando o disposto nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto às eventuais operações interestaduais subsequentes, a legislação garante ao contribuinte o direito ao ressarcimento do imposto relativo a essas operações, devendo-se destacar que o direito ao ressarcimento não afasta a vedação à apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais de entradas, relativas às mercadorias sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento autuado.

Rejeita-se, portanto, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Da Arguição de Nulidade do Lançamento - “Impropriedade do Crédito Tributário por Violação à Não-Cumulatividade do ICMS e à Não-Discriminação Tributária”

Segundo a Impugnante, o Auto de Infração também incorreu em uma nítida violação à sistemática da substituição tributária e ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Nessa linha, a Impugnante menciona, inicialmente, que os §§ 11 e 12 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 introduziram uma grave e desarrazoada inovação ao sistema jurídico tributário, uma vez que criou um mecanismo de determinação de método de apuração da base de cálculo do ICMS devido pelo regime de substituição tributária na entrada interestadual de mercadorias que **não** possui previsão legal, seja na LC nº 87/96, seja na Lei nº 6.763/75.

Acrescenta que, não bastasse a sua patente ilegalidade formal (*i.e.*, ausência de base legal), há também uma nítida ilegalidade material na metodologia de apuração exigida no Auto de Infração, que acarretou a própria demanda de estorno dos créditos de ICMS nas entradas, pois, ao exigir a apuração do ICMS/ST na entrada interestadual das mercadorias, o Estado de Minas Gerais criou um tratamento tributário completamente ilegal que diferencia as mercadorias comercializadas com base na sua origem para favorecer as mercadorias produzidas ou fabricadas no Estado – o que, inclusive, teve sua inconstitucionalidade recentemente declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.363.

Salienta que, adentrando esse racional, tem-se que a legislação mineira, ao completo arrepio das normas jurídicas hierarquicamente superiores, pretendeu criar uma indevida metodologia de substituição tributária nas entradas interestaduais de mercadorias, ao mesmo tempo em que ofereceu vantagens fiscais para mercadorias mineiras.

Acentua que, sob essa ilegal sistemática, os produtos não-mineiros – como os dos presentes autos – ficam sujeitos à incidência do ICMS/ST nas suas entradas interestaduais e terão suas saídas internas (e, também, por óbvio, interestaduais) novamente oneradas pelo imposto, a despeito da pretensão de antecipação da tributação com a substituição tributária.

Complementa que, como consequência dessa metodologia imprópria de tributação (desarrazoada em termos lógicos, quiçá jurídicos), os produtos não-mineiros ficariam também sujeitos, na enviesada visão do Fisco, ao estorno dos créditos de ICMS incidente nas transferências interestaduais, ou seja, com base na pretensão fazendária, o produto não-mineiro ficaria sujeito:

(i) à antecipação do ICMS nas entradas/aquisições interestaduais (i.e., ICMS/ST), com critérios de cálculo que atentam contra a legalidade;

(ii) à necessidade de novo recolhimento de ICMS nas saídas subsequentes, sem aplicação dos benefícios fiscais unilateralmente concedidos aos produtos mineiros, em clara violação ao princípio da não discriminação tributária; e

(iii) à impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS nas aquisições em transferência das mercadorias nas suas respectivas saídas (internas e interestaduais) tributadas, em uma completa derrogação do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Tece considerações acerca da sistemática da substituição tributária e afirma que a substituição tributária aplicável às entradas interestaduais do presente feito, em verdade, nada antecipa ou substitui, uma vez que a fica obrigada novamente ao recolhimento do ICMS (e, por vezes, do ICMS/ST) em suas saídas internas e interestaduais.

Pondera que esse aspecto é de enorme relevância, pois, além de recolher, correta e tempestivamente, o ICMS/ST por antecipação na entrada interestadual das mercadorias, continuou recolhendo o ICMS devido em razão da ocorrência dos fatos geradores relativos às saídas internas e interestaduais das mesmas mercadorias de seu estabelecimento, pois continuou destacando e recolhendo o ICMS também no momento da saída, apurando normalmente o débito do tributo em seus livros fiscais e efetuando o pagamento ao final de cada período de apuração, o que legitimaria a apropriação do crédito de ICMS da entrada em transferência interestadual.

Assim, na sua visão, há uma grave nulidade do lançamento em combate por violação à não cumulatividade e à própria sistemática da substituição tributária, visto que a presente exigência não considerou que: (i) houve saída subsequente para fora do Estado devidamente tributada e (ii) nas operações internas, reiniciou o recolhimento do ICMS, inclusive pela própria sistemática da substituição tributária.

Ressalta que, diante da existência de saídas internas e interestaduais tributadas das mesmas mercadorias recebidas, é pleno o seu direito à compensação do ICMS *“devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*, conforme determinação constitucional, pois, caso contrário, o Fisco estaria eliminando, por via infralegal, a não cumulatividade do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que, para fins de comprovação desse aspecto, acostou aos autos um demonstrativo da destinação das mercadorias entradas em seu estabelecimento, com a indicação do efetivo recolhimento do ICMS/ST por antecipação na entrada e do ICMS próprio e ICMS/ST nas correspondentes saídas (Doc. 06).

Informa, ainda, que está preparando Laudo de Constatação a ser elaborado por empresa de auditoria para comprovar, com base na análise da sua escrituração fiscal e contábil, o fato de que as mercadorias decorrentes das entradas interestaduais foram posteriormente comercializadas e submetidas à tributação regular do ICMS nas saídas, situação em que o ICMS incidente na transferência seria passível de apropriação.

Frisa que tal laudo não intenta trazer quaisquer fatos novos aos presentes autos, mas tão somente demonstrar e comprovar o que poderia ter sido verificado desde o início do procedimento fiscalizatório: a correção do método por ela adotado, acrescentando que os registros de seu controle de estoques e as notas fiscais de saída emitidas já permitiriam ao Fisco a verificação de que, no período controvertido, os produtos recebidos em seu estabelecimento tiveram saída subsequente tributada.

Por isso, segundo a Impugnante, seria claramente anacrônica a tentativa do Fisco em tolher o registro e aproveitamento dos créditos do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição interestadual das mercadorias que foram objeto de operação subsequente devidamente tributada pelo ICMS.

Assim, no seu entender, para as operações subsequentes internas, em caso de subsistência da presente exigência fiscal do ICMS por antecipação, haveria a configuração do pagamento de ICMS em duplicidade, uma vez que o ICMS sobre as mesmas operações foi pago novamente nas saídas, constituindo um nítido caso de enriquecimento sem causa do Estado, o que é vedado pelos arts. 165 e 166 do CTN.

Da mesma forma, prossegue a Impugnante, o Auto de Infração é também nulo em razão da declaração de inconstitucionalidade pelo STF dos dispositivos da legislação mineira que estabeleciam benefícios fiscais de ICMS apenas aos residentes no Estado de Minas Gerais, bem como regimes de substituição tributária para as mercadorias advindas de outros Estados sem tais benefícios, no bojo da ADI nº 5.363, *in verbis*:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSITIVOS DO DECRETO 43.080/2002 E DO DECRETO 48.589/2023 DO ESTADO DE MINAS GERAIS. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTER-MUNICIPAL DE BENS E DE PESSOAS - ICMS. OPERAÇÕES COM PRODUTOS DA CESTA BÁSICA. BENEFÍCIOS FISCAIS. CONCESSÃO CONDICIONADA À ORIGEM OU À PROCEDÊNCIA DO BEM. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 152 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SUPRESSÃO DE RESTRIÇÕES INCONSTITUCIONAIS A DIREITOS ASSEGURADOS NA CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE USURPAÇÃO DAS FUNÇÕES LEGISLATIVAS OU EXECUTIVAS.

REVOGAÇÃO DO DECRETO ESTADUAL 43.080/2002. PREJUDICIALIDADE. AÇÃO PARCIALMENTE CONHECIDA E, NA PARTE CONHECIDA, JULGADO PROCEDENTE O PEDIDO.

[...]

8. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIALMENTE CONHECIDA E, NA PARTE CONHECIDA, JULGADO **PROCEDENTE** O PEDIDO, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DAS EXPRESSÕES “*DESDE QUE PRODUZIDOS NO ESTADO*” PRESENTE NO ITEM 22, “A” E “B”, DA PARTE 1 DO ANEXO II, E “*PRODUZIDOS NO ESTADO*” CONSTANTE DOS ITENS 14 E 14.1 DA PARTE 1 DO ANEXO X DO DECRETO 48.589/2023 DO ESTADO DE MINAS GERAIS (ATUAL REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - RICMS/MG), BEM COMO PARA **DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO** AOS ARTIGOS 45; 112, I, “F”, 1; E 185, IX; AOS ITENS 4, 5, 8, 9, 10, 11, 13, 57 E 58 DA PARTE 6 DO ANEXO II; AOS ITENS 10 E 11 DA PARTE 1 DO ANEXO IV; AO ARTIGO 153, I E II, DA PARTE 1 DO ANEXO VII; AOS ITENS 16.0, 16.1, 17.0, 17.1, 18.0, 18.1, 24.0, 24.1, 24.2, 24.3, 24.4 E 24.5 DA TABELA 17 DA PARTE 2 DO ANEXO VII; E AO ARTIGO 323, II, “A”, “B”, “C” E “D”, DA PARTE 1 DO ANEXO VIII, TODOS DO DECRETO 48.589/2023 DO ESTADO DE MINAS GERAIS (ATUAL REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - RICMS/MG), **DE MODO A AFASTAR QUALQUER RESTRIÇÃO À RESPECTIVA APLICAÇÃO OU APLICAÇÃO DIFERENCIADA BASEADA NA ORIGEM DOS BENS TRIBUTADOS.** (GRIFOS ORIGINAIS)

Frisa que, da leitura atenta da decisão acima, pode-se notar, em sentido exatamente oposto ao pretendido pelo Fisco, que o Plenário do STF concluiu que a legislação mineira criou distinção inadmissível entre entes federados e entre contribuintes, visando o favorecimento das mercadorias produzidas ou fabricadas no Estado mineiro.

Argumenta quer mais de 20 (vinte) produtos do presente lançamento estão exatamente contemplados – ou melhor, prejudicados – pelo tratamento tributário diferenciado aplicável inconstitucionalmente aos produtos mineiros, em detrimento daqueles adquiridos em operações interestaduais (Doc. 07).

Conclui, nessa linha, que o Auto de Infração deve ser declarado nulo de pleno direito, seja em razão da impropriedade do critério de apuração adotado pelo Fisco, por violação à substituição tributária, à não cumulatividade do ICMS e à não discriminação tributária, seja em virtude da existência de novos recolhimentos de ICMS nas saídas internas e interestaduais das mercadorias.

No entanto, assim como no item anterior, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se, inicialmente, que os créditos indevidamente apropriados pela Impugnante efetivamente se referem a mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que relacionadas no Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02 (itens 83.0 a 87.2), tendo âmbito de aplicação interna e interestadual, neste último caso em relação às unidades da Federação (UFs) com as quais Minas Gerais tenha firmado protocolo para fins de instituição da substituição tributária. Veja-se:

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

No caso dos autos, as mercadorias foram recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos sediados em UFs que não possuem protocolo com este Estado, motivo pelo qual a Impugnante 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, nos termos estabelecidos no art. 14 c/c o art. 18, § 8º, do Anexo XV do RICMS/02.

A questão suscitada pela Impugnante, relativamente à base de cálculo da substituição tributária estabelecida no art. 19, §§ 11 e 12, do Anexo XV do RICMS/02, não será aqui analisada, por não ter vínculo com o presente processo, e sim com os PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10, onde a mencionada questão foi devidamente enfrentada.

Lado outro, cabe destacar que é totalmente equivocado o argumento da Impugnante no sentido de que os produtos não-mineiros, ficam sujeitos à incidência do ICMS/ST nas suas entradas interestaduais e terão suas saídas internas novamente oneradas pelo imposto, a despeito da pretensão de antecipação da tributação com a substituição tributária.

Como já afirmado, o art. 37, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02 estabelece claramente que, em relação às mercadorias recebidas com o imposto retido (ou recolhido no momento de sua entrada), a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida sem destaque do imposto (operação própria e ST), devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações sem Débito do Imposto”, e a coluna “Observações” para indicar a expressão “ICMS Retido por ST”.

RICMS/02 – Anexo XV

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será:

a) emitida sem destaque do imposto, contendo, além das demais indicações, o preenchimento dos campos relativos ao Código de Situação Tributária - CST - 060 ou Código de Situação Tributária da Operação no Simples Nacional - CSOSN - 500;

b) escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Débito do Imposto, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST".

(...)

(Destacou-se)

Portanto, como a substituição tributária ocorre no momento das entradas das mercadorias recebidas em transferências interestaduais, nas saídas subsequentes dessas mesmas mercadorias do estabelecimento autuado não há previsão legal de débitos do imposto, seja em relação às operações próprias, seja no tocante ao ICMS/ST, ou seja, é absolutamente incondizente com a realidade dos fatos a afirmação da Impugnante de que a legislação mineira estabelece a necessidade de novo recolhimento de ICMS nas saídas subsequentes das mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais.

Assim, se houve débitos indevidos do imposto no momento das saídas das mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, a Impugnante deve comprovar inequivocamente tal fato e pleitear a restituição do indébito, observando o disposto nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto às eventuais operações interestaduais subsequentes, o art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02 garante ao contribuinte o direito ao ressarcimento do imposto relativo a essas operações, devendo-se destacar que o direito ao ressarcimento não afasta a vedação à apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais de entradas, relativas às mercadorias sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento autuado.

RICMS/02 - Anexo XV

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

I - saída para outra unidade da Federação;

(...)

Reitere-se, nesse sentido, que na apuração do ICMS devido por substituição tributária, no momento das entradas das mercadorias sujeitas a tal regime de tributação, o imposto relativo às operações próprias dos remetentes/transmitentes são deduzidos dos débitos do ICMS/ST, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, a apropriação desses mesmos créditos no livro Registro de Entradas caracteriza duplo creditamento e, por óbvio, infração à legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Anexo XV

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.

(...)

(Destacou-se)

Assim, ao contrário da alegação da Impugnante, o procedimento fiscal não fere o princípio da não cumulatividade do ICMS ou a sistemática da substituição tributária, assim como não representa qualquer ofensa ao disposto nos arts. 165 e 166 do CTN.

Com relação à ADI nº 5.363, a decisão do STF, em apertada síntese, foi no sentido de declarar a inconstitucionalidade das expressões “desde que produzidos no Estado” e “produzidos no Estado” constantes em alguns dispositivos do RICMS/23 (Decreto nº 48.589/23) e do revogado RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02), que estabelecem benefícios fiscais nas saídas internas dos produtos neles relacionados, especialmente daqueles integrantes da cesta básica, como é o caso, por exemplo, dos itens 19 e 20 do Anexo IV do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores ora analisados.

A mencionada decisão (ADI nº 5.363), no entanto, não tem qualquer repercussão sobre o presente processo ou sobre os PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10, pelos seguintes motivos:

- não foi afastada a aplicação da substituição tributária em relação aos produtos recebidos em transferências interestaduais (ST por entradas);

- no presente processo não há qualquer exigência de ICMS/ST, mas simplesmente estorno de créditos indevidamente apropriados;

- nos outros dois processos, embora tenha havido exigência de ICMS/ST, não há qualquer exigência vinculada a eventual utilização indevida de redução de base de cálculo no momento da apuração do valor do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, muito pelo contrário, pois, apesar de a Impugnante ter utilizado tal benefício, em relação às mercadorias recebidas em transferências interestaduais, tal fato sequer foi contestado e suas memórias de cálculo foram mantidas, no tocante a esse aspecto.

Afasta-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

Da Arguição de Nulidade do Lançamento - Iliquidez do Auto de Infração - Violação ao art. 142 do CTN

Em sua extensa arguição, inclusive com apresentação de argumentos repetitivos, a Impugnante insiste na nulidade do lançamento em apreço, alegando, desta

vez, que o Auto de Infração é fruto de um trabalho viciado e evidentemente ilícido, razão pela qual deve ser imediatamente cancelado.

Na sua visão, ao completo arrepio do art. 142 do CTN, o Auto de Infração representa uma exigência fiscal completamente ilícida, uma vez que, ainda que se considerasse a interpretação do Fisco como válida, seria nítido que os valores lançados desconsideraram as operações em que ela:

- (i) recolheu ICMS e ICMS/ST novamente em suas saídas internas; e
- (ii) realizou saídas interestaduais tributadas, que geram direito à restituição do ICMS/ST antecipado em discussão.

Nesse sentido, a Impugnante narra que, conforme elucidado nos tópicos anteriores, o Fisco sustenta que o estabelecimento autuado teria se aproveitado indevidamente de créditos de ICMS das aquisições interestaduais das mercadorias. Entretanto, como as respectivas saídas internas e interestaduais dessas mercadorias recebidas foram tributadas, a não cumulatividade do ICMS demanda que o montante de tributo devido, em cada operação ou prestação anterior, deve ser deduzido nas posteriores.

Acrescenta que, além de recolher, correta e tempestivamente, o ICMS/ST por antecipação na entrada interestadual das mercadorias, continuou recolhendo o ICMS devido em razão da ocorrência do fato gerador relativo à saída interna e interestadual das mercadorias de seu estabelecimento, pois continuou destacando e recolhendo o ICMS também no momento das saídas das mesmas mercadorias, apurando normalmente o débito do tributo em seus livros fiscais e efetuando o pagamento ao final de cada período de apuração.

Informa que, para demonstrar a significância dessa situação, juntou aos autos um demonstrativo da destinação das mercadorias entradas em seu estabelecimento, com a indicação do efetivo recolhimento do ICMS/ST na entrada e do ICMS próprio e até ICMS/ST nas correspondentes saídas (Doc. 06).

Informa, ainda, que está preparando Laudo de Constatação junto a empresa de auditoria para que, com base na análise da sua escrituração fiscal e contábil, seja comprovado de forma definitiva o fato de que as mercadorias decorrentes das entradas interestaduais foram posteriormente comercializadas e submetidas à tributação regular do ICMS nas saídas.

Reitera que os registros de seu controle de estoques e as notas fiscais de saída emitidas já permitiriam ao Fisco a verificação de que, no período controvertido, os produtos recebidos em seu estabelecimento tiveram saída subsequente tributada, o que confirmaria, por si só, que os mesmos produtos que entraram no estabelecimento, para os quais o Fisco exige uma pretensa diferença do ICMS/ST devido por antecipação, tiveram saídas tributadas em seguida (Doc. 06).

Pondera que, se os mesmos produtos que entraram no estabelecimento, para os quais o Fisco ora exige o estorno dos créditos de ICMS das operações de entradas, foram objeto de saídas internas e interestaduais novamente tributadas, a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS nas entradas das mercadorias seriam legítimos.

Da mesma forma, de acordo com a Impugnante, há também um excesso do Auto de Infração em decorrência das diversas saídas interestaduais das mesmas mercadorias objeto do presente lançamento, que ensejam o ressarcimento imediato dos valores pagos diante do fato gerador presumido não realizado, conforme assegurado pelo art. 10 da LC nº 87/96 e pelo art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

Noutro enfoque, a Impugnante afirma que, não basta o fato de a matéria tributável determinada no presente lançamento (apropriação pretensamente indevida de créditos de ICMS) estar completamente viciada, pois o Auto de Infração também seria nulo, pois o levantamento realizado pelo Fisco dos supostos créditos a serem estornados foi realizado com base na mera diferença de valor e não por meio de uma constatação de cada operação.

Apresenta exemplos nesse sentido e destaca que o Fisco não realizou o exame detido das operações e mercadorias que teriam supostamente deixado de ser objeto de estorno dos créditos de ICMS registrado, vale dizer, no mínimo, para cumprir com os requisitos do art. 142 do CTN, o Fisco deveria ter realizado o lançamento com base em cada item e nota fiscal, e não por uma mera diferença de valor.

Pontua que é fato que a análise do Fisco recaiu apenas sobre as operações de entrada de mercadorias em seu estabelecimento, quando deveria também ter levado em consideração a realidade de suas saídas, quais sejam: (i) os débitos de ICMS e ICMS/ST efetuados nas saídas do seu estabelecimento e (ii) a existência de saídas interestaduais, que dão azo ao ressarcimento imediato e integral pela não realização do fato gerador presumido da substituição tributária, em mais uma violação ao art. 142 do CTN.

Conclui, nessa linha, que, carecendo o Auto de Infração de liquidez e de evidências aptas a demonstrar o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, é evidente que deve ser declarada a sua absoluta e integral nulidade, sob pena de ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, inclusive repetitivos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Com relação à afirmação da Impugnante de que recolheu ICMS e ICMS/ST novamente em suas saídas internas, cabe reiterar que o art. 37, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02 estabelece que, em relação às mercadorias recebidas com o imposto retido (ou recolhido no momento de sua entrada), a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida sem destaque do imposto (operação própria e ST), devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações sem Débito do Imposto”, e a coluna “Observações” para indicar a expressão “ICMS Retido por ST”.

Logo, com relação às operações subsequentes internas com as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento autuado, como não poderia deixar de ser, não há a previsão legal de débitos do imposto, seja em relação às operações próprias, seja no tocante ao ICMS/ST.

Assim, se houve débitos indevidos do imposto no momento das saídas das mesmas mercadorias, a Impugnante deve comprovar inequivocamente tal fato e pleitear a restituição do indébito, observando o disposto nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

Ressalte-se, porém, que a Impugnante é contribuinte substituto tributário, em relação às saídas subsequentes de mercadorias da mesma espécie, produzidas no mercado interno, responsabilidade que não se confunde com o ICMS/ST devido no momento das entradas de mercadorias recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos sediados em unidades da Federação com as quais Minas Gerais não tenha protocolo para fins de instituição da substituição tributária.

Nessa situação, o contribuinte deve manter controle de estoque de modo a separar as mercadorias sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento, daquelas também sujeitas à substituição tributária pelas operações subsequentes, no momento de suas saídas do mesmo estabelecimento.

São situações distintas, sujeitas a procedimentos também distintos, a saber:

- Mercadorias recebidas em transferências interestaduais:
 - ICMS/ST devido pela entrada da mercadoria;
 - saída da mercadoria sem destaque do ICMS relativo à operação própria e sem retenção do ICMS/ST;
 - nota fiscal de saída emitida apenas com a informação de que o ICMS/ST já foi retido na operação anterior.
- Mercadorias produzidas no Estado - Operações internas:
 - retenção do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias; e
 - emissão de nota fiscal com destaque do ICMS relativo à operação própria e ao ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Portanto, para que o contribuinte possa alegar um hipotético *bis in idem*, passível de restituição, é necessário que ele comprove, inequivocamente, que exatamente as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, com o recolhimento regular do ICMS/ST pelas suas entradas, tenham sido efetivamente tributadas, com destaque do imposto relativo às operações próprias e/ou do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Existindo tal comprovação, como já afirmado, cabe ao contribuinte pleitear a restituição do indébito, observando as disposições contidas nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, devendo-se destacar que eventual direito à restituição não assegura ao contribuinte o direito de apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais das transferências interestaduais recebidas, pois esses créditos são vedados pela legislação.

Quanto às saídas interestaduais subsequentes, insta destacar que tal ocorrência não afasta a incidência do ICMS/ST no momento das entradas das mesmas

mercadorias sujeitas à substituição tributária, embora garantam ao contribuinte o direito a pleitear a restituição, nos termos do art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

Ressalte-se, uma vez mais, que no presente processo não há qualquer exigência de ICMS/ST por entradas, como alegado equivocadamente pela Impugnante, pois tal exigência se restringiu aos PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10.

Quanto à forma de apuração dos valores a serem estornados, embora tal tema seja claramente meritório, que será devidamente esclarecida em momento oportuno, cabe destacar que a vedação à apropriação dos créditos em discussão se aplica à totalidade dos itens e respectivos documentos fiscais, pois o art. 38 do Anexo XV do RICMS/02, como já afirmado, estabelece claramente que as notas fiscais de entradas relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária devem ser escrituradas no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações Sem Crédito do Imposto”.

Assim, não interessa se os créditos glosados pelo Fisco se referem, no todo ou em parte, a um ou mais itens de documentos fiscais ou a uma parcela das notas fiscais.

Como o Contribuinte apropriou os créditos e estornou parte deles, o Fisco corretamente glosou apenas a diferença global apurada, que equivale ao montante não estornado pela própria Impugnante.

Inexiste, portanto, iliquidez do crédito tributário ou ofensa ao art. 142 do CTN, mesmo porque, em relação aos valores exigidos, a Impugnante não apontou, objetivamente, qualquer erro em sua apuração.

Da Arguição de Nulidade do Lançamento - Desconsideração de Documentos e Fundamentos Apresentados – Violação ao Direito de Defesa do Contribuinte

A questão em epígrafe, suscitada pela Impugnante, especialmente em razão de todo o acima exposto, se confunde com o mérito da presente lide, mesmo porque se trata de instrução probatória.

Ressalte-se, desde já, que os argumentos e documentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar a infração narrada no Auto de Infração.

Rejeita-se, portanto, todas as prefaciais arguidas pela Impugnante.

Do Mérito

Conforme relatado, a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de dezembro de 2018 a julho de 2022, relativos mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST por entradas), relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já ressaltado, os créditos indevidamente apropriados pela Impugnante efetivamente se referem a mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que relacionadas no Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02 (itens 83.0 a 87.2), tendo âmbito de aplicação interna e interestadual, neste último caso em relação às unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha firmado protocolo para fins de instituição da substituição tributária:

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

No caso dos autos, as mercadorias foram recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos sediados em UFs que não possuem protocolo com este Estado, motivo pelo qual a Impugnante 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, nos termos estabelecidos no art. 14 c/c o art. 18, § 8º, do Anexo XV do RICMS/02.

RICMS/02 – Anexo XV

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.

(...)

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

§ 8º - Ressalvado o disposto nos incisos IV e VII do caput, **o disposto neste artigo não se aplica às operações interestaduais destinadas a contribuintes deste Estado com as mercadorias especificadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 deste anexo.**

(...)

(Destacou-se)

Na parte introdutória de sua defesa, a Impugnante reconhece que as mercadorias recebidas em transferências interestaduais estão sujeitas à substituição

tributária pelas entradas e apresentou o seguinte relato, no tocante aos créditos ora em análise:

Impugnação

O estabelecimento autuado, localizado no Estado de Minas Gerais, pratica o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados; leite e laticínios; aves abatidas e derivados; bebidas não especificadas; produtos alimentícios no geral, e o comércio varejista de laticínios e frios; carnes; e produtos alimentícios em geral.

Para exercer suas atividades, parte significativa dos produtos comercializados pela Impugnante são sujeitos ao recolhimento do ICMS por meio da sistemática da substituição tributária (ICMS-ST). Como é de conhecimento, essa modalidade tem como finalidade facilitar a arrecadação e a fiscalização por parte da Administração Pública, estimando uma base de cálculo para a concentração do recolhimento do ICMS que seria presumidamente devido nas etapas posteriores da circulação das mercadorias.

Assim, por ocasião do recebimento das mercadorias especificadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17, Parte 2 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/2002 (RICMS/02) via operações interestaduais de transferência a Impugnante procedeu com o recolhimento do ICMS-ST na entrada das mercadorias, via antecipação, nos termos do artigo 18, § 8º do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época. Em razão da apuração/recolhimento do ICMS-ST na entrada a Impugnante - quanto ao crédito do ICMS da operação própria incidente nas transferências - procedeu ao creditamento e subsequente estorno do ICMS destacado nas Notas Fiscais de transferência.

(...)

(Destacou-se)

Tal procedimento, embora contrário à norma estabelecida no art. 38, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, certamente não acarretaria a formalização do presente lançamento, se a Impugnante tivesse efetuado o estorno integral do imposto apropriado, no mesmo período de apuração.

Contudo, no período objeto da presente autuação, a partir das memórias de estorno apresentadas pela Impugnante, o Fisco constatou a existência de créditos escriturados sem o correspondente estorno, nas seguintes situações:

- falta de estorno integral do ICMS constante no documento fiscal; e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de estorno parcial do ICMS constante no documento fiscal, ou seja, foi efetuado estorno de alguns itens do documento e de outros não.

A título de exemplo, segue abaixo quadro elaborado pelo Fisco relativo à diferença apurada em abril de 2019:

Plan Filtro Fisco – Dez/18						
Ind.Movimento	CST.ICMS	CFOP	Cód.Natureza	Valor.BC.ICMS	Alíquota.ICMS	Valor.ICMS
Totais				17.120.109,81		2.054.413,35
Memória de cálculo BRF - Estorno						1.565.199,57
Crédito indevido						489.213,78

Ressalte-se que existem períodos para os quais não houve constatação de diferenças, isto é, o imposto apropriado nesses períodos foi integralmente estornado pela Impugnante, como ocorreu, por exemplo, nos meses de janeiro e março de 2020.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos a seguir, que serão analisados na ordem em que apresentados, devendo-se destacar que tais argumentos são basicamente os mesmos daqueles já enfrentados no tópico relativo às preliminares.

Alegação quanto à “Improcedência do Auto de Infração, face à correção dos procedimentos adotados pela Impugnante”

A Impugnante relata que a presente exigência apenas se afigurou minimamente “factível” mediante a aplicação do racional do Fisco que exigiu a cobrança do ICMS/ST na entrada por meio dos Autos de Infração de nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10.

Afirma que, em verdade, no que se refere à própria substituição tributária na entrada, fato é que o Estado de Minas Gerais sequer possui previsão legal para o recolhimento de ICMS/ST de acordo com a sistemática pretendida pelo Fisco e tece considerações sobre o tema em questão.

Relata que, ao longo do procedimento fiscalizatório que ensejou a presente autuação, bem como os demais autos de infração supracitados, demonstrou que se a substituição tributária “para frente” pretende, mediante presunção, concentrar a tributação em uma única etapa da circulação, já seria incongruente *per se* o fato de existirem saídas internas e interestaduais tributadas novamente por ela, mas não bastava: considerando a existência dessas saídas tributadas, o Fisco sequer poderia tolher o aproveitamento dos créditos de ICMS das operações antecedentes.

Acrescenta que, à luz dos preceitos que regem a sistemática adotada pela Impugnante, a qual se encontra plenamente de acordo com a legislação de regência, mostra-se clara a violação dos ditames da substituição tributária e da não cumulatividade pela metodologia adotada pelo Fisco, que impede o aproveitamento dos créditos de ICMS das operações antecedentes, infla a base de cálculo da substituição

tributária e desconsidera o recolhimento do imposto nas operações subsequentes, em violação crassa ao princípio da não cumulatividade.

Reitera que, além de recolher, correta e tempestivamente, o ICMS/ST por antecipação na entrada interestadual das mercadorias, continuou recolhendo o ICMS devido em razão da ocorrência dos fatos geradores relativos às saídas internas e interestaduais das mesmas mercadorias de seu estabelecimento, pois continuou destacando e recolhendo o ICMS também no momento da saída, apurando normalmente o débito do tributo em seus livros fiscais e efetuando o pagamento ao final de cada período de apuração.

Ressalta que, independentemente dos documentos por ela apresentados, os registros de seu controle de estoques e as notas fiscais de saída emitidas permitiriam ao Fisco a verificação de que, no período controvertido, os produtos recebidos em seu estabelecimento tiveram saída subsequente tributada.

Acentua que essa documentação fiscal confirma, por si só, o fato de que os mesmos produtos que entraram no estabelecimento foram (i) objeto de saídas interestaduais, razão pela qual o ICMS/ST antecipado deveria ser restituído e (ii) foram tributadas novamente nas operações internas (Doc. 06), razão pela qual houve um recolhimento a maior para o Estado de Minas Gerais.

A seu ver, verifica-se facilmente que a presente autuação é uma decorrência da metodologia (incorreta) de cobrança do ICMS/ST em referência às operações posteriores com as mesmas mercadorias objeto da discussão em epígrafe, isto porque o método pretendido pelo Fisco gera a cobrança indevida de ICMS/ST por ocasião da entrada no estabelecimento, com base no disposto no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, o qual é calculado de forma incompatível com os critérios de cálculo previstos na legislação de regência para a substituição tributária.

Destaca que, por consequência direta e indissociável, ao criar tal metodologia:

- exige-se estorno de créditos sem qualquer fundamento legal ou mesmo técnico; e
- desconsidera-se por completo as posteriores saídas tributadas das mercadorias objeto das operações autuadas.

Argumenta que a lavratura da presente autuação se constitui somente em uma tentativa de fundamentação da metodologia pretendida pelo Fisco para justificar a cobrança de ICMS/ST por ocasião da entrada no estabelecimento e, por consequência, o estorno dos créditos ora referenciados.

Entretanto, na sua ótica, esse racional do Fisco, além de ser incompatível com os critérios de cálculo previstos na legislação de regência para a substituição tributária (o que inclui a Lei nº 6.763/1975), é também atentatório contra a interpretação sistemática do quanto disposto no art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

Pondera que, dessa forma, não merece subsistir a exigência de estorno de créditos. Ainda que o Fisco também tenha tentado “equiparar” os créditos em

referência de acordo com o método de cobrança do imposto que pretende aplicar, fato é que apenas a exigência de seu estorno é completamente improcedente.

Conclui, dessa forma, que à luz da correção do método por ela adotado, em plena conformidade com a legislação de regência, bem como em razão da impropriedade do critério de apuração adotado pelo Fisco para o ICMS/ST antecipado, e, por consequência, a improcedência da exigência pelo estorno dos créditos da operação própria, faz-se necessário o cancelamento integral e imediato do Auto de Infração.

No entanto, os argumentos da Impugnante são improcedentes.

Nesse sentido, há que se destacar inicialmente, que as questões suscitadas pela Impugnante, especialmente quanto à legalidade da ST em todos os seus aspectos, são vinculadas aos PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10, motivo pelo qual não serão aqui analisadas, uma vez que o presente processo se refere, única e exclusivamente, a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária, inexistindo, pois, qualquer exigência a título de ICMS/ST.

Esclareça-se que nos referidos processos a não cumulatividade do ICMS já foi assegurada ao Contribuinte, pois o Fisco, ao apurar as diferenças de ICMS/ST a recolher, relativas às entradas interestaduais dos produtos relacionados nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02, deduziu dos respectivos débitos os valores destacados nas notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos transmitentes das mercadorias.

Embora prescindível, seguem abaixo os seguintes excertos do parecer relativo ao PTA nº 0100289565136, que se referem ao tema em questão:

Parecer da Assessoria - PTA nº 0100289565136

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, **no momento das entradas** das mercadorias relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade, inerentes ao período de dezembro de 2018 a dezembro de 2022, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. Compensação de valores calculados como negativos pela Autuada com o montante do ICMS/ST mensal a ser recolhido a este Estado (meses de dezembro de 2018 e janeiro de 2019), conforme exemplos abaixo:

[...]

2. Dedução de valores superiores ao ICMS relativo às operações próprias dos remetentes das mercadorias, destacados nas respectivas notas fiscais emitidas, das quantias relativas aos débitos de

ICMS/ST calculados no momento da apuração do montante a ser recolhido a este Estado (meses de fevereiro de 2019 a julho de 2022).

[...]

Em casos da espécie, o destinatário mineiro da mercadoria deve calcular o ICMS/ST devido a este Estado utilizando a mesma metodologia que o remetente estaria obrigado a observar, caso fosse ele (remetente) o contribuinte substituto legalmente eleito.

Apesar de seu inconformismo, tal metodologia, observado especialmente o disposto no art. 19, § 11, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, foi muito bem resumida pela Impugnante, qual seja:

[...]

• **Deduzir do valor encontrado o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada** (operação própria do remetente da mercadoria em transferência interestadual), nos termos do art. 65 c/c 68 do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

O princípio da não cumulatividade do ICMS, segundo o qual os créditos pelas entradas devem ser compensados com os débitos pelas saídas, como não poderia deixar de ser, aplica-se tanto às operações tributadas pelo sistema normal de débito e crédito quanto em relação às submetidas ao regime de substituição tributária.

Assim, em ambos os casos, **os créditos a serem compensados são aqueles corretamente destacados e cobrados nas notas fiscais de entradas das mercadorias adquiridas ou recebidas em transferências**, observadas eventuais vedações à

compensação integral do imposto estabelecidas na legislação.

Logo, a pretensão da Impugnante de deduzir valores do imposto equivalentes aos preços médios de suas vendas internas, referentes ao segundo mês anterior à ocorrência das transferências, multiplicados pela alíquota interna dos produtos, **em substituição ao ICMS destacado** nas notas fiscais de entradas, ou qualquer outro valor superior a este, **não encontra respaldo na legislação vigente, sendo totalmente impertinente qualquer interpretação em sentido contrário, como tenta fazer crer a Impugnante.**

Ressalte-se, nesse sentido, que **a norma estabelecida no art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 não tem qualquer influência na conclusão acima.**

RICMS/02 – Anexo XV

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.** (Grifou-se)

Tal norma, obviamente, não se diferencia daquela disposta no art. 65 da Parte Geral do RICMS/02, exceto pelo fato de estar inserida em Anexo específico do mesmo diploma legal (Anexo XV), que disciplina procedimentos relativos às operações submetidas à substituição tributária.

No caso dos autos, **é fato inquestionável que os remetentes das mercadorias são estabelecimentos de mesma titularidade, sediados em outras unidades da Federação,** com as quais Minas Gerais não possui protocolos ou convênios para fins de instituição da substituição tributária, que promoveram transferências interestaduais destinadas ao estabelecimento autuado.

Portanto, **no caso dos autos, o montante do imposto a ser abatido,** no momento da apuração do ICMS/ST devido a este Estado, **deve ser aquele destacado nas notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos remetentes/transmitentes, observadas eventuais vedações da legislação quanto à dedução integral do valor destacado.**

Não há “interpretação sistemática”, como sustenta a Impugnante, **que permita conclusão em sentido contrário.**

Assim, como já afirmado, qualquer valor deduzido do ICMS/ST a ser recolhido a este Estado que ultrapasse o montante do ICMS relativo à operação própria dos remetentes (estabelecimentos transmitentes, no presente caso), não encontra respaldo na legislação.

(Destacou-se)

Portanto, a apropriação dos mesmos créditos no livro Registro de Entradas caracteriza duplo creditamento e, por óbvio, infração à legislação, especialmente em relação ao art. 38, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

RICMS/02 - Anexo XV

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;**

(...)

IV - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida e escriturada na forma estabelecida no inciso II do caput do artigo anterior.

(...)

(Destacou-se)

Não há que se falar, portanto, em estorno de créditos sem fundamentação legal.

Por outro lado, o art. 37, inciso II, do mesmo Anexo XV estabelece que, em relação às mercadorias recebidas com o imposto retido (ou recolhido no momento de sua entrada), a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida sem destaque do imposto (operação própria e ST), devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações sem Débito do Imposto”, e a coluna “Observações” para indicar a expressão “ICMS Retido por ST”.

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

II - **a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será:**

a) **emitida sem destaque do imposto**, contendo, além das demais indicações, o preenchimento dos campos relativos ao Código de Situação Tributária - CST - 060 ou Código de Situação Tributária da Operação no Simples Nacional - CSOSN - 500;

b) **escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Débito do Imposto**, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST".

(...)

(Destacou-se)

Logo, com relação às operações subsequentes internas com as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento autuado, como não poderia deixar de ser, não há a previsão legal de débitos do imposto, seja em relação às operações próprias, seja no tocante ao ICMS/ST.

Assim, se houve débitos indevidos do imposto no momento das saídas das mesmas mercadorias, a Impugnante deve comprovar inequivocamente tal fato e pleitear a restituição do indébito, observando o disposto nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

Alegações quanto à improcedência “da exigência de crédito tributário face à violação à não cumulatividade do ICMS e à não-discriminação tributária”

Em suas repetidas alegações, a Impugnante reitera que a arbitrária substituição tributária da antecipação do ICMS nas entradas interestaduais faz surgir a pretensão fazendária de estorno dos créditos de ICMS, a despeito do fato de as operações de saída serem tributadas.

Acrescenta que a consequência dessa metodologia imprópria de tributação, desarrazoada em termos lógicos, quiçá jurídicos, é a de que os produtos não-mineiros ficariam também sujeitos, na enviesada visão do Fisco, ao estorno dos créditos de ICMS das aquisições interestaduais, pois o produto não-mineiro estaria sujeito à antecipação do ICMS nas entradas/aquisições interestaduais (*i.e.*, ICMS/ST).

Dessa forma, segundo a Impugnante, o lançamento em análise viola o princípio da não cumulatividade, visto que não considerou que: (i) houve saída subsequente para fora do Estado devidamente tributada e (ii) a Impugnante, nas operações internas, reiniciou o recolhimento do ICMS, inclusive pela própria sistemática da substituição tributária.

Argumenta que, exatamente por isso, a impossibilidade de registro e aproveitamento dos créditos de ICMS das aquisições das mercadorias resulta em uma completa derrogação do princípio da não cumulatividade do ICMS, vez que existem diversas saídas (internas e interestaduais) tributadas das mesmas mercadorias.

Sustenta que o levantamento realizado pelo Fisco recaiu apenas sobre as operações de entrada de mercadorias em seu estabelecimento, quando deveria também ter levado em consideração a realidade de suas saídas, quais sejam: (i) os débitos de ICMS e ICMS/ST efetuados nas saídas do seu estabelecimento e (ii) a existência de

saídas interestaduais, que dão azo ao ressarcimento imediato e integral pela não realização do fato gerador presumido da substituição tributária.

Ademais, a metodologia que deu amparo ao Auto de Infração afronta o princípio da não discriminação tributária em tamanha extensão que sua inconstitucionalidade foi examinada pelo STF nos autos da ADI nº 5.363, de modo que, sob mais esse prisma, resta evidente que os critérios adotados pelo Fisco para o presente lançamento estão eivados de nulidades.

Conclui, nesses termos, que não há qualquer justificativa ou motivação para que o Auto de Infração subsista, motivo pelo qual deve ser cancelado de imediato.

Porém, assim como no item anterior, os argumentos da Impugnante são improcedentes.

Destaque-se, inicialmente, que o presente lançamento, ao contrário da alegação da Impugnante, não contraria o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Como esclarecido anteriormente, nos PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10 a não cumulatividade do ICMS foi plenamente assegurada ao Contribuinte, pois o Fisco, ao apurar as diferenças de ICMS/ST a recolher, relativas às entradas interestaduais dos produtos relacionados nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02, deduziu dos respectivos débitos os valores destacados nas notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos transmitentes das mercadorias.

Portanto, a apropriação dos mesmos créditos no livro Registro de Entradas caracteriza duplo creditamento e, por óbvio, infração à legislação, especialmente em relação ao art. 38, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, já reproduzido acima.

De igual forma, também já foi demonstrado que, a teor do disposto no art. 37, inciso II, do mesmo Anexo XV, em relação às mercadorias recebidas com o imposto retido (ou recolhido no momento de sua entrada), a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida sem destaque do imposto (operação própria e ST), devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna “Outras”, de “Operações sem Débito do Imposto”, e a coluna “Observações” para indicar a expressão “ICMS Retido por ST”.

Logo, com relação às operações subsequentes internas com as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento autuado, como não poderia deixar de ser, não há a previsão legal de débitos do imposto, seja em relação às operações próprias, seja no tocante ao ICMS/ST, sendo, pois, incondizente com a realidade dos fatos a alegação da Impugnante em sentido contrário.

Assim, se houve débitos indevidos do imposto no momento das saídas das mesmas mercadorias, a Impugnante deve comprovar inequivocamente tal fato e pleitear a restituição do indébito, observando o disposto nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

Cabe lembrar, porém, que a Impugnante é contribuinte substituto tributário, em relação às saídas subsequentes de mercadorias da mesma espécie, produzidas no mercado interno, responsabilidade que não se confunde com o ICMS/ST devido no

momento das entradas de mercadorias recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos sediados em unidades da Federação com as quais Minas Gerais não tenha protocolo para fins de instituição da substituição tributária.

Nessa situação, o Contribuinte deve manter controle de estoque de modo a separar as mercadorias sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento, daquelas também sujeitas à substituição tributária pelas operações subsequentes, no momento de suas saídas do mesmo estabelecimento.

São situações distintas, sujeitas a procedimentos também distintos, a saber:

- Mercadorias recebidas em transferências interestaduais:
 - ICMS/ST devido pela entrada da mercadoria;
 - saída da mercadoria sem destaque do ICMS relativo à operação própria e sem retenção do ICMS/ST; e
 - Nota fiscal de saída emitida apenas com a informação de que o ICMS/ST já foi retido na operação anterior.
- Mercadorias produzidas no Estado - Operações internas:
 - retenção do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias; e
 - emissão de nota fiscal com destaque do ICMS relativo à operação própria e ao ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Portanto, para que o contribuinte possa alegar um hipotético *bis in idem*, passível de restituição, é necessário que ele comprove, inequivocamente, que exatamente as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, com o recolhimento regular do ICMS/ST pelas suas entradas, tenham sido efetivamente tributadas, com destaque do imposto relativo às operações próprias e/ou do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Existindo tal comprovação, cabe ao contribuinte, como já afirmado, pleitear a restituição do indébito, observando as disposições contidas nos arts. 28 a 36 do RPTA c/c os arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, devendo-se destacar que eventual direito à restituição não assegura ao contribuinte o direito de apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais das transferências interestaduais recebidas, pois esses créditos são vedados pela legislação.

Quanto às saídas interestaduais subsequentes, insta destacar que tal ocorrência não afasta a incidência do ICMS/ST no momento das entradas das mesmas mercadorias sujeitas à substituição tributária, embora garantam ao contribuinte o direito a pleitear a restituição, nos termos do art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, já reproduzido anteriormente.

Conforme informação do Fisco, o estabelecimento com Inscrição Estadual nº 001087082.41-71, sujeito passivo do PTA nº 01.003147410-87, tem exercido plenamente tal direito, uma vez que vem se creditando do imposto relativo às operações subsequentes interestaduais, especialmente após março de 2019, quando foi alterada a redação dos arts. 28 e 29 do Anexo XV do RICMS/02, mês a partir do qual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tornou-se desnecessária a autorização prévia da restituição pela repartição fiscal competente.

RICMS/02 - Anexo XV

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

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

(...)

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

Efeitos de 01/12/05 a 28/02/19

"Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e **a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.**"

(...)

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

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

(...)

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

Efeitos de 01/04/08 a 28/02/19

"Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e **a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.**"

(Destacou-se)

A conclusão do Fisco é a de que *"se está se restituindo somente em relação a esta unidade, logo conclui-se que somente esta promove operações que ensejam a restituição, o estabelecimento autuado por certo não. Porque não é de se esperar que a*

empresa, com o nível de controle que se pensa que o Grupo BRF tem, iria processar e computar os valores num de seus estabelecimentos e no outro não, em detrimento de si própria”.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre essas operações interestaduais e as restituições já efetivadas pelo estabelecimento com inscrição nº 001087082.41-71, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

Pois bem, tudo isto posto, **resta ponderar sobre as saídas interestaduais** que, segundo a Impugnante, tem direito de restituição, reclamação essa, que como já foi dito, não logramos êxito em entender, porque a Impugnante já se restitui do imposto referente as saídas interestaduais, se ocorrem.

O ICMS/STE está sendo objeto de verificação neste estabelecimento autuado, e na outra unidade do Grupo com as mesmas operações, **I.E.: 001.087082.4171**, obrigação que sobreveio, como já foi dito, a partir de Dez/18.

A unidade 001.087082.4171 chegou a entrar com requerimento para restituição das operações referentes aos meses de Dez/18 a Fev/2019, mas foram indeferidos por falta de entrega dos registros exigidos para análise.

A partir de Mar/2019 tornou-se prescindível análise prévia dos valores a serem restituídos nas hipóteses do Art. 20, do Anexo XV do RICMS/02. **Em Out/19, então esta procedeu de uma só vez o lançamento de todos os valores de restituição não aproveitados desde então, e continuou com os lançamentos mensais a partir desse período**, conforme imagem de planilha acrescida aos autos para viabilizar citação, sem caracterizar cerceamento, dados extraídos da folha ‘Detalhes dos ajustes do apuração’:

(...)

Claro, **se está se restituindo somente em relação a esta unidade, logo conclui-se que somente esta promove operações que ensejam a restituição**, o estabelecimento autuado por certo não. **Porque não é de se esperar que a empresa, com o nível de controle que se pensa que o Grupo BRF tem, iria processar e computar os valores num de seus estabelecimentos e no outro não**, em detrimento de si própria.

Na análise comparativa das saídas internas, estratificação acima, isso parece justificado. **Outra evidência a se notar, o total de saídas**

interestaduais é menos de 2% das saídas totais, um montante que se vê absorvido com folga pelas entradas internas. Portanto, ao que tudo indica, **não fazer a restituição nessa unidade tende a ter sido uma opção do Grupo, por motivos inerentes a sua própria logística, já que não há nada que lhe impeça.**

Mesmo assim insiste o Causídico em torno do tema, deixando transparecer que não conhece os fatos, intentando dar amplitude ao que não tem sustentação e trazendo a questão aos autos com a conotação de um grande equívoco cometido pelo fisco, só para tumultuar a lide. **Imagine, laborar em fazer com que os Julgadores acreditem que está sendo preterida em relação a um crédito que já se apropria, pois o mesmo argumento trazido nesse PTA traz também no que foi lavrado contra a unidade com restituições regulares.**

Vale ressaltar que todo esse creditamento, conforme Art. 23, do Anexo XV, do RICMS/02, por enquanto está se dando como a Impugnante bem quer porque, como mencionado, mesmo após ter pedidos referentes a Dez/18 a Fev/19 indeferidos, vem restituindo-se e lançando os valores, ref. a Mar/19 em diante, sem transmitir mensalmente os registros necessários:

Mar/19 a Dez/19 - Registros '10', '11', '88STES', '88STITNF' e '90' - Art. 25, do Anexo XV, do RICMS/02.

A partir de Jan/20 - Registros C180, C185, C330, C380, C430, C480, H030, 1250 e 1255 - Art. 25-A, do Anexo XV, do RICMS/02.

Ou seja, **já está se valendo do direito, da qual manifesta estar sendo lesada, apropriando-se do que entende por correto**, apropriação teoricamente sem respaldo, por tratar-se a entrega dos registros condição para fazer jus. Nesse sentido, não tem lastro essa afirmação que o Estado estaria 'dando com uma mão para tirar com outra'.

(Grifou-se)

Portanto, caso tenham ocorrido operações interestaduais promovidas pelo estabelecimento autuado (IE: 001087082.04-51), este deve exercer o seu direito à restituição, observando o disposto nos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

Com relação à ADI nº 5.363, como já destacado, a decisão do STF, em apertada síntese, foi no sentido de declarar a inconstitucionalidade das expressões "desde que produzidos no Estado" e "produzidos no Estado" constantes em alguns dispositivos do RICMS/23 (Decreto nº 48.589/23) e do revogado RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02), que estabelecem benefícios fiscais nas saídas internas dos produtos neles

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionados, especialmente daqueles integrantes da cesta básica, como é o caso, por exemplo, dos itens 19 e 20 do Anexo IV do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores ora analisados.

RICMS/02 – ANEXO IV

ITEM	VIGÊNCIA	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%)
19	15/12/02 a 31/12/2018	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:	
	01/09/18 a 27/12/19	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 18 a 23, 25, 28, 29 a 34, 55 a 58 e 62, 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, todos da Parte 6 deste anexo , observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:	
	15/12/02 a 27/12/19	a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento):	61,11
		a.2) nas operações tributadas à alíquota de 12% (doze por cento):	41,66
	12/08/17 a 31/08/18	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado , e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, todos da Parte 6 deste Anexo, observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:	
	29/09/15 a 11/08/17	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado , e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo :	

ITEM	VIGÊNCIA	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE (%)
20	a partir de 28/12/19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:	
	a partir de 21/02/20	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, todos da Parte 6 deste anexo , observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:	
	28/12/19 a 20/02/20	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 18 a 23, 25, 28, 29 a 34, 55 a 58 e 62, 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, todos da Parte 6 deste anexo , observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:	
	a partir de 28/12/19	a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento);	61,11
		a.2) nas operações tributadas à alíquota de 12% (doze por cento);	41,66

A mencionada decisão (ADI nº 5.363), no entanto, não tem qualquer repercussão sobre o presente processo ou sobre os PTAs nºs 01.002895651-36 e 01.002890070-10, pelos seguintes motivos:

- não foi afastada a aplicação da substituição tributária em relação aos produtos recebidos em transferências interestaduais (ST por entradas);

- no presente processo não há qualquer exigência de ICMS/ST, mas simplesmente estorno de créditos indevidamente apropriados; e

- nos outros dois processos, embora tenha havido exigência de ICMS/ST, não há qualquer exigência vinculada a eventual utilização indevida de redução de base de cálculo no momento da apuração do valor do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, muito pelo contrário, pois, apesar de a Impugnante ter utilizado tal benefício, em relação às mercadorias recebidas em transferências interestaduais, tal fato sequer foi contestado e suas memórias de cálculo foram mantidas, no tocante a esse aspecto.

A título de complementação, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a matéria:

Manifestação Fiscal

Não há cobrança no 1º Auto de Infração lavrado contra a Impugnante de diferença de imposto por ter recolhido a menor em função da utilização indevida de quaisquer das reduções da base de cálculo do Anexo IV, do RICMS/02. No tocante a isso, como foi feito pela Impugnante em suas memórias de cálculo foi aceito.

Inclusive, há de se notar pela plan Pagto ICMS/STE incluídas aos autos, pós Impugnação, que a BRF no cálculo do ICMS/STE devido pelas operações de carnes resultantes do abate de aves, que são a maior parte das entradas sujeitas a ST objeto das autuações, fez uso da base de cálculo reduzida, via utilização de multiplicador previsto em regulamento, 7%, por que entrou na justiça anteriormente contra o tratamento tributário desigual, cerne da ADI 5.363, e em relação as carnes de aves obteve ganho da causa. Processo abaixo indicado:

(...)

Então, ainda que os processos tivessem ligação com a situação daquela ADI, a BRF já não estaria sendo lesada em boa parte das operações arguidas, pois **já se vale do direito da redução da base de cálculo e/ou uso do multiplicador para o obter essa redução, desde que ganhou ação. Coisa que em nenhum momento, foi questionado.**

Mas claro, na falta do que falar, buscando tudo o que vislumbra em perspectiva como argumento para tentar

minar o trabalho fiscal, não obstante nem tenha tocado nesse assunto quando da Impugnação do 1º ePTA, já não perdeu a chance o Causídico, ante a publicação do Acórdão da citada ação, de tentar inserir mais um elemento de dúvida a análise dos julgadores.

(...)

(Destacou-se)

Rejeita-se, portanto, as alegações da Impugnante.

Conclui-se, portanto, que o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Alegações quanto a “Excessos da exigência fiscal decorrentes da iliquidez do Auto de Infração”

Com relação ao presente tópico, não há maiores comentários a serem feitos, pois a Impugnante se limitar a reiterar a iliquidez do crédito tributário, em função das saídas interestaduais, que gerariam direito ao ressarcimento, e sobre as hipotéticas saídas subsequentes internas, que teriam sido tributadas novamente no momento das saídas de seu estabelecimento, questões que já foram analisadas nos tópicos anteriores.

Arguição de ilegitimidade da cobrança de juros moratórios sobre a multa

Também não assiste razão à Impugnante quando argui a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos às multas exigidas.

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Destacou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre as multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada, pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Rejeita-se, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c a Resolução nº 2.880/97.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada

Quanto à arguição dos Impugnantes de que estariam sendo duplamente penalizados em função de uma única infração, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

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;

(...)

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.

(...)

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, são postas para desencorajar o inadimplemento de obrigações tributárias.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação

accessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Arguição de Necessidade de Redução da Multa de Revalidação para o Percentual de 20%

Deve ser rejeitado o pleito da Impugnante de redução de seu percentual para 20% (vinte por cento), pois o art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 é absolutamente claro ao estabelecer que, havendo ação fiscal, como ocorreu no presente caso, a multa de revalidação será equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido.

Arguição de Ausência de Proporcionalidade e Razoabilidade - Exigência de Multa com Efeito Confiscatório

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I, do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “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”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas no presente processo atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme Termo de Reformulação acostado às pags. 476/477, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Fernanda Sá Freire Figliuolo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 16 de abril de 2025.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

m/p