

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.706/14/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000198012-61
Impugnação: 40.010134499-40
Impugnante: Cema Central Mineira Atacadista Ltda
IE: 186028820.05-46
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – REGIME ESPECIAL – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST em razão da desconsideração do imposto apurado nos termos do Regime Especial de Tributação – RET nº 007/2008, visto que este foi declarado nulo mediante Despacho da Superintendência de Tributação. Exigências do ICMS/ST e Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS e recolhimento a menor do ICMS/ST no período 01/06/08 a 31/07/08, em razão da desconsideração da apuração do imposto realizada nos termos do Regime Especial RET nº 007/2008, em face da do Despacho de 14/06/13, exarado pela Superintendência de Tributação (SUTRI), que declarou nulo o tratamento diferenciado nele previsto.

As irregularidades autuadas em razão da desconstituição do tratamento tributário previsto no RET nº 007/2008 (PTA 16.000188817-31) e recálculo do ICMS devido foram as seguintes:

- recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas operações de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária; exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS devido nas saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal; exigências do ICMS e Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 109/132 e acosta os documentos de fls. 145/2873 dos autos.

Requer a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

A Fiscalização mediante análise dos documentos apresentados e dados retificados pelo Contribuinte promove a reformulação do lançamento, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 2877.

A reformulação do lançamento contempla a alteração da metodologia inicialmente utilizada no desenvolvimento do trabalho, feito com base no arbitramento das operações ocorridas no período autuado.

Conforme Novo Relatório Fiscal (fls. 2878/2934) a Fiscalização esclarece que mediante a retransmissão dos arquivos eletrônicos Sintegra, contendo os registros obrigatórios, especialmente o tipo 54 (itens das Notas Fiscais) e com base no inciso II do art. 120 do regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, promoveu a reformulação do crédito tributário.

Assim, as planilhas que amparam a apuração do crédito tributário foram assim reformuladas:

- Anexo I: Cálculo do ICMS/ST devido na entrada das mercadorias no período de 01/06/08 a 31/07/08, acostado às fls. 2887/2889 por amostragem.
- Anexo II: apuração dos créditos por entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal no período de 01/06/08 a 31/07/08, acostado às fls. 2891/2893 por amostragem.
- Anexo III: apuração dos débitos nas saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal no período de 01/06/08 a 31/07/08, acostado às fls. 2895/2898 por amostragem.
- Anexo IV: Apuração do ICMS/ST e ICMS tributação normal (fls. 2899).

Na apuração do ICMS operação própria foi considerado o saldo credor anterior lançado no campo 87 da DAPI e abatidos os valores recolhidos no período, resultando em saldo credor no mês de junho e julho, ficando, portanto, excluídas as exigências relativas ao ICMS operação própria.

O Demonstrativo das exigências fiscais está acostado às fls. 2901e o CD contendo a totalidade dos Anexos I, II e III às fls. 2903 dos autos.

Em razão da alteração do crédito tributário, foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a Autuada, de acordo com o art. 120, inciso II, § 1º do RPTA.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 2938/2951, com os seguintes argumentos:

- a “reformulação” do crédito tributário demonstra que a Fiscalização agiu com excesso de exação, ao exigir tributo que sabia não ser devido, mesmo o Contribuinte tendo apresentado todos os documentos;
- para o caso em comento, não pode prevalecer a reformulação do crédito tributário realizada pela Fiscalização, sem qualquer fundamento no art. 149 do CTN,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

única hipótese que a Fiscalização pode, diretamente, proceder a correção de lançamento já notificado ao Contribuinte, devendo, portanto, ser cancelado o Auto de Infração;

- em razão de erros de direito não é possível a pretendida revisão do lançamento;

- ressalta que mais do que meros equívocos relacionados com a organização das planilhas, o lançamento foi realizado sem o reconhecimento dos créditos de ICMS e do tributo pago anteriormente pela empresa, apesar da comprovação documental de todas as operações;

- tendo em vista violação flagrante às disposições do CTN, deve o lançamento ser julgado improcedente;

- não há que se falar em nulidade do Regime Especial, pois este decorre de atos realizados pela própria Fiscalização no procedimento de aprovação do RET, não se pode retroagir seus efeitos, sob pena de penalizar o Contribuinte por supostos equívocos realizados pela própria Administração Tributária;

- não cabe no presente momento analisar o disposto no art. 51, inciso II, letra “c” do RPTA, ou seja, a necessidade do Contribuinte estar em situação que enseje a emissão de CND ou CPD-EM, uma vez que a obrigação de conferência dos requisitos formais para a concessão de Regime Especial de Tributação é da Fiscalização Estadual e não do Contribuinte, e que se a verificação do cumprimento de tais requisitos foi atestada pela SEF/MG, não há dúvidas sobre a impossibilidade de tal “equívoco” prejudicar a Empresa, sendo completamente improcedente o Auto de Infração ora combatido;

- deduz que a declaração de nulidade do RET não pode onerar o Contribuinte, tendo em vista que à época em que foi concedido, contou com a validação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais;

- alega que inexistente ordenamento jurídico no direito tributário pátrio que permita a retroação de efeitos de atos administrativos com o fim de criar exigências fiscais e assim efetuar lançamento de tributo, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, especificamente na vertente da proteção da confiança, inclusive como determina o art. 146 do CTN;

- ainda que na hipótese da procedência do Auto de Infração, o lançamento não poderia prevalecer com a exigência de multa e juros. Cita o art. 100 parágrafo único do CTN, no qual normas complementares das leis (no caso o próprio Regime Especial), “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”;

- invoca a aplicação do art. 112 do CTN, em razão dos equívocos procedidos no trabalho fiscal, retirando dele a certeza e liquidez do crédito tributário.

Elenca ainda às fls. 2948, os erros cometidos na apuração realizada pela Fiscalização, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não foi considerado o valor de R\$ 14.621,81 (quatorze mil seiscientos e vinte um reais e oitenta e um centavos), recolhido a título de ICMS/ST no código de receita 220-4, DAE de fls. 2961/2962;

- não foi considerado o valor de R\$ 14.279,30 (quatorze mil duzentos e setenta e nove reais e trinta centavos), recolhido sob o código de receita 320-2, referente ao mês de julho de 2008, DAE de fls. 2963/2964;

- não considerou “outros créditos” decorrentes da diferença de 7% (sete por cento) para 12% (doze por cento), no caso dos produtos com redução de base de cálculo, conforme planilha de fls. 3063/3072;

- não transportou o saldo credor do mês de junho de 2008 para o mês de julho de 2008, implicando em exigência a maior do imposto.

Apresenta quadro demonstrativo de fls. 2948, considerando as correções retrocitadas.

Quanto às operações sujeitas ao ICMS/ST aponta os casos que devem ser retirados do cálculo do imposto devido, conforme documentos destacados a seguir:

- mercadorias que se sujeitam à sistemática de débito/crédito, à época da autuação;

- notas fiscais em que foi recolhido o imposto apartado;

- ICMS/ST recolhido diretamente na nota fiscal.

Acosta aos autos a planilha de fls. 2966/3062 com o cálculo do ICMS/ST devido nas entradas, demonstrando as exclusões retrocitadas.

Apresenta quadro demonstrativo do crédito tributário após as exclusões em planilha de fls. 2960.

Aborda a Impugnante por fim, que o prejuízo que sofreu com a nulidade do RET com efeitos retroativos, gerou com a lavratura de 04 (quatro) Autos de Infração (PTAs nº 01.000198074-63, 01.000198037-35, 01.000198012-61 e 01.000198051-42), um crédito de ICMS no montante de R\$ 602.086,97 (seiscientos e dois mil oitenta e seis reais e noventa e sete centavos).

Enfatiza que, prevalecendo o Auto de Infração, utilizando-se todos os créditos e pagamentos apontados nos autos, haveria um suposto valor devido a título de ICMS/ST de R\$ 582.495,20 (quinhentos e oitenta e dois mil quatrocentos e noventa e cinco reais e vinte centavos).

Observa que, ainda que todo o trabalho fiscal prevalecesse a Impugnante ainda seria “credora” perante o Estado, no montante de R\$19.591,77 (dezenove mil quinhentos e noventa e um reais e setenta e sete centavos), conforme quadro demonstrativo de fls. 2950.

Requer ao final a procedência da impugnação.

Da Nova Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização acatou os documentos apresentados pela Impugnante, promoveu nova reformulação do crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 3073/3078.

Na revisão do lançamento, foram excluídos os seguintes itens relativos ao cálculo do ICMS/ST devido nas entradas, conforme demonstrado na planilha “Reformulação itens – 2ª reformulação” (fls. 3079/3092):

- nota fiscal de devolução de cliente;
- fornecedor atacadista/distribuidor mineiro (ICMS/ST já retido);
- ICMS/ST já retido na origem;
- mercadoria não sujeita à substituição tributária;
- reformulação no cálculo do ICMS/ST, de acordo com o enquadramento no Anexo XV do RICMS/02;
- fornecedor detentor de Regime Especial;
- recolhimentos efetuados em diversas datas no código 220-4 e 313-7;
- consideração do recolhimento do ICMS/ST no código 220-4, no valor de R\$ 14.621,81 (quatorze mil seiscentos e vinte um reais e oitenta e um centavos), conforme DAE de 30/09/08 apresentado pela Impugnante, relativo ao valor do ICMS sobre estoques em 14/07/08;
- consideração do recolhimento do ICMS no código 320-2, no valor de R\$ 14.279,30 (quatorze mil duzentos e setenta e nove reais e trinta centavos), conforme DAE de 30/09/08 apresentado pela Impugnante, relativo ao ICMS operação própria sobre os estoques em 14/07/08.

Os valores reformulados estão demonstrados nas planilhas de fls. 3094/3104 por amostragem e na íntegra no CD de fls. 3110. A nova apuração do crédito tributário e das respectivas exigências fiscais consta das planilhas acostadas às fls. 3106/3108 e o novo DCMM às fls. 3113 dos autos.

Regulamente cientificada sobre a nova retificação, a Autuada comparece aos autos e adita sua impugnação às fls. 3117/3126.

Afirma que somente por meio da 2ª (segunda) reformulação do crédito tributário, no caso específico dos autos, em que a lógica do lançamento foi subvertida para se tentar evitar a decadência, é que houve efetivamente o lançamento, ocasião em que se adentrou efetivamente na matéria jurídica tratada, tendo sido a Autuada notificada em 16/06/14.

Assim, ainda que se admita que o prazo decadencial no presente caso seja regido pelo disposto no art. 173, inciso I do CTN, resta claro a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 01/06/08 a 31/07/08.

Reitera os demais argumentos apresentados nas impugnações anteriormente apresentadas.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 3127/3156 refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 3074/3113.

DECISÃO

Da Preliminar

Cabe esclarecer que a presente ação fiscal atende a todos os requisitos previstos na legislação tributária, especialmente ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como a sua formalização estabelecida nos termos do art.85 e 89 do RPTA, com a clara demonstração da acusação fiscal e da penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

A ação fiscal foi precedida do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.0000005468-25, utilizado para solicitar a apresentação de livros, documentos, especialmente aqueles previstos no Regime Especial de Tributação RET nº 007/2008.

A Impugnante alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, com os seguintes argumentos:

- foram desconsiderados todos os documentos solicitados por meio do citado AIAF de 20/06/13 que foram por ela apresentados;
- o RET nº 007/2008 perdurou por pouco tempo (menos de dois meses), de forma que podem ter ocorrido alguns erros materiais de escrituração contábil-fiscal, mas que, no entanto, estes equívocos não justificariam o arbitramento;
- a intimação foi cumprida integralmente, tendo sido entregue o “Conta Corrente Especial”, documento previsto no RET relacionado como crédito de ICMS/ST destacado na entrada de mercadorias, o Levantamento de Mercadorias sujeitas à ST realizado em 31/08/08, o Levantamento do Estoque de Mercadorias sujeitas a ST realizado em 14/07/18 e Declaração Mensal de Apuração do ICMS Operação Própria com aproveitamento de crédito presumido;
- que a Fiscalização desconsiderou toda a documentação entregue, e lavrou o Auto de Infração, 05 (cinco) dias após a entrega do AIAF;
- o Auto de Infração foi realizado por meio de presunção/ arbitramento, configurando evidente nulidade deste;
- essa arbitrariedade leva à nulidade da peça fiscal, visto que foram infringidos os princípios da razoabilidade, da motivação e da ampla defesa;
- que a Fiscalização inverte a lógica do lançamento uma vez que não analisou os documentos do Contribuinte, tendo primeiro lavrado o Auto de Infração e, caso a Impugnante posteriormente comprovasse os créditos de ICMS, abatimentos e retenções de ICMS/ST, em contrapartida, seriam alteradas as saídas autuadas por arbitramento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem razão a Impugnante.

Destaca-se que o citado RET nº 007/2008 previa em seu art. 16 a obrigação de o Contribuinte enviar arquivo eletrônico nos moldes previstos no Anexo VII do RICMS/02 (Sintegra).

No entanto, a Fiscalização se deparou com a escrituração fiscal irregular, não sendo possível identificar as mercadorias quanto à tributação (normal ou por substituição tributária) por meio do Código Fiscal de Operações (CFOP) consignados nos livros fiscais e arquivos Sintegra transmitidos.

Esse fato se repete, com apuração efetivada na Declaração de Apuração de ICMS (DAPI), na qual todos os valores lançados como crédito do imposto são estornados, assim como os valores lançados a débito, de modo que o conta corrente especial não demonstra o crédito presumido previsto no Regime Especial. Registra que no campo próprio para “Operações de Saídas” não são estratificadas as operações por alíquotas, para efeito de aplicação da carga tributária prevista no Regime Especial (1% e 3%).

Destaca a Fiscalização, que não há apresentação da apuração do ICMS/ST, tendo sido lançado como “devolução” no campo 80 da DAPI. Tampouco foram demonstrados os valores lançados nos campos 76 e 77 da DAPI (Base de cálculo do ICMS/ST e Valor Retido).

Quanto ao estoque inventariado, por ocasião do início de vigência do Regime Especial, este não foi utilizado nem transferido para terceiros, visto que não se identificou nenhuma nota fiscal com CFOP compatível com a operação.

Diante de tais fatos, não resta dúvida que o arbitramento efetivado pela Fiscalização tem amparo na legislação tributária, especialmente no § 27 do art.13 e art. 51 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 27. A base de cálculo do imposto, conforme dispuser o Regulamento, será arbitrada pelo Fisco, quando for omissa ou não merecer fé a declaração, o esclarecimento ou o documento do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, assegurado a este o direito à contestação do valor arbitrado, mediante impugnação, com exibição de documento que comprove suas alegações, dentro do contencioso administrativo-fiscal, na forma em que dispuser a legislação tributária administrativa.

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O RICMS/02 assim estabelece em seus arts. 53 e 54, acerca do arbitramento do valor das operações/prestações:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - ocorrer a falta de sequência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas, em Cupom Fiscal, relativamente aos números que faltarem;

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado. (grifou-se)

Portanto, não há que se falar que estariam ausentes os requisitos previstos na legislação para a utilização do arbitramento, uma vez que o Sujeito Passivo não apresentou à Fiscalização os elementos necessários à comprovação das operações.

No entanto, prevê o § 2º do art. 54 do RICMS/02 que o valor arbitrado poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante a exibição de documentos que comprovem suas alegações. Veja-se:

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações. (grifou-se)

Assim procedeu a Impugnante, tendo substituído os arquivos eletrônicos Sintegra, informando corretamente o registro tipo 54 (itens das Notas Fiscais), permitindo à Fiscalização identificar as operações e mercadorias ocorridas no período autuado, o que resultou na reformulação do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que após a entrega regular dos documentos e transmissão dos arquivos eletrônicos, a Fiscalização adotou o procedimento previsto no art. 194, inciso I do RICMS/02, qual seja a análise da escrita fiscal e de documentos fiscais e subsidiários do Contribuinte, afastando o arbitramento.

Diante do exposto, afasta-se a preliminar arguida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS e recolhimento a menor do ICMS/ST no período 01/06/08 a 31/07/08, devido em razão da descon sideração da apuração do imposto realizada nos termos do Regime Especial RET nº 007/2008, em face da do Despacho de 14/06/13, exarado pela Superintendência de Tributação, que declarou nulo o tratamento diferenciado nele previsto.

As irregularidades autuadas em razão da desconstituição do tratamento tributário previsto no RET nº 007/2008 (PTA 16.000188817-31) e recálculo do ICMS devido foram as seguintes:

- recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas operações de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária; exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS devido nas saídas de mercadorias sujeitas a tributação normal; exigências do ICMS e Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Cabe inicialmente esclarecer que o Regime Especial PTA nº 16.000188817-31 (fls. 22/28), concedido ao Contribuinte em 28/05/08, com vigência a partir de 01/06/08, trata do diferimento parcial do ICMS nas operações promovidas por estabelecimento industrial, ou centro de distribuição deste, situados no Estado com destino ao Contribuinte Cema, nos percentuais nele identificados. Trata ainda do crédito presumido, de modo que a carga tributária nas saídas nas operações internas, promovidas pelo Contribuinte, resulte em 3% (três por cento) quando a carga tributária prevista para a operação posterior for superior a 12% (doze por cento), bem como a carga tributária de 1% (um por cento) nas operações com alíquota igual a 12% (doze por cento), não se aplicando o benefício do crédito presumido a operações com carga tributária inferior a 12% (doze por cento).

Quanto às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, o Regime atribui ao Contribuinte Cema a responsabilidade na condição de substituto tributário pelo ICMS devido nas operações subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, a ser apurado no momento da saída da mercadoria.

O citado RET nº 007/2008 foi cassado em 14/07/08, por meio do Despacho da Superintendência de Tributação (SUTRI) de fls. 29/30 dos autos, em razão da necessidade de adequação do instrumento aos interesses da Fazenda Pública Estadual.

A partir da ciência do Despacho as citadas operações contempladas no citado Regime, voltaram a se sujeitar as regras estabelecidas no RICMS/02, exceto em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relação às mercadorias adquiridas no período de 01/06/08 a 14/07/08, devendo adotar os procedimentos descritos nos itens 1 a 13 do Despacho SUTRI supracitado.

Em 14/06/13 a Superintendência de Tributação (SUTRI) exarou novo Despacho declarando nulo o ato que concedeu o Regime Especial de Tributação RET nº007/2008 (fls. 31/32), decorrente de vício formal, em razão de não estar o Contribuinte, no momento de sua concessão, em condições de obter certidão positiva com efeito de negativa, no caso, impedimento para concessão de regime especial de tributação, não tendo este, produzido os efeitos que lhe são próprios.

Assim declarado nulo o ato que concedeu o Regime, por conseguinte, foi desconstituído o tratamento tributário nele previsto e cientificado o Contribuinte em 20/06/13.

Diante dos fatos relatados, a Fiscalização promoveu verificação fiscal referente ao período de 01/06/08 a 14/07/08, tendo se deparado com a irregular escrituração fiscal visto que o Contribuinte, no decurso do regime, não alterou a sua escrita fiscal, não sendo possível identificar as mercadorias quanto à tributação (normal ou por substituição tributária) por meio do Código Fiscal de Operações (CFOP) consignado nos livros fiscais e arquivos Sintegra transmitidos.

Constatou ainda que na Declaração de Apuração de ICMS (DAPI), todos os valores lançados como crédito do imposto são estornados, assim como os valores lançados a débito, de modo que a “conta corrente especial”, não demonstra o crédito presumido previsto no Regime Especial.

No campo próprio para “Operações de Saídas” não são estratificadas as operações por alíquotas, para efeito de aplicação da carga tributária prevista no Regime Especial (1% e 3%, um e três por cento).

Como já destacado pela Fiscalização, quanto ao ICMS devido por substituição tributária, não foi apresentada a sua apuração, tendo sido o ICMS/ST lançado no campo 80 da DAPI (devolução). Não estão demonstrados os valores lançados nos campos 76 e 77 da DAPI (Base de cálculo do ICMS ST e Valor Retido).

Quanto ao estoque inventariado, por ocasião do início de vigência do Regime Especial, este não foi utilizado nem transferido para terceiros, visto que não se identificou nenhuma nota fiscal com CFOP compatível com a operação.

Diante das inconsistências identificadas e mediante os documentos fiscais anexados aos autos, eivados de vícios e imprestáveis para apuração das operações realizadas no período, a Fiscalização realizou o arbitramento das operações, conforme detalhado no item 7 do Relatório Fiscal Contábil de fls. 07/15 dos autos (Metodologia de cálculo do ICMS e ICMS/ST).

Por essa razão, a Fiscalização não concedeu crédito na apuração do ICMS sujeito a tributação normal, nem o abatimento no cálculo da substituição tributária, nem o imposto retido pelo remetente, o que não impede o Contribuinte de requerê-los, mediante comprovação no decurso do processo.

A metodologia adotada pela Fiscalização consiste na apuração do ICMS/ST devido pelas entradas utilizando-se os percentuais apurados no Anexo IV (fls. 20), para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ratear os valores de entradas de mercadorias sujeita ao ICMS/ST, aplicando-se a Margem de Valor Agregado (MVA) média do setor, bem como a alíquota média do setor.

O rateio dos valores de entradas e quantificação do ICMS/ST, do período autuado, está demonstrado no Anexo I de fls. 17 e dos valores de saídas e quantificação do ICMS normal no Anexo II de fls. 18.

Para a exigência do ICMS/ST a Fiscalização abateu o valor pago, conforme informado no campo 82, quadro VII da DAPI.

Para a exigência do ICMS operação normal, a Fiscalização confrontou com o saldo credor anterior lançado no campo 87 da DAPI, resultando em saldo credor no mês de junho, abatido do saldo devedor do mês de julho de 2008, bem como os valores recolhidos no período.

As exigências fiscais estão demonstradas no Anexo III de fls. 19 dos autos.

Foram acostados aos autos os seguintes documentos entregues pela Contribuinte em sede de Impugnação:

- às fls. 162/168, o protocolo de substituição dos arquivos Sintegra referente ao período de janeiro a julho de 2008, em 18/07/13;

- o arquivo eletrônico contendo as planilhas “Relatório Entradas e Saídas CD” referentes aos meses de junho de 2008 e julho de 2008 e “Estoque 14/07/08 (Débito ST)” e “Estoque 31/05/08 (Crédito ST)”, conforme Termo de entrega de fls. 169/170, CD de fls. 171 e relação de documentos gravados no “CD” (fls. 172);

- as cópias de notas fiscais de entradas de mercadorias acostadas às fls. 174/1524 dos autos;

- às fls. 1525/1815, a Contribuinte demonstra por intermédio de planilhas e cópias de notas fiscais, Anexos VII a XII, a apuração do ICMS Regime Especial - RET nº 007/2008;

- cópias de notas fiscais de entradas de mercadorias – transferências, referente período de julho de 2008, às fls. 1817/ 2873.

Mediante análise dos documentos apresentados e dados retificados do arquivo eletrônico Sintegra, especialmente o registro e tipo 54 (itens das Notas Fiscais), a Fiscalização em posse das informações que permitem identificar as operações e mercadorias ocorridas no período autuado afastou o arbitramento utilizado quando da lavratura do Auto de Infração e concedeu os créditos e abatimentos de ICMS nos novos valores apurados de ICMS sujeito à tributação normal e ICMS devido por substituição tributária.

Assim, o procedimento adotado pela Fiscalização para reformular o lançamento fiscal também se encontra amparado na legislação tributária, conforme art. 194, inciso I do RICMS/02:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

Em substituição ao arbitramento anteriormente utilizado e nos termos do inciso II do art. 120 do RPTA, promoveu a reformulação do crédito tributário, acostando aos autos as novas planilhas que amparam a apuração do crédito tributário ficam assim reformuladas:

- Anexo I: Cálculo do ICMS/ST devido na entrada das mercadorias no período de 01/06/08 a 31/07/08, acostado às fls. 2887/2889 por amostragem.

Na apuração estão identificadas as mercadorias, aplicando-se o PMPF ou a MVA conforme previsto na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02,

- Anexo II: apuração dos créditos por entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal no período de 01/06/08 a 31/07/08, acostado às fls. 2891/2893 por amostragem.

- Anexo III: apuração dos débitos nas saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal no período de 01/06/08 a 31/07/08, acostado às fls. 2895/2898 por amostragem.

Destaca-se que os dados utilizados foram transmitidos pela Autuada nos arquivos eletrônicos Sintegra, após a impugnação.

Os dados levantados nos Anexos I a III foram levados para a planilha Anexo IV - Apuração do ICMS/ST e ICMS tributação normal de fls. 2899 dos autos.

Na apuração do ICMS/ST a recolher foi descontado o valor informado no campo 82 da DAPI e recolhido no código de receita 313-7 (ICMS substituição tributária recolhido antecipadamente).

Na apuração do ICMS operação própria foi considerado o saldo credor anterior lançado no campo 87 da DAPI e abatidos os valores recolhidos no período, resultando em saldo credor no mês de junho e julho, ficando, portanto, excluídas as exigências relativas ao ICMS operação própria.

Após novos argumentos trazidos no aditamento à impugnação, a Fiscalização mais uma vez, reformula o crédito tributário.

A revisão do lançamento contempla a exclusão dos seguintes itens relativos ao cálculo do ICMS/ST devido nas entradas, conforme demonstrado na planilha “Reformulação itens – 2ª reformulação” (fls. 3079/3092):

- nota fiscal de devolução de cliente;
- fornecedor atacadista/distribuidor mineiro (ICMS/ST já retido);
- ICMS/ST já retido na origem;
- mercadoria não sujeita à substituição tributária;
- reformulação no cálculo do ICMS/ST, de acordo com o enquadramento no Anexo XV, RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- fornecedor detentor de Regime Especial;
- recolhimentos efetuados em diversas datas no código 220-4 e 313-7;
- consideração do recolhimento do ICMS/ST no código 220-4, no valor de R\$ 14.621,81 (quatorze mil seiscentos e vinte um reais e oitenta e um centavos), conforme DAE de 30/09/08 relativo ao valor do ICMS sobre estoques de 14/07/08;
- consideração do recolhimento do ICMS no código 320-2, no valor de R\$ 14.279,30 (quatorze mil duzentos e setenta e nove reais e trinta centavos), conforme DAE de 30/09/08 relativo ao ICMS operação própria sobre estoques de 14/07/08.

Na oportunidade a Fiscalização esclarece que não acatou os valores lançados como “outros créditos” decorrentes da diferença de 7% (sete por cento) para 12% (doze por cento), no caso dos produtos com redução de base de cálculo, conforme demonstrado na planilha de fls. 3063/3072.

Da análise da planilha acostada pela Impugnante, elaborada a partir dos dados do Anexo II (apuração dos créditos por entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal), depreende-se que os “outros créditos” que a Impugnante pretende que sejam considerados na apuração decorre do percentual de 5% (cinco) por cento, relativo às entradas de produtos alimentícios a que se refere o item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, mais precisamente aqueles relativos aos itens 51, 52, 53 e 54 da Parte 6 do citado Anexo, a saber: biscoito de maisena, biscoito de polvilho, biscoito tipo água e sal, e outros biscoitos não recheados.

ANEXO IV

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

(...)

19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:				Indeterminada
	b) relacionados nos itens 39 a 41, desde que produzidos no Estado, e nos itens 38, 42, 43, 49 a 54 e 59, da Parte 6 deste Anexo.	33,33	0,12		

Efeitos de 15/09/2005 a 30/06/2010 - Redação dada pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.105, de 14/09/2005:

b) relacionados nos itens 38 a 43 e 49 a 54 da Parte 6 deste Anexo:					
---	--	--	--	--	--

PARTE 6

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

(...)

51	Biscoito de maisena
52	Biscoito de polvilho
53	Biscoito tipo água e sal
54	Outros biscoitos não recheados

Verifica-se que a legislação de regência do imposto prevê para os diversos tipos de biscoitos contidos nos itens 51, 52, 53 e 54, Parte 6, do Anexo IV do RICMS/02, na saída em operação interna, uma redução na base de cálculo de 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento), equivalente a uma alíquota de 12% (doze por cento).

Em relação aos citados itens, preceitua o disposto no item 19.4, do Anexo IV do RICMS/02 que, estando a operação subsequente beneficiada com a redução de base de cálculo, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, excetuadas as hipóteses previstas para manutenção integral de apropriação do imposto.

A glosa dos créditos em epígrafe alicerça-se nos seguintes dispositivos legais:

Lei n° 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

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

(...)

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

RICMS/02 (ANEXO IV - Parte 1)

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

a - leite pasteurizado tipo "A", tipo "B", tipo "C" e leite tipo "longa vida"; quando adquirido em operação interna e destinado à industrialização;

b - alho em estado natural;

c - farinha de trigo;

d - mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo;

e - relacionados nos itens 39 a 41 e 43 da Parte 6 deste Anexo. (Grifou-se).

Vale destacar que o benefício fiscal da redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, b da CF, por isso que referida prática tributária não viola o princípio da não cumulatividade.

Tal entendimento está exposto na Consulta de Contribuintes de nº 138/2014, trechos transcritos a seguir:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 138/2014

PTA Nº : 45.000005086-16

ORIGEM : Contagem - MG

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – Na hipótese de aquisição de mercadoria relacionada no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, estando a operação subsequente beneficiada com a redução de base de cálculo, o crédito a ser considerado para fins de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária não pode exceder a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do ICMS considerada na referida aquisição, em consonância com o disposto no subitem 19.4 da mesma Parte 1.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Informa que comercializa seus produtos para contribuintes mineiros, estando sujeitos ao regime da substituição tributária e que alguns tipos de biscoitos não recheados estão beneficiados pela redução de base de cálculo, nos termos da alínea “b” do item 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 – Como as operações interestaduais de aquisição das mercadorias realizadas pela Consulente são tributadas por uma alíquota interestadual de 12% (doze por cento), e também esta é a carga tributária incidente sobre as operações subsequentes com os biscoitos não recheados (item 54 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02), está correto o entendimento no sentido de que não é necessária a realização de qualquer estorno de créditos?

2 – Está correto o entendimento de que o limitador presente no item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG não se aplica à Consulente ou aos adquirentes dos biscoitos não recheados, uma vez que a carga tributária da operação equivale a 12% (doze por cento) e não a 7% (sete por cento), carga idêntica à incidente na operação interestadual com as mercadorias?

RESPOSTA:

(...)

1 e 2 – O entendimento da Consulente reputa-se incorreto.

Conforme já manifestado anteriormente por esta Diretoria por meio da Consulta de Contribuinte nº 056/2013, na hipótese de haver, para a operação

interna, previsão de redução de base de cálculo constante da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e estando tal operação sujeita à substituição tributária, ao valor da base de cálculo do ICMS devido pelas operações subsequentes deverá ser aplicado o percentual de redução estabelecido no respectivo item da Parte 1 mencionada.

Assim, aplica-se, em relação ao imposto incidente na operação de aquisição, o disposto no § 1º do art. 70 do RICMS/02, segundo o qual, salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

Nesse sentido, importa destacar que, na hipótese de aquisição de mercadoria relacionada no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, estando a operação subsequente beneficiada com a redução de base de cálculo, o crédito a ser considerado para fins de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária não pode exceder a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do ICMS considerada na referida aquisição, em consonância com o disposto no subitem 19.4 da mesma Parte 1.

Desta forma, não estando o produto “biscoito não recheado” incluído nas exceções do referido subitem 19.4, verifica-se a obrigatoriedade da anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto relativa à operação praticada pela Consulente.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 31 de Julho de 2014.

Tal matéria já foi apreciada neste Conselho de Contribuintes no sentido de confirmar a anulação do crédito na hipótese de aquisição de mercadoria com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução de base de cálculo. Veja-se o Acórdão nº 19.704/12/2ª:

ACÓRDÃO: 19.704/12/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000171663-71

ORIGEM: DF/MONTES CLAROS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA. CONSTATOU-SE APROVEITAMENTO INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE PRODUTOS DA CESTA BÁSICA, CUJAS SAÍDAS OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CÁLCULO PREVISTA NO ITEM 19 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 31, § 1º C/C ART. 32, INCISO IV DA LEI Nº 6.763/75, NO § 1º DO ART. 70 E NO INCISO IV DO ART. 71 DO RICMS/02, C/C O SUBITEM 19.4 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO MESMO REGULAMENTO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 100% EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Portanto, corretos os valores lançados pela Fiscalização, por meio da planilha Anexo II – Apuração dos créditos por entradas, reconhecendo o crédito equivalente a 7% (sete por cento) para os itens 51 a 54 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02.

Quanto ao alegado de que a Fiscalização não teria transportado o saldo credor do mês de junho 2008 para o mês de julho de 2008, implicando em exigência a maior do imposto, não se revela verdadeiro.

Desde a primeira retificação do lançamento a Fiscalização considerou o saldo credor anterior lançado no campo 87 da DAPI, conforme coluna D da Planilha Anexo IV (fls. 2899) e na segunda reformulação (fls. 3106). Assim, da recomposição da conta gráfica resultou em saldo credor no mês de junho e julho, ficando, portanto, excluídas as exigências relativas ao ICMS operação própria.

A Impugnante alega que a “reformulação” do crédito tributário demonstra que a Fiscalização agiu com excesso de exação, ao exigir tributo que sabia não ser devido, mesmo o contribuinte tendo apresentado todos os documentos.

Argui que para o caso em comento não pode prevalecer a reformulação do crédito tributário realizada pela Fiscalização, sem qualquer fundamento no art. 149 do CTN, única hipótese que o Fisco pode, diretamente, proceder a correção de lançamento já notificado ao Contribuinte, devendo este ser cancelado.

De fato a revisão do lançamento fiscal encontra-se fundamentada nos arts. 145 e 149 do CTN que assim prescrevem:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (Grifou-se).

Assim, mediante a apresentação de documentos e a regular escrita fiscal, bem como a informação do registro 54 no Sintegra, a Fiscalização reformulou o lançamento fiscal, abrindo o prazo de 30 (trinta dias) para que o Sujeito Passivo apresentasse nova impugnação, conforme determina o art. 120 do RPTA:

Art. 120. Recebida e atuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

§ 3º Na hipótese de acatamento parcial ou integral da impugnação pelo servidor responsável pela manifestação fiscal, este proporá ao titular da repartição fazendária:

I - em se tratando de crédito tributário, o cancelamento da respectiva exigência fiscal;

(...)

Portanto, não há que se falar em impossibilidade de revisão do lançamento, uma vez que os dados que permitiram a perfeita identificação das operações somente foram apresentados pelo Contribuinte, no momento da impugnação, não se configurando excesso de exação por parte da Fiscalização.

Noutra toada, a Impugnante contesta a declaração de nulidade do Regime Especial de Tributação RET nº 007/2008, visto que esta decorre de atos realizados pela própria Fiscalização no procedimento de aprovação do RET, não podendo retroagir os seus efeitos, sob pena de penalizar o Contribuinte por supostos equívocos realizados pela própria Administração Tributária.

Alega que não cabe no presente momento analisar o disposto no art. 51, inciso II, letra “c” do RPTA, ou seja, a necessidade do Contribuinte estar em situação que permita a emissão de Certidão Negativa de Débito, uma vez que a obrigação de conferência dos requisitos formais para a concessão de Regime Especial de Tributação é do Fisco Estadual e não do Contribuinte, e que se a verificação do cumprimento de tais requisitos foi atestada pela SEF/MG, não há dúvidas sobre a impossibilidade de tal “equívoco” prejudicar a Empresa, sendo completamente improcedente o Auto de Infração ora combatido.

Ainda, alega que inexistente ordenamento jurídico no Direito Tributário pátrio que permita a retroação de efeitos de atos administrativos com o fim de criar exigências fiscais e assim efetuar lançamento de tributo, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, especificamente na vertente da proteção da confiança, inclusive como determina o art. 146 do CTN.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No entanto, há que se ressaltar que no caso em análise não houve alteração do critério jurídico originalmente adotado pela Fiscalização.

Neste contexto, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Destacou-se).

Constata-se no caso dos autos que a Fiscalização verificou que o Contribuinte não atendia aos requisitos para obtenção do Regime Especial de Tributação em razão de não estar em condições de obter certidão positiva com efeito de negativa, no momento de sua concessão, o que o torna nulo, não tendo este produzido os efeitos que lhe são próprios.

É cediço que a concessão do regime especial de tributação tem por finalidade a proteção da economia e da indústria mineira. As hipóteses em que é vedada a concessão do regime especial estão dispostas no art. 51 do RPTA, transcrito a seguir:

Art. 51. É vedada a concessão de regime especial:

I - que possa dificultar ou impedir a ação do Fisco;

II - a sujeito passivo:

a) cujo titular, gerente, diretor ou sócio tenha sido denunciado por crime contra a ordem tributária relativamente a tributo de competência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deste Estado, desde que não extinta a punibilidade;

b) que tenha regime especial revogado por dificultar a ação do Fisco nos cinco anos anteriores ao pedido;

c) em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários positiva para com a Fazenda Pública Estadual. (grifou-se)

O fato de tal constatação ter ocorrido posteriormente não se caracteriza a mudança de critério jurídico.

A revisão do ato poderá ser feita a qualquer momento em que se constatar a existência de vício, sendo considerados nulos seus efeitos, retroagindo à data do ato e desfazendo-se por consequência, todos os vínculos dele originados.

Segundo jurisprudência do STF, conforme enunciado na Súmula 473 de 03/12/69, constatado que os atos estão eivados de vícios a Administração poderá anulá-los, uma vez que deles não se originam direitos.

Registre-se que o Contribuinte teve lavrado contra si quatro PTAs relativos à cassação do RET, tendo reconhecido e quitado três destes (PTA nº 01.000198051-42 - Insc. Estadual 186.028820.00-58, PTA nº. 01.000198037.35 - Insc. Estadual 186.028820.01-39, PTA nº 01.000198074.63 - Insc. Estadual 186.028820.02-10).

Destaca a Fiscalização que a metodologia de cálculo do ICMS e ICMS/ST utilizada em todos os quatro Autos de Infração emitidos foi exatamente a mesma, tendo adotado os mesmos critérios para as exclusões. Uma vez que a Autuada quitou três destes, entende que esta concordou e validou a técnica fiscal utilizada.

A Impugnante alega ser credora do Estado em razão do prejuízo que sofreu com a nulidade do RET com efeitos retroativos, com a lavratura dos citados Autos de Infração, e ainda que prevalecesse a presente autuação, ainda assim seria “credora” perante o Estado, no montante de R\$19.591,77 (dezenove mil quinhentos e noventa e um reais e setenta e sete centavos).

Sustenta que “*protocolizou vinte dias antes de ser notificada da autuação, ou seja, em 06 de junho de 2013, Pedido de Compensação do ICMS recolhido a maior em decorrência justamente da declaração de nulidade do RET que, segundo a própria SUTRI, teria efeitos retroativos. (vide cópia do pedido protocolizado em anexo).*”

Registra a Fiscalização que tal pedido de compensação não se encontra acostado aos autos, nem tampouco registrado no Sistema de Informação e Controle de Arrecadação e Fiscalização - SICAF da SEF/MG.

No entanto tal alegação não tem o condão de afastar as exigências fiscais, visto que os citados PTAs já foram quitados e as exigências do Auto de Infração ora discutido revelam-se devidas, nos exatos termos apurados pela Fiscalização.

A Impugnante requer em caso de procedência do Auto de Infração, a exclusão das multas e juros, conforme determina o art. 100 parágrafo único do CTN, alegando que normas complementares das leis (no caso o próprio Regime Especial),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Da análise dos presentes autos em face da legislação supratranscrita, constata-se que não se encontra materializada hipótese de aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, como requer a Impugnante, visto que o regime especial concedido à Autuada não se inclui dentre as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos mencionados no dispositivo legal, além de ter sido declarado nulo o ato que concedeu o referido Regime Especial.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Numa última investida a Impugnante alega que somente a 2ª (segunda) reformulação do crédito tributário, no caso específico dos autos, em que a lógica do lançamento foi subvertida para se tentar evitar a decadência, é que houve efetivamente o lançamento, ocasião em que se adentrou efetivamente na matéria jurídica tratada, tendo sido a Autuada notificada em 16/06/14.

Entende que ainda que se admita que o prazo decadencial no presente caso seja regido pelo disposto no inciso I do art. 173 do CTN, resta claro a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 01/06/08 a 31/07/08.

No entanto, não tem amparo legal a alegação da Impugnante.

Nos termos do inciso I do art. 173 do CTN o prazo de 05 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Determina a legislação do imposto que a exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos conforme estabelecido no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

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

(...)

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

No caso dos autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 25/06/13 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 27/06/13 (fls. 107), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

Portanto não se sustenta a alegação de que o lançamento se efetivou no momento da reformulação do crédito, procedimento este que se presta à revisão do lançamento, nos termos do art. 120 do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 3074/3113. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Thomaz Felipe da Costa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 11 de novembro de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

T