

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.503/17/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000655095-77
Impugnação: 40.010142838-32
Impugnante: Delly Distribuidora de Cosméticos e Prestação de Serviços Ltda
IE: 001696808.00-44
Proc. S. Passivo: Patrícia Cristina Cavallo/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Constatação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados na GIA/ST, mais especificamente nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista, no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, no período de outubro de 2011 a agosto de 2016, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, uma vez que descumpridos os requisitos legais.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 42/65, acompanhada dos documentos de fls. 66/127 e apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- relata a autuação, as exigências fiscais e o crédito tributário constituído;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- argui a decadência com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN);

- aduz que o imposto exigido no Auto de Infração (AI) é constituído pela modalidade de “lançamento por homologação”, discorre sobre a obrigação do sujeito passivo de antecipar o recolhimento do tributo, bem como do sujeito ativo de implementar a homologação expressa ou tácita, no prazo máximo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador;

- defende, que foi cientificada da autuação em 23/12/16, portanto o AI só poderia exigir imposto ou glosar crédito após 24/12/11, visto a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores;

- alega imprecisão na identificação do ilícito praticado, argumenta que a Fiscalização apresentou lista grande e desconexa de normas legais, sem esclarecimento ou indicação que pudesse permitir à Impugnante conhecer do ilícito fiscal que originou os autos ora em análise;

- sustenta que foram trazidas várias disposições legais descumpridas pela Autuada, sem indicar com precisão qualquer norma, o que a impediria de saber o que foi descumprido, e que tal atitude atenta contra o princípio constitucional da ampla defesa;

- argui presunção de ilícito fiscal, acusa a Fiscalização de não seguir a lógica da premissa de aproveitamento indevido de crédito nas operações de devolução, alega a necessidade de refazer a apuração do ICMS em toda a cadeia tributária, não se limitando à análise do ICMS da operação supostamente atingida;

- afirma que a Fiscalização presumiu o recolhimento de ICMS a menor em razão do aproveitamento indevido do crédito e que as respectivas informações não foram provadas e tampouco validadas;

- argumenta que a Fiscalização exigiu a multa isolada em duas disposições, não indicou em que operação cada inciso se aplica e, assim, a penalizou concomitantemente;

- assevera que “recolher ICMS a menor em razão do aproveitamento indevido de crédito” não se enquadra literalmente nas regras supostamente infringidas na legislação tributária estadual, mas sim em regra particular firmada entre as partes.

- contesta a aplicação da multa de revalidação afirmando que esta limita-se exclusivamente às hipóteses de não recolhimento do imposto, sendo impossível sua aplicação em relação ao aproveitamento do crédito do ICMS, objeto da autuação;

- discorre sobre o princípio da não cumulatividade e conclui que pelo atual sistema constitucional, este princípio segue o conceito de “crédito financeiro”, onde toma-se crédito sobre todas as suas entradas e, de outro lado, só se sujeita ao recolhimento do ICMS sobre as operações que contenham valor econômico;

- explana sobre o regime de substituição tributária do ICMS, exceção ao desenho original desse imposto estadual, pois altera a sistemática da respectiva arrecadação, passando de plurifásico para monofásico;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- expõe que, quando do recolhimento da substituição tributária do ICMS (entrada da mercadoria no estado), não é feita qualquer ponderação ou exclusão quanto às operações que se destinarão a contribuintes de outras unidades federadas (operação interestadual), fato esse que, por sua vez, só é ajustado “a posteriori”, com a chamada restituição do ICMS/ST, em função da não realização do fato gerador presumido;

- considera que o contribuinte que tem operações interestaduais é gravemente penalizado, pois é obrigado a antecipar um grande valor de imposto, que não é devido ao estado de seu domicílio.

- explica que para atenuar essa grave penalização, toda a legislação de regência impõe que o estado faça a preferencial e imediata restituição do ICMS decorrente da “não realização do fato gerador presumido”.

- transcreve dispositivos da Constituição da República/88, da Lei Complementar 87/96 e do Anexo XV do RICMS/02.

- assegura que tem claro e inquestionável direito à restituição do ICMS/ST decorrente das operações onde o fato gerador presumido não se realizou (como a devolução interestadual), de sorte que a Fiscalização deve considerar esses valores para a quitação de todo e qualquer crédito fiscal, especialmente em relação ao ICMS próprio.

- sustenta que seguiu as regras para apuração do ICMS a ser ressarcido, no caso, com o cumprimento do Anexo XV do RICMS/02 e do Convênio ICMS nº 81/93.

- aduz que em consonância com a legislação supra, nas devoluções promovidas em operações interestaduais já alcançadas pela substituição tributária, o contribuinte substituído terá direito ao ressarcimento do imposto retido;

- argumenta estar evidente que revendeu, para contribuintes de outros estados da federação, mercadorias que adquiriu com substituição tributária do ICMS, tendo direito ao ressarcimento respectivo.

- afirma que os documentos anexados deixam claro que os créditos indevidamente glosados têm origem e validação ante ao fato de que a respectiva operação presumida não foi concretizada, o que gera direito ao ressarcimento feito, nos termos dos arts. 22 a 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e do Convênio ICMS nº 81/93.

- frisa que as notas fiscais de devolução trazem todos os requisitos para o seu conhecimento, especialmente, quanto à indicação da respectiva nota fiscal de aquisição, assim, diz ser impossível não as considerar e, em especial, os respectivos créditos que elas geram (lançadas como “outros créditos”).

- alega inconstitucionalidade decorrente de suposto caráter confiscatório das multas instituídas pela lei, discorre sobre conceito de multa confiscatória segundo doutrina e atenta que a permanência de tais multas no ordenamento jurídico afronta ao princípio da garantia ao direito de propriedade;

- pugna pela fixação da multa no limite máximo de 100% (cem por cento) do valor do imposto cobrado.

Por fim, requer a anulação e cancelamento do Auto de Infração, no todo ou em parte e, também, pela sustentação oral das razões recursais.

A Fiscalização, em manifestação às fls. 133/150, refuta as alegações da Impugnante e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

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

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Desse modo, não se justifica a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra, no caso, cerceamento de defesa, razão pela qual rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, no período de outubro de 2011 a agosto de 2016, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, uma vez que descumpridos os requisitos legais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Contribuinte é estabelecida no estado do Rio de Janeiro e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de Minas Gerais, como substituto tributário, por força de Protocolo.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2011, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos meses de outubro de 2011 e dezembro de 2011 (exercício de 2011) somente se expiraria em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23/12/16, conforme Aviso de Recebimento (AR) às fls. 38 dos autos.

Quanto ao mérito propriamente dito, verifica-se que o trabalho foi desenvolvido com base na GIA-ST, Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) e informações prestadas pela Contribuinte, as quais identificaram, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST (dedutores do valor do ICMS-ST devido a Minas Gerais), aqueles que se referiam à devolução de clientes e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

Identificadas as operações de devolução de clientes e não estando as mesmas acobertadas por notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos, a Fiscalização procedeu o estorno dos créditos indevidamente aproveitados.

Dessa forma, o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto deste Auto de Infração, ocorreu por descumprimento, pela Autuada, dos arts. 22 a 24 e 27, Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

A Lei nº 6.763/75 assim dispõe:

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

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1) caso não se efetive o fato gerador presumido;

2)

§ 11-A.

§ 12. (Vetado)

§ 13. Na hipótese prevista nos §§ 11 e 12:

1) formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contados da data de seu protocolo o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, observado o disposto em regulamento;

(Grifou-se).

(...)

O RICMS/02, com a função de regulamentar procedimentos administrativos, prescreve as normas procedimentais a seguir transcritas:

RICMS/02: ANEXO XV - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.

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;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

§ 4º Nas hipóteses de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido a maior será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência da redução da base de cálculo ou da nova alíquota.

§ 5º Na hipótese de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda, o contribuinte deverá comprovar o fato.

(Grifou-se).

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em se tratando de combustível derivado de petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.

§ 2º O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

§ 3º O contribuinte que adquirir mercadoria relacionada no item 43 da Parte 2 deste Anexo de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento e destiná-la a órgão da Administração Pública Estadual Direta, suas fundações e autarquias, com a isenção prevista no item 136 da Parte 1 do Anexo I, poderá adotar modalidade de restituição estabelecida em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, alternativamente ao procedimento disposto nesta subseção.

(Grifou-se).

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES",

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“88STITNF” e “90”, observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII.

(...)

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

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

I - nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e no CNPJ do sujeito passivo por substituição;

II - como natureza da operação: “Ressarcimento de ICMS”;

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

b) a expressão: “Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS”.

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: “Ressarcimento de ICMS/ST”;

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: “Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor).

(Grifou-se).

(...)

Por se tratar de operações interestaduais entre Minas Gerais e São Paulo, signatários de protocolo relativamente às mercadorias objeto do Auto de Infração, há que se observar o Convênio ICMS nº 81/93, especialmente sua cláusula terceira, a qual prevê o ressarcimento da substituição tributária, bem como a possibilidade de que cada Estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS 81/93

(...)

Cláusula terceira - Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

(Grifou-se).

(...)

Conforme se depreende da legislação supratranscrita, ocorrendo a devolução interestadual de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária (saída para outra unidade da Federação), caracterizada está a inoccorrência do fato gerador presumido, o que possibilita ao substituído (clientes mineiros) o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor da unidade federada de destino (*in casu*, Minas Gerais), tudo em conformidade com o art. 22, § 11 da Lei nº 6.763/75 e art. 23, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

O ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição tributária (art. 24, inciso I, Anexo XV do RICMS/02), modalidade que se adequaria ao creditamento procedido pela Impugnante, é apenas umas das formas de ressarcimento a que tem direito o substituído, desde que atendidas as exigências contidas no art. 27 do referido Anexo, especialmente a emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado.

Referida nota fiscal deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o substituído, para aposição de visto autorizativo, condição que, uma vez cumprida, permitiria ao contribuinte substituto creditar-se das operações de devolução, abatendo-as do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

Todavia, nada disso foi atendido.

A Autuada valeu-se da simples nota fiscal de devolução das mercadorias - que não se confunde com o documento emitido com a finalidade do ressarcimento de ICMS/ST - para realizar, ao arrepio da legislação, o creditamento pretendido e irregularmente procedido.

A Impugnante se defende invocando genericamente o princípio da não cumulatividade.

Transcreve a norma constitucional e discorre sobre o tema trazendo doutrina sobre o assunto.

Disserta também sobre o regime da substituição tributária, instituto que, em seu entendimento, penaliza gravemente o contribuinte que tem operações interestaduais em razão da obrigação de antecipar um grande valor de imposto.

Considera, porém, que a restituição do ICMS/ST em função da não realização do fato gerador presumido atenua esse ônus.

Afirma, por fim, que cumpriu todas as regras exigidas não só pelos arts. 22 a 27 da parte 1 do Anexo VX, como também do Convênio ICMS nº 81/93 e, por esse motivo, tem inquestionável direito aos créditos de ressarcimento de ICMS/ST.

Entretanto, razão não assiste à Defesa.

Verifica-se que a Autuada parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que é seu o direito ao ressarcimento do imposto recolhido por substituição tributária.

Na condição de substituta tributária, a Autuada é responsável pela retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, mas o ônus desse imposto foi arcado pelo substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

É por esse motivo que o direito à restituição do imposto é garantido ao cliente mineiro destinatário das mercadorias da Autuada.

Quando ocorrer com a mercadoria sujeita à substituição tributária, alguma das situações estabelecidas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, no caso, o inciso I do citado dispositivo normativo (saída para outra unidade da federação), o estabelecimento que recebeu a mercadoria originalmente, e somente ele, poderá ser restituído do imposto recolhido, posto ter sido quem suportou o seu ônus.

O direito à restituição cabe única e exclusivamente ao substituído, que escolherá a modalidade que mais lhe atende, sendo o ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste estado, contemplado no art. 24, inciso I, Anexo XV do RICMS/02 e objeto deste Processo Tributário Administrativo.

Diante disso, não poderia a Impugnante valer-se automaticamente do ICMS/ST das mercadorias que recebeu em devolução, pois se ampara em um direito que não é seu em essência e não possui nota fiscal de ressarcimento que acoberte o crédito de imposto.

Todo o entendimento aqui firmado e que serviu de sustentação para a lavratura do Auto de Infração, coaduna-se perfeitamente com as manifestações tanto da Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, mediante consultas de contribuintes, quanto deste Conselho de Contribuintes em suas decisões.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Consulta de Contribuinte nº 66/12 deixa claro que o ressarcimento junto à fornecedora é uma opção dada ao substituído, exigindo, para tanto, a emissão de nota fiscal na qual a fornecedora deverá figurar como destinatária, bem como o visto autorizativo exarado no próprio documento fiscal. Veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

(...)

1 e 2 - Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este estado, a consulente terá direito a se restituir do icms/st recolhido a favor de minas gerais, bem como a se creditar do icms relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do Art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a incoerência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao fornecedor, a Consulente deverá observar os procedimentos previstos no art. 27 da Parte 1 do Anexo referido, onde se encontra prevista a emissão de nota fiscal na qual tal fornecedor deve figurar com destinatário, documento fiscal este que deverá ser apresentado à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrita a Consulente, pros fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

Relativamente às multas aplicadas, também não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já a Multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS

UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.
APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003
COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(GRIFOU-SE).

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do ICMS/ST, obrigação principal, e existindo ação fiscal, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, ocorreu também o inadimplemento, pela Contribuinte, de obrigação tributária acessória, sujeitando o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

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

No tocante ao argumento de que as normas ditas infringidas do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, não estão inseridas literalmente na legislação tributária do estado de Minas Gerais, mas sim em regra particular firmada entre as partes, razão não assiste à Defesa.

Cumprido esclarecer que, muito embora a Impugnante não deixe claro qual seria o alcance de tal assertiva, regra “particular” firmada entre as partes está atrelada apenas à relação comercial estabelecida entre elas.

A decisão de comprar e vender as mercadorias, as condições de pagamento e até a opção pela devolução das mesmas, estas sim, são regras instituídas entre vendedor e cliente, nas quais a Fiscalização não interfere.

Todavia, todas essas ações têm repercussão na área fiscal-tributária e vendedor e cliente passam a assumir a posição de contribuintes do ICMS, repercutindo para cada um deles, obrigações inerentes a cada uma das situações.

Assim, no caso dos autos e em respeito ao que determina a legislação tributária relativa à matéria, quais sejam, os arts. 22 a 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convenio ICMS nº 81/93, a Impugnante só poderia creditar-se do valor do imposto por substituição tributária relativo às devoluções de

mercadoria, se estivessem acobertadas por nota fiscal de ressarcimento emitida especialmente para esse fim pela contribuinte substituída, sua cliente mineira, e devidamente visada pela Delegacia Fiscal.

Destarte, a apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária implica em estorno dos valores indevidamente lançados para abatimento do ICMS/ST, resultando na apuração de recolhimento a menor do imposto por substituição tributária devido a este estado.

Por seu turno, a imposição das penalidades por descumprimento de obrigação acessória e por descumprimento de obrigação principal, já exaustivamente analisadas, se coadunam com a interpretação literal das multas impostas no Auto de Infração. Examine-se:

Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(Grifou-se).

(...)

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

(...)

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

(...)

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

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(Grifou-se).

(...)

Nesse diapasão, o embasamento legal supratranscrito afasta a argumentação da Impugnante de que a Fiscalização não poderia exigir multa de revalidação, uma vez que a autuação trata de inconsistência de crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O estorno do crédito indevidamente apropriado acarreta a exigência de parte do imposto não recolhido tempestivamente.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, multa de revalidação e multa isolada na forma como exigidas no Auto de Infração em exame.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 10 de maio de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

CC/MG