

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.493/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000543607-55
Impugnação: 40.010141334-40
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.33-46
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado o aproveitamento de créditos de ICMS em valor superior ao previsto em Regimes Especiais concedidos à Impugnante, relativos a devoluções de mercadorias, cujas saídas do estabelecimento autuado ocorreram com utilização de créditos presumidos previstos nos respectivos Regimes Especiais. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º do mesmo diploma legal, em função de reincidência.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL - DESTAQUE A MAIOR. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, inerentes a operações de devoluções de mercadorias ao estabelecimento autuado, em relação à parcela excedente do imposto destacada a maior nos respectivos documentos fiscais, quando comparada com o valor calculado mediante a multiplicação da base de cálculo informada em cada nota fiscal pela alíquota prevista para a operação. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º do mesmo diploma legal, em função de reincidência.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período outubro de 2011 a dezembro de 2012, em função das seguintes irregularidades:

1- Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a operações de devoluções de mercadorias, uma vez que em valores superiores aos previstos em Regimes Especiais de Tributação concedidos à empresa Danone Ltda, incluindo o estabelecimento autuado;

2- Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, inerentes a operações de devoluções de mercadorias ao estabelecimento autuado, em relação à parcela excedente do imposto destacada a maior nos respectivos documentos fiscais.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 8.737/8.764, cujos argumentos são refutados pela Fiscalização às fls. 9.028/9.039.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 9.051/9.063, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Das Preliminares

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

A Impugnante argui que estaria sendo duplamente penalizada ao serem aplicadas cumulativamente as multas Isolada e Revalidação, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”. Entretanto, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

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

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

Das Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a

negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

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

Quanto à Taxa SELIC, a sua utilização, para cálculo dos juros moratórios devidos, quando não pagos, tempestivamente, os tributos administrados pela Receita Estadual de Minas Gerais, incidindo inclusive sobre a multa de revalidação, está amparada nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam.

À vista do exposto, rejeita-se as preliminares arguidas.

Do Mérito

Da Irregularidade 1 - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Valor Superior ao Admitido em Regimes Especiais:

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a devoluções de mercadorias, uma vez que em valores superiores aos previstos em Regimes Especiais de Tributação concedidos à empresa Danone Ltda, incluindo o estabelecimento autuado.

As exigências referem-se ao montante do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência, conforme demonstrativo acostado às fls. 19.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base na análise do Protocolo de Intenções nº 072/2008 e nos Regimes Especiais de Tributação – RETs dele derivados (RETs nºs 060/2007, 007/2009 e 239/2011).

No Protocolo em questão, firmado por este Estado com a empresa Danone Ltda, que teve como um dos principais objetivos a proteção dos investimentos já realizados e o estímulo aos novos (expansão da unidade industrial da DANONE, no presente caso), com o intuito de incrementar o nível de emprego e reduzir as desigualdades regionais e sociais deste Estado, foram estabelecidos compromissos de ambas as partes, cabendo a Minas Gerais a concessão, à “Danone”, do tratamento tributário previsto em sua cláusula décima, onde se destacavam, para o que interessa ao caso dos autos, o disposto em seus incisos V e VI, bem como em seu parágrafo terceiro, a saber:

Protocolo Original (fls. 8.406/8.410)

Cláusula décima: O ESTADO, nos termos da legislação, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, e em Regime Especial, concederá à DANONE o seguinte tratamento tributário:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - Regime Especial de Tributação - RET, implicando a carga tributária efetiva de 1,5% (um vírgula cinco por cento) nas saídas do produto industrializado mencionado na cláusula primeira "Actimel"...

VI - carga tributária efetiva de 3% (três por cento) nas saídas do produto industrializado mencionado na cláusula primeira (ACTIMEL), nos termos do artigo 75, inciso XIV do RICMS, após o prazo previsto no inciso anterior, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos.

(...)

Parágrafo terceiro: o disposto nos incisos V e VI desta cláusula não se aplica às operações de **devoluções de mercadorias** ao centro de distribuição da DANONE, **sendo o crédito permitido valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.**

(Destacou-se).

Observe-se que a redação do parágrafo terceiro é absolutamente clara, no sentido de que, em operações de devoluções de mercadorias aos centros de distribuição, estes teriam direito à apropriação, a título de crédito, do valor equivalente ao efetivamente pago nas operações de saídas, ou seja, o valor do ICMS incidente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento autuado, deduzindo-se deste o valor do crédito presumido utilizado.

Em 30/11/11, o Protocolo nº 072/2008 foi aditado (fls. 8.429/8.432), oportunidade em que a cláusula décima passou a vigorar com a seguinte redação:

Protocolo nº 072/2008 - Termo Aditivo

Cláusula décima: O ESTADO, nos termos da legislação tributária estadual, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, e em Regime Especial, concederá à DANONE o seguinte tratamento tributário:

(...)

V - RET prevendo a concessão de crédito presumido de 9% (nove por cento) para o ICMS devido nas saídas de iogurte e de 8% (oito por cento) nas saídas de leite fermentado, inclusive para o produto "actimel", destinadas ao Estado de São Paulo...

VI - RET prevendo a concessão de crédito presumido de 9% (nove por cento) para o ICMS devido nas saídas de queijo tipo "petit suisse" destinadas ao Estado de São Paulo...

VII - RET prevendo a concessão de crédito presumido de 5% (cinco por cento) para o ICMS devido nas saídas de iogurte, leite fermentado, inclusive o produto "actimel", e queijo tipo "petit suisse" destinadas ao Estado do Rio de Janeiro...

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ficou estabelecido, também, que seriam “*mantidas e inalteradas as demais cláusulas e condições do PROTOCOLO ora aditado, desde que não conflitantes com as disposições do presente Primeiro Termo Aditivo*”, ficando ratificada, pois, a forma estabelecida no Protocolo original, quanto ao crédito nas operações de devoluções de mercadorias.

Em consonância com o referido Protocolo, foram formalizados os Regimes Especiais nele previstos, tendo como beneficiários o estabelecimento industrial e os centros de distribuição da “Danone”, que foram assim resumidos pela Fiscalização, quanto à abrangência, numeração e cronologia:

| CRÉDITO PRESUMIDO - OPERAÇÕES PARA O ESTADO DE SÃO PAULO | | | | | | | | |
|--|-------------------------------------|-----------------|----------------------------|------------------------|-------------------------------------|------------------------|------------------------------------|------------------------|
| PRODUTOS | RET 060/2007 | | RET 239/2011 (ORIGINAL) | | RET 239/2011 (ALTERAÇÕES - 2012) | | RET 239/2011 (ALTERAÇÃO - 2013) | |
| | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA |
| IOGURTE | 5% - VR. OP. | ATÉ 31/12/11 | 9% - VR. OP. | 01/06/11 A 31/12/11 | 9% - VR. OP. | 01/01/12 A 28/02/13 | 9% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |
| LEITE FERMENTADO | 5% - VR. OP. (EXCETO ACTIMEL) | ATÉ 31/12/11 | 8% - VR. OP. | 01/06/11 A 31/12/11 | 8% - VR. OP. | 01/01/12 A 28/02/13 | 8% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |
| QUEIJO PETIT SUISSE | | | 9% - VR. OP. | 01/06/11 A 31/12/11 | 9% - VR. OP. | 01/01/12 A 28/02/13 | 9% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |
| BEBIDA LÁCTEA | | | | | | | 8% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |

| CRÉDITO PRESUMIDO - OPERAÇÕES PARA O ESTADO DE RIO DE JANEIRO | | | | | | | | |
|---|---------------|----------|----------------------------|------------------------|-------------------------------------|------------------------|------------------------------------|------------------------|
| PRODUTOS | RET 060/2007 | | RET 239/2011 (ORIGINAL) | | RET 239/2011 (ALTERAÇÕES - 2012) | | RET 239/2011 (ALTERAÇÃO - 2013) | |
| | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA |
| IOGURTE | | | 5% - VR. OP. | 01/06/11 A 31/12/11 | 5% - VR. OP. | 01/01/12 A 28/02/13 | 5% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |
| LEITE FERMENTADO | | | 5% - VR. OP. | 01/06/11 A 31/12/11 | 5% - VR. OP. | 01/01/12 A 28/02/13 | 5% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |
| QUEIJO PETIT SUISSE | | | 5% - VR. OP. | 01/06/11 A 31/12/11 | 5% - VR. OP. | 01/01/12 A 28/02/13 | 5% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |
| BEBIDA LÁCTEA | | | | | | | 5% - VR. OP. | 01/03/13 A 31/12/13 |

SAÍDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS

| PRODUTOS | RET 007/2009 | |
|----------|--------------------------|-----------------|
| | CRÉD. PRESUM. | VIGÊNCIA |
| ACTIMEL | CARGA EFETIVA DE 1,5% | ATÉ 30/04/11 |

Pois bem, após analisar as operações de devoluções de mercadorias (devoluções efetuadas por contribuintes sediados nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro), a Fiscalização constatou que a Impugnante havia se creditado integralmente do ICMS destacado nas respectivas notas fiscais (12% do valor das operações), contrariando o disposto no Protocolo de Intenções nº 072/2008 e nos Regimes Especiais de Tributação (RETs) supracitados.

Diante disso, a Fiscalização, utilizando a metodologia descrita às fls. 11/12, efetuou a glosa da parcela excedente dos créditos apropriados, equivalente ao imposto incidente na operação anterior (12% do valor da operação), subtraindo-se deste o valor do crédito presumido utilizado no momento da saída da mercadoria do estabelecimento autuado, uma vez que, segundo os regimes especiais de tributação, o crédito nas operações de devolução de produtos beneficiados com crédito presumido deve corresponder ao valor efetivamente pago nas operações de saída.

A Impugnante, no entanto, sustenta que *“essa acusação não merece prosperar, seja porque um dos RETs não se aplica ao período autuado, seja porque os RETs preveem expressamente o direito da Impugnante ao crédito na hipótese de devolução, seja porque os RETs preveem a necessidade de estorno do crédito na devolução apenas para o estabelecimento industrial da Impugnante - sendo que o estabelecimento autuado se trata de um Centro de Distribuição - seja porque mesmo no caso da ‘DANONE INDÚSTRIA’ a devolução não seria causa para estorno de crédito”*.

Sustenta, ainda, que a vedação à apropriação do crédito integral destacado na nota fiscal de devolução representa uma ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, por se tratar de duas operações distintas e regularmente tributadas (venda e posterior devolução).

Saliente-se, inicialmente, que o RET nº 009/2014 realmente não se aplica ao período autuado, porém tal fato não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois este foi citado pela Fiscalização apenas para fins de informação da ordem cronológica dos regimes especiais concedidos à empresa DANONE (indústria e centros de distribuição, incluindo o estabelecimento autuado), não tendo sido utilizado, em momento algum, para a apuração dos créditos estornados.

Noutro enfoque, cabe destacar que os RETs analisados contemplam não só os estabelecimentos distribuidores, dentre eles o autuado, como também o próprio estabelecimento industrial da “Danone”, de onde são remetidos os produtos industrializados para os centros de distribuição, para posterior comercialização ou para transferências para outros CDs sediados em outras unidades da Federação.

Diante disso, cada regime especial, à sua forma, atribui ao estabelecimento industrial da “Danone” a responsabilidade pela apuração mensal do imposto, considerando a totalidade das operações realizadas por todos os estabelecimentos (distribuidores e também o industrial), geralmente mediante utilização do controle intitulado “Demonstrativo Auxiliar de Apuração do ICMS”, onde são informados os débitos e créditos de cada estabelecimento e também o estorno proporcional de créditos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da própria “Danone Indústria” (Resolução nº 4.240/10), determinado em cada RET, conforme o caso.

Tal fato, entretanto, não tem o condão de afastar o princípio da autonomia dos estabelecimentos e muito menos a responsabilidade tributária do estabelecimento autuado (estabelecimento distribuidor – Danone CD) pelos créditos indevidos por ele apropriados, infração que se encontra devidamente caracterizada nos autos, conforme abaixo demonstrado.

Há que se reiterar, nesse sentido, que todos os regimes especiais concedidos à Impugnante derivam do Protocolo de Intenções nº 072/2008, onde consta, expressamente que, em operações de devoluções de mercadorias aos centros de distribuição, estes teriam direito à apropriação, a título de crédito, do valor equivalente ao efetivamente pago nas operações de saídas, ou seja, o valor do ICMS incidente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento autuado, deduzindo-se deste o valor do crédito presumido utilizado.

Protocolo Original

(fls. 8.406/8.410)

Cláusula décima: ...

[...]

Parágrafo terceiro: o disposto nos incisos V e VI desta cláusula não se aplica às operações de devoluções de mercadorias ao centro de distribuição da DANONE, sendo o crédito permitido valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.

(Destacou-se).

A mesma regra foi devidamente inserida nos RETs nºs 007/2009 e 239/2011 (reformulado), conforme dispositivos abaixo reproduzidos:

RET nº 007/2009

(fls. 8.815/8.818)

art. 3º Fica vedado à DANONE o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata este RET, inclusive aqueles já escriturados.

Parágrafo único. A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto prevista no caput deste artigo não se aplica:

I - às devoluções de mercadorias e às operações de retorno de mercadorias depositadas em armazém-geral situado fora do Estado, hipótese em que fica assegurado ao contribuinte o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas;

(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RET nº 239/2011 (Reformulação)

(fls. 8.830/8.838)

art. 13 Fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o artigo anterior, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais.

Parágrafo único. A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto prevista no caput não se aplica às devoluções e às operações de retorno de mercadorias depositadas em armazém-geral situado fora do Estado, **hipótese em que fica assegurado ao contribuinte o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.**

(Destacou-se).

Eventual omissão nos regimes especiais quanto a essa limitação ao valor do creditamento, inerente a operações de devoluções de mercadorias, como ocorreu, por exemplo, no RET nº 060/2007, não legitimam a parcela do crédito indevidamente apropriada, pois tal regra já constava no Protocolo que lhes deu origem.

Além disso, configuraria duplicidade de creditamento a utilização de crédito presumido em duas operações de saídas, com a mesma mercadoria: a primeira, referente à saída anterior à devolução; a segunda, na saída da mesma mercadoria, em operação posterior à devolução.

Como se vê, a regra para o creditamento prevista nos regimes especiais, em operações de devolução de mercadorias, é bastante simples, podendo ser assim detalhada e exemplificada:

- nas operações de saídas de mercadorias para os Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, o centro de distribuição da “Danone” debita-se pelo valor do ICMS equivalente à base de cálculo do imposto (valor da operação), multiplicada pela alíquota prevista para as operações interestaduais (12%, no presente caso);
- por força dos regimes especiais, o mesmo estabelecimento compensa o débito pela saída com a utilização do crédito presumido previsto para as respectivas mercadorias;
- o valor efetivamente pago pelo estabelecimento distribuidor, em cada operação, corresponde ao valor do imposto debitado, subtraindo-se deste a quantia relativa ao crédito presumido apropriado.
- supondo, apenas por hipótese, que o crédito presumido admitido seja de 5% do valor da operação, então o valor efetivamente pago pelo estabelecimento distribuidor corresponde a 7% (sete por cento) do valor dessa operação (12% incidente na saída, menos 5% correspondente ao crédito presumido);
- havendo devolução de mercadorias (total ou parcial), sujeitas a uma nova etapa de circulação (operação subsequente com a mesma mercadoria), também beneficiada pelo crédito presumido, duas formas equivalentes de neutralização dos débitos pelas saídas poderiam ser adotadas, a saber:

a) apropriação integral do ICMS destacado nas notas fiscais de devolução (12% do valor de cada operação), com o estorno do crédito presumido apropriado na operação anterior (de saída da mercadoria do estabelecimento distribuidor com destino ao cliente que está efetuando a devolução).

Haveria, então, um crédito de 12% (doze por cento) e um estorno, no caso exemplificado, do crédito presumido equivalente a 5% (cinco por cento) do valor da operação anterior, pois este crédito presumido será novamente utilizado na saída posterior da mesma mercadoria, resultando, portanto, em um crédito efetivo correspondente a 7% (sete por cento) do valor da operação.

b) a forma simplificada adotada nos regimes especiais, que admite o creditamento do valor efetivamente pago na operação de saída, ou seja, apropriação de crédito equivalente ao percentual de 7% (sete por cento) do valor da operação que deu origem à devolução.

Como a alíquota e a base de cálculo do imposto na devolução, total ou parcial de mercadoria, devem corresponder àquelas indicadas na nota fiscal que acobertou o seu recebimento (nota fiscal de saída do estabelecimento distribuidor, no presente caso), o crédito admitido corresponde, no exemplo acima, a 7% (sete por cento) da base de cálculo constante na nota fiscal de devolução.

Na saída subsequente da mesma mercadoria, o estabelecimento poderá apropriar o crédito presumido previsto nos respectivos regimes especiais, pois, com a adoção desse procedimento simplificado, evita-se a apropriação em duplicidade do crédito presumido.

Inexiste, portanto, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, como aventado pela Impugnante, pois a regra estabelecida nos regimes especiais apenas simplifica a forma como deve ocorrer a apropriação, evitando duplicidade de utilização do crédito presumido (na saída anterior e também na posterior à devolução).

Dito de outra forma, se o negócio jurídico não chega a se concretizar, como ocorre, por exemplo, no retorno integral de mercadorias, em que não há sequer a entrega da mercadoria ao destinatário, o crédito presumido apropriado deve ser anulado.

Da mesma forma, sendo o negócio total ou parcialmente desfeito, em função de uma devolução de mercadorias, o crédito presumido também deve ser estornado, de forma total ou parcial, conforme o caso.

Assim, como já afirmado, a infração se mostra plenamente caracterizada, pois houve efetivamente apropriação de créditos de ICMS em desacordo com o Protocolo de Intenções nº 072/2008 e com as disposições contidas nos RETs nºs 060/2007, 007/2009 e 239/2011, bem como na legislação tributária em vigor.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da Irregularidade 2 - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Nota Fiscal - Destaque a Maior:

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, inerentes a operações de devoluções de mercadorias ao estabelecimento autuado, em relação à parcela excedente do imposto destacada a maior nos respectivos documentos fiscais, quando comparada com o valor calculado mediante a multiplicação da base de cálculo informada em cada nota fiscal pela alíquota prevista para a operação, contrariando o disposto no art. 70 do RICMS/02.

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

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso;

(...)

O quadro abaixo traz alguns exemplos dessa ocorrência, cujos dados foram extraídos do Anexo IV do Auto de Infração (fls. 21/1.566 – PTA nº 01.000524911-43).

| Nº DOCTO | EMISSÃO | DESCRIÇÃO DO ITEM | CLASSIFICAÇÃO | BC ICMS | ALIQ | ICMS DESTACADO | ICMS RECALCULADO | DIF. A MAIOR |
|----------|----------|---------------------------------------|---------------|---------|------|----------------|------------------|--------------|
| 2684 | 25/07/11 | DANONINHO MOR 540G | QUEIJO PETIT | 37,7 | 12% | 17,08 | 4,52 | 12,56 |
| 494 | 24/06/11 | DANONINHO MORANGO 400 PETIT SUISSE | QUEIJO PETIT | 58,66 | 12% | 32,10 | 7,04 | 25,06 |
| 494 | 24/06/11 | DANONINHO MOR 540G | QUEIJO PETIT | 32,67 | 12% | 17,88 | 3,92 | 13,96 |

Esclareça-se que a glosa dos créditos à maior efetuada pela Fiscalização não se confunde com aquela relativa à irregularidade analisada no item anterior, pois a Fiscalização estornou, inicialmente, a parcela destacada a maior e, somente após esse procedimento providenciou a glosa do crédito indevido relativo à devolução propriamente dita, considerando o valor do ICMS que deveria ter sido destacado nos respectivos documentos fiscais, representado no quadro acima como “ICMS Recalculado”.

Acrescente-se que a Impugnante não refutou essa infração.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Da Caracterização da Reincidência:

Além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, a Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos § § 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75:

art. 53 (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 1.797/1.800 e 2.122/2.123, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) PTA nº. 01.000162165-45:

- data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 30/12/09 (Acórdão nº 19.439/09/1ª);
- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2) PTA nº 01.000168537-82:

- data da quitação/parcelamento: 30/12/10;
- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

3) período objeto da presente autuação: 01/01/11 a 30/09/11;

- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

4) Conclusão:

- dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência a da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida ou da identidade entre as infrações, como argumenta a Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu a Fiscalização ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Maria Vanessa Soares Nunes
Relatora