

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.607/14/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000213438-43
Impugnação: 40.010136159-21 (Coob.)
Impugnante: Cencosud Brasil Comercial Ltda (Coob.)
IE: 001834103.70-68
Autuado: Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda
IE: 580087204.56-43
Proc. S. Passivo: Pedro Luiz Patelli Aterje/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – APURAÇÃO DO ESTOQUE – RESOLUÇÃO nº 3.728/05. Constatado, mediante levantamento quantitativo realizado por meio de arquivos eletrônicos, a falta de recolhimento do ICMS/ST, referente ao estoque de mercadorias que passaram a integrar os itens 29, 33 e 35 do Anexo XV do RICMS/02, em 01/06/08, por meio do Decreto nº 44.772/08. Responsabilidade pelo recolhimento do imposto atribuída ao Sujeito Passivo nos termos do art. 4º da Resolução nº 3.728/05, do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, bem como dos arts. 46, inciso II, 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VIII, alínea “b”, todos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - FALTA DE ENTREGA. Constatada a falta de entrega, no prazo e na forma legal, de arquivo eletrônico referente ao Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do imposto devido a título de substituição tributária, relativamente às mercadorias que passaram a integrar os itens 29, 33 e 35 do Anexo XV do RICMS/02, conforme previsão no art. 15 da Resolução nº 3.728/05. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, sobre o estoque de mercadorias existente no estabelecimento da Autuada, em 31/07/09, conforme RICMS/02, que prevê a sistemática de substituição tributária para as mercadorias dos itens 23, 29 e 43 do Anexo XV do RICMS/02.

Apurou-se, ainda, a falta de entrega, do arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária em 01/08/09, relativamente às mercadorias que passaram a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

integrar os itens 23, 29 e 43 do Anexo XV do RICMS/02, conforme estabelecido no art. 15 da Resolução nº 3.728/05.

Pelas irregularidades constatadas foram exigidos ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no art. 54, inciso VIII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador devidamente constituído, Impugnação às fls. 63/82. Alega em síntese que:

- as determinações contidas na Resolução nº 3.728/05 interferem no aspecto temporal do fato gerador do ICMS, na sistemática da substituição tributária;

- o art. 46 do Anexo XV do RICMS/02 define o momento em que o contribuinte deverá efetuar o recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária e que, no caso, prevaleceriam as hipóteses de pagamento por ocasião das saídas das mercadorias;

- a lei aplicável à obrigação tributária deve ser aquela que estiver em vigor no instante em que ocorrer a subsunção do fato à norma (art. 144 do CTN) e, nesse sentido, não há previsão legal para se exigir a obrigação de pagar antecipadamente o ICMS/ST que seria atribuído ao remetente das mercadorias, pelo fato de ter mercadorias em estoque;

- ter a mercadoria em estoque, destinada à revenda, é fato que pressupõe que, futuramente, haverá a operação de circulação sobre a qual incidirá o ICMS/ST e, que essa presunção de ocorrência futura do fato gerador para exigência antecipada do imposto devido, deve ser feita por lei (art. 150, § 7º, CF/88) e não por decreto, muito menos, por resolução (no caso, Resolução nº 3.728/05);

- a base da exigência em comento é a Resolução nº 3.728/05 e em face da ausência de lei expressa para lastrear essa exigência, resta configurada a ofensa ao princípio da legalidade – art. 150, inciso I, CF/88;

- cabe ao Estado exigir o ICMS/ST sobre o estoque somente nas operações de saída dessas mercadorias do estabelecimento;

- a exigência da multa isolada aplicada neste Auto de Infração não merece prosperar em função da inobservância do art. 13 do Anexo VII do RICMS/02, pois diante da constatação de que não houve a transmissão, em 31/12/09, do arquivo eletrônico reclamado, caberia ao Fisco proceder à intimação para envio, conforme disposto nesse artigo;

- a aplicação de Multa Isolada com fulcro no inciso VIII, alíneas “a” e “b” do art. 54 da Lei nº 6.763/75 não merece prosperar tendo em vista a existência de outra penalidade de menor monta, exatamente para a mesma conduta tida como ilícita;

- resta evidente que não há que se falar em aplicação de dupla penalidade para a mesma conduta;

- a natureza das penalidades aplicadas é confiscatória e desproporcional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final requer a procedência da presente impugnação, cancelando-se o Auto de Infração ora combatido, sendo a Impugnante, ora Coobrigada, exonerada dos gravames decorrentes do litígio, por sua comprovada insubsistência fático-jurídica.

O Fisco manifesta-se às fls. 113/127 defendendo a manutenção integral do feito fiscal.

DECISÃO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, sobre o estoque de mercadorias existente no estabelecimento da Autuada, em 31/07/09, conforme RICMS/02, que prevê a sistemática de substituição tributária para as mercadorias dos itens 23, 29 e 43 do Anexo XV do RICMS/02.

Apurou-se, ainda, a falta de entrega à SEF/MG, do arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária em 01/08/09, relativamente às mercadorias que passaram a integrar os itens 23, 29 e 43 do Anexo XV do RICMS/02, conforme estabelecido no art. 15 da Resolução nº 3.728/05.

O trabalho fiscal obedeceu aos ditames da lei, sendo exigido, o crédito tributário estritamente fundamentado em dispositivos legais.

Não procede a alegação da Impugnante de que o tratamento dado aos estoques das mercadorias sujeitas à substituição tributária, por meio da Resolução nº 3.728/05, determinando ao contribuinte, ao final dos dias 31/07/09 e 31/10/09, o dever de inventariar o estoque e pagar o ICMS devido por substituição tributária até 01/08/09 e 01/11/09, viola o princípio da legalidade tributária.

A substituição tributária é um regime tributário em que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em relação às operações subsequentes, que presumidamente serão praticadas, é atribuída a outro contribuinte e encontra total respaldo legal, conforme art. 150, § 7º da CF/88, art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e alterações, arts. 121 e 128 do CTN, art. 22, caput e § 18 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcritos:

CF/88

Art. 150, § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

LC 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

CTN, arts. 121 e 128

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Lei 6763/75

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

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

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

Quanto ao tratamento dado pelo Fisco Estadual aos estoques das mercadorias sujeitas à substituição tributária por meio da Resolução nº 3.728/05, não há qualquer arbitrariedade.

Ao inserir mercadorias na sistemática da substituição tributária, por meio de decreto, o Estado, com base na legislação estadual (art. 46, § 7º do Anexo XV do RICMS/02 e art. 4º da Resolução nº 3.728/05), determina que as empresas comerciais inventariem seus estoques para que haja o recolhimento do ICMS/ST sobre aquelas mercadorias, tendo em vista que, nas operações seguintes, tais mercadorias já estariam sujeitas ao instituto da substituição tributária. Portanto, sem o recolhimento de ICMS nas operações de saída, haja vista a condição de empresa "não industrial":

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02:

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

§ 7º Resolução do Secretário de Estado de Fazenda disciplinará a forma e as condições para o pagamento do imposto relativo ao estoque de mercadorias existente no estabelecimento por ocasião:

Resolução 3.728/05:

Art. 4º O contribuinte que possuir em seu estabelecimento mercadorias cujas operações passaram a estar alcançadas pelo regime de substituição tributária deverá:

I - inventariar o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior à mudança do regime de tributação;

II - calcular o imposto devido a título de substituição tributária, aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor obtido na forma das alíneas deste inciso:

(...)

Dessa forma, a cobrança do ICMS/ST sobre o estoque visa equalizar o tratamento tributário de mercadorias, antes recebidas sem substituição tributária, que passaram a ser enquadradas no regime.

A afirmativa da Impugnante de que as determinações contidas na Resolução nº 3.728/05 interferem no aspecto temporal do fato gerador do ICMS/ST, contemplado nas situações previstas no art. 46 do Anexo XV do RICMS/02 não tem fundamento, uma vez que o próprio art. 46 em seu § 7º retrocitado, estabelece regra própria para o recolhimento do imposto referente ao estoque das mercadorias que foram incluídas na substituição tributária, remetendo para Resolução do Secretário a disciplina da forma e das condições para o pagamento do imposto.

Equívoca-se a Impugnante quando afirma que o momento em que deve efetuar o recolhimento do ICMS/ST, com base no art. 46 do Anexo XV do RICMS/02, é a ocasião das saídas das mercadorias.

A Autuada, na condição de estabelecimento comercial varejista, na verdade, deve efetuar o recolhimento do ICMS/ST no momento da entrada, e não da saída, conforme estabelecido no arts. 14, 15 e 46, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

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

Art. 46 - O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. , , e desta Parte;

(...)

De fato, conforme afirma a Impugnante, a lei aplicável à obrigação tributária deve ser aquela que estiver em vigor no instante em que ocorrer a subsunção do fato à norma (art. 144 do CTN) e, nesse sentido, a regra acima transcrita, que vigorava à época dos fatos, estabelecia que o fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria no estabelecimento, e não a saída.

Quanto à exigência antecipada do imposto observe-se que, a antecipação do imposto pelo substituto tributário é autorizada pelo § 7º, do art. 150, da CF/88, complementada pela legislação estadual (§ 7º do art. 46 do Anexo XV do RICMS/02 e Resolução nº 3.728/05), dispositivos já citados e transcritos anteriormente.

Não houve, portanto, violação ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, da CF/88) conforme contesta a Impugnante, uma vez que, conforme explicitado anteriormente, resta evidente que a tributação incide sobre a aquisição de mercadorias para revenda, de modo que não importa se tais mercadorias encontram-se no estoque.

A tributação das mercadorias em estoque pela substituição tributária, ocorre em função de regra de transição para sua efetiva aplicação, para que, na saída futura, essas mercadorias possam estar no campo de abrangência de tal regime.

Ressalta-se, que a obrigação de recolhimento do imposto só vigora a partir da vigência do decreto, de modo que não há que se falar em vício da retroatividade da norma.

A Impugnante contesta a multa isolada aplicada no Auto de Infração ao argumento de inobservância do art. 13 do Anexo VII do RICMS/02, que exigiria intimação prévia cobrando o envio do arquivo eletrônico reclamado. Porém, não se trata de arquivo eletrônico previsto no Anexo VII do RICMS/02, como quer sustentar a Impugnante para justificar a aplicação do art. 13, e sim, de arquivo estabelecido na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resolução nº 3.728/05, que trata especificamente da apuração do estoque e do respectivo imposto em decorrência de inclusão ou exclusão no regime de substituição tributária.

A consulta SLT nº 252/04 citada pela Impugnante, além de tratar de consulta de âmbito interno na SEF/MG, sem vinculação legal ao público externo (contribuintes), é anterior à revogação do art. 13 do Anexo VII do RICMS/02.

No que concerne ao lançamento, dever reportar-se à legislação vigente à época do fato gerador, ainda que posteriormente revogada ou alterada, porém há restrições quando a norma é meramente procedimental, como é o caso do art. 13 do Anexo VII do RICMS/02.

Quanto ao argumento de que existe outra penalidade de menor monta para a mesma conduta tida como ilícita, não lhe assiste razão.

Insta observar que o dispositivo citado pela Contribuinte - inciso VII, alínea “a” do art. 54 da Lei nº 6.763/75 - como conduta “típica” que mais se aproxima da infração imputada, é aplicável na hipótese de descumprimento de intimação.

No caso da falta de entrega do arquivo eletrônico exigido no art. 15 da Resolução nº 3.728/05, por tratar-se de documento destinado a demonstrar ao Fisco a apuração do estoque das mercadorias e respectivo imposto devido a título de substituição tributária, a penalidade específica é a estabelecida no art. 54, inciso VIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, cobrada neste Auto de Infração.

Portanto, o dispositivo do art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, não versa exatamente sobre a mesma conduta imputada à empresa autuada, como alega a Defesa, já que diz respeito à falta de atendimento à intimação do Fisco. Enquanto o art. 54, inciso VIII, diz respeito à falta de entrega de documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto.

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

(...)

VIII - por deixar de entregar documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, na forma e no prazo definidos em regulamento - por documento, cumulativamente:

- a) 500 (quinhentas) UFEMGs;
- b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

A Autuada foi incorporada pela empresa Cencosud Brasil Comercial Ltda, conforme alteração contratual da Cencosud, com efeitos a partir de 01/11/11. Em razão dessa incorporação, a Cencosud Brasil Comercial Ltda foi incluída como Coobrigada por tratar-se de responsabilidade por sucessão, estabelecida no art. 132 do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 07 de julho de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**