

Acórdão: 21.837/18/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000844508-17
Impugnação: 40.010144741-74
Impugnante: Caloi Norte SA
IE: 001144825.01-45
Proc. S. Passivo: Cristiane Pereira Lima/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Constatação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias). Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que o sujeito passivo, sediado em Manaus/AM, substituto tributário em Minas Gerais, por força do Regime Especial 45.000005217-28, efetuou o recolhimento a menor do ICMS/ST devido a este estado, no período de outubro de 2012 a março de 2016, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST, irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente no Campo 14 (ICMS de devolução de mercadoria), sem o cumprimento dos requisitos legais.

Exigências de ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, § 2º, inciso I e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 45/81, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 289/315.

Em sessão realizada pela 2ª Câmara de Julgamento, em 12/04/18, foi deferido o requerimento de juntada de documentos protocolados pela Autuada e determinada a abertura de vista à Fiscalização.

Juntada, assim, a manifestação de fls. 321/324 e documentos de fls. 325/329.

A Fiscalização comparece novamente aos autos, às fls. 331/339.

DECISÃO

Da Preliminar

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

Alega que o Auto de Infração afronta o art. 142 do CTN, em virtude de motivação inadequada e ilegitimidade passiva, pois o embasamento legal utilizado pela Fiscalização se refere a restituição/ressarcimento do imposto, não condizendo com as exigências imputadas, que é de falta de recolhimento do ICMS, além do relatório fiscal induzir ao entendimento de que se trata de aproveitamento indevido de crédito.

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.

Induvidoso 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.

É necessário esclarecer que, conforme consta no Anexo I ao Auto de Infração (fls. 11), foi infringido o art. 16 incisos VI, IX e XIII da Lei nº 6.763/75, que compõem a base legal da autuação e trata, inclusive, dos procedimentos anteriores à escrituração regulamentar. Vejamos:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária.

A Impugnante escriturou indevidamente, no Anexo I do Campo 14 (ICMS de devolução de mercadorias) das Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), créditos de ICMS, que resultou em pagamento a menor do ICMS/ST, uma vez que houve descumprimento às exigências previstas na legislação pertinente, conforme art. 23, inciso I, art. 24, inciso I e art. 27, do Anexo XV do RICMS/02, conforme disposto à fl. 12 dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante ressaltar, ainda, que o pagamento a menor ou falta de pagamento do ICMS, também pode decorrer de aproveitamento indevido de crédito, que foi exatamente a acusação que deu origem a presente peça fiscal.

A Impugnante alega, ainda, a ausência dos Anexos 5 e 6, que instruíram o Auto de Infração, visto que o Relatório Fiscal/Contábil faz remissão a seis anexos (fls. 17/18 dos autos) e apenas os quatro primeiros lhes foram efetivamente enviados, prejudicando a compreensão do lançamento.

Também não lhe assiste razão nesse aspecto, pois o Anexo 5 é composto apenas por uma pequena amostragem de Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFEs) autuados, que são documentos registrados na contabilidade da própria Impugnante, cujos dados estão contemplados no Anexo 3 (Planilha contendo a relação de notas fiscais de devolução de clientes), que contém o rol exaustivo de DANFEs autuados, representados em dados compilados numa planilha de Excel, indicando, inclusive, os números, as datas de emissão, os valores do ICMS/ST e as chaves de acesso dos todos os DANFEs.

Já o referido Anexo 3, está composto pela completa relação de DANFEs autuados, onde foi enviado à Autuada, em CD (cópia na fl. 22 dos autos), pelos Correios (AR JR 42680905 1 BR), recebido em 04/10/17 (fls. 43/44 dos autos).

Assim, pela explicação supracitada, nota-se desnecessário o envio à Impugnante dos Anexos 5 e 6 ao Auto de Infração.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

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

Do Mérito

Conforme anteriormente relatado, a autuação versa sobre a constatação de que o Sujeito Passivo, sediado em Manaus/AM, substituto tributário em Minas Gerais, por força do Regime Especial 45.000005217-28, efetuou o recolhimento a menor do ICMS/ST devido a este estado, no período de outubro de 2012 a março de 2016, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST, irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente no Campo 14 (ICMS de devolução de mercadoria), sem o cumprimento dos requisitos legais previstos nos arts. 22, 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

As referidas normas prescrevem:

RICMS/02 - ANEXO XV

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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.

Ocorre, no caso dos autos, em primeiro lugar, que as operações que antecederam as devoluções das mercadorias, preencheram todas as etapas da circulação física e jurídica, ou seja, inicialmente a Autuada emite uma nota fiscal de venda de mercadorias para seu cliente mineiro (destinatário), as mercadorias transitam fisicamente entre os estados envolvidos até o estabelecimento destinatário, que registra a entrada dessas mercadorias em seu estoque, em livro fiscal próprio, tornando-se o seu proprietário, em função da transferência de titularidade e encerrando todas as etapas referentes a esta circulação.

Em segundo momento, após o registro de entrada pelo destinatário mineiro, há a emissão de uma nova nota fiscal, por ele, desta vez de devolução das referidas mercadorias compradas, frustrando a ocorrência do fato gerador presumido, que seria a saída subsequente dentro do território mineiro, motivador da antecipação do imposto a título de ICMS/ST, efetuado pela Impugnante e repassado ao cliente na operação anterior.

Tal fato gerador presumido, nasceu pela previsão do art. 150, § 7º, da Constituição Federal e possui ocorrência incerta, daí a possibilidade de ser restituído, Veja-se:

Constituição Federal

Art. 150 - (...)

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante da não consumação do fato posterior, isto é, quando o fato gerador presumido não ocorrer, a mercadoria que iria, a princípio, ser comercializada na unidade da Federação para a qual o imposto fora antecipado (Minas Gerais), retornou ao estabelecimento de origem, por meio de devolução, situação que encontra previsão no inciso I do art. 23, do Anexo XV, do RICMS/02:

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.

Note-se que o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, cabe exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele que suportou o encargo financeiro (ônus) da respectiva retenção.

Assim, somente ele poderá pleiteá-lo junto ao seu estado, *in casu*, Minas Gerais.

Da mesma forma, a escolha da modalidade de restituição, cabe somente ao contribuinte substituído, que optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que o mesmo esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS deste estado, e ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal será apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o emitente, para fins de autorização do ressarcimento, na forma de visto, a ser exarado na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

O contribuinte substituto eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal de ressarcimento, autorizada/visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo-o do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

Ressalta-se que a contribuinte substituta, no caso dos autos, a Autuada, somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais, se tiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído mineiro.

Cumpra registrar, ainda, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito em sua escrita fiscal, uma vez que este somente poderá ser exercida esta opção, pelo substituto tributário, após a nota fiscal ser visada, conforme previsão do citado art. 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG.

Sendo assim, no caso dos autos, constatou-se que os créditos de ICMS/ST lançados na escrita fiscal da Autuada, não possuem lastro documental e, tampouco, foram autorizados pelo órgão fazendário da circunscrição do contribuinte substituído, infringindo, portanto, toda a legislação que trata a matéria.

Logo, o direito ao aproveitamento de crédito não é uma regra automática e as exigências previstas na norma tributária, para que haja o direito a tal compensação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

visando o exercício do controle fiscal em relação à matéria, não fere o princípio da não-cumulatividade.

A Impugnante alega, também, que o dispositivo legal utilizado para embasar o lançamento – art. 27 do Anexo XV do RICMS/MG, não seria destinado a ela.

Mais uma vez equivocava-se a defesa, visto que a Impugnante somente poderia abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais, se tiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído mineiro, cuja emissão é regulada pelo mencionado dispositivo, conforme detalhado anteriormente.

Assim, ao contrário do afirmado pela Autuada, não houve vício na eleição do Sujeito Passivo do presente lançamento.

Noutro ponto, a Autuada defende a não existência de danos ao erário, a prática de dolo, fraude ou simulação e apresenta diversos comprovantes bancários, devolvendo o ICMS/ST ao cliente e por este motivo, entende que não deveria recolher o imposto exigido no presente lançamento.

Afirma que solicitou, também, a seus clientes mineiros, que lhe fornecessem declaração, na qual fosse atestado que ficaria sob sua responsabilidade, as providências para recuperação do ICMS/ST relativo às operações, o qual não seria objeto de pedido de restituição por parte deles e como não teve tempo hábil para conseguir todas as referidas declarações, solicita a sua juntada *a posteriori*. Assim, efetuou a solicitação de nova juntada de documentos, na sessão de julgamento de 12/04/18, onde o pedido foi deferido.

Todavia, é importante explicar que a relação comercial estabelecida entre a Autuada e seus clientes, objetivando anular o negócio jurídico e seus efeitos, não tem o condão de dispensar a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo substituto.

Como demonstrado, as operações que antecederam as devoluções das mercadorias, preencheram todas as etapas da circulação física e jurídica, assim, diante da não ocorrência do fato gerador presumido, a restituição do valor do imposto pago, a título de ICMS/ST, deve seguir as regras específicas, previstas no Anexo XV do RICMS/MG.

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 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II 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 efetuado pela Autuada. No caso dos autos, a citada multa foi exigida com fulcro no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, por tratar-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal, que no caso presente foi capitulada no art.56, inciso II c/c no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6,767

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se 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.

Não há, também, que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, *in verbis*:

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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Carolina Damasceno Corrêa Barreto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2018.

**Sauro Henrique de Almeida
Presidente**

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**