

Acórdão: 22.993/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000910010-71
Impugnação: 40.010145119-59
Impugnante: VCT Brasil Importação e Exportação Ltda.
IE: 002485029.00-19
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Imputação 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 nas GIA/ST, mais especificamente no campo 14 (ICMS devolução de mercadorias). Razões de defesa insuficientes a desconstituir a imputação fiscal. Mantidas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária por força do Protocolo ICMS n.º 96/09, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente no Campo 14 (ICMS de devolução de mercadoria), sem cumprimento dos requisitos legais.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seus representantes legais, Impugnação às fls. 28/50, ratificada às fls. 97/119, em síntese, aos seguintes argumentos:

- as circunstâncias fáticas que compõem o cenário no qual agiu o Fisco foram equivocadamente interpretadas, o que motivou a precipitada e indevida lavratura do Auto de Infração;

- a Fiscalização presumiu que houve creditamento indevido de imposto correspondente a fato gerador presumido que não se realizou;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- diante da presunção de veracidade dos fatos evidenciou-se que não ocorreu a exposição objetiva e individualizada da suposta infração lhe atribuída, assim, a única conclusão é de que a autuação revela-se despropositada, carecendo de sustentação fática e jurídica;

- o Auto de Infração é absolutamente nulo não havendo possibilidade de saneamento em face da relevância da proteção do direito de defesa;

- cita decisões, na esfera federal, sobre a questão;

- é uma empresa comercial atacadista especializada na comercialização de vinhos importados e estabelecida no Estado do Espírito Santo, sendo referência no mercado capixaba e nacional;

- cumpre com todos os encargos fiscais inerentes à atividade que pratica, estando todos os seus braços societários e ela própria em dia juntos às Fazendas Públicas municipal, estadual e federal;

- o valor do tributo supostamente devido, embora de fato tenha sido creditado, não constitui crédito do Estado ou, no que e se constitui, já o foi devidamente recolhido anteriormente à remessa das mercadorias aos contribuintes mineiros e diante da devolução de mercadorias e não ocorrência do fato gerador presumido, gerou o crédito aproveitado nos moldes previsto no Convênio ICMS n.º 81/93, regra geral que rege as operações sujeitas à substituição tributária;

- como a obrigação tributária necessariamente se liga ao mundo fenomênico, uma vez que somente há que se falar em exação fiscal após a ocorrência do fato imponível, imperativo evidenciar com clareza a atividade desenvolvida;

- o primeiro ponto importante que não foi objeto de análise na seara administrativa e não foi abarcado pelo Auto de Infração é que distribui vinhos para todas as unidades da Federação e, para tornar viável a operacionalização de suas atividades, adota estritamente a legislação que rege o tema de forma uniforme em todo o país exposta no Convênio ICMS n.º 81/93;

- segundo o § 1º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93 é direito do contribuinte deduzir o valor do imposto retido do próximo recolhimento à unidade federada a que tiver o direito ao ressarcimento;

- assim, ao receber a devolução parcial ou total de mercadorias, procedeu o aproveitamento dos créditos gerados pela não consumação do fato gerador presumido que ensejou anteriormente o recolhimento do ICMS/ST;

- todos os lançamentos foram devidamente apurados e efetuados com base nos documentos fiscais emitidos por seus clientes e em estrita observância da norma;

- a obrigação a que o Fisco pretende lhe submeter é descabida e ilegal, visto que sujeita suas atividades econômicas à gestão tributária de diversos e distintos clientes ao vincular o aproveitamento do crédito ao processo de restituição do imposto a ser provocado originalmente pelo contribuinte mineiro;

- a exigência fiscal não encontra amparo no sistema jurídico e fere princípios constitucionais que visam amparar o direito à propriedade e à livre iniciativa;

- a sistemática que o Fisco pretende impor desvia recursos econômicos do contribuinte inviabilizando operações futuras visto que os recursos financeiros empregados no recolhimento do ICMS a título de substituição tributária sobre novas operações onera injusta e excessivamente o contribuinte levando-se em consideração que este já detém créditos de ICMS correspondentes apurados em operações anteriores cujo fato gerador presumido não se concretizou em decorrência da devolução;

- no caso em apreço o Auto de Infração deve ser anulado, pois o cerne da sistemática da substituição tributária, qual seja, a presunção de fato subsequente, não se concretizou gerando créditos oriundos de devoluções;

- os convênios e protocolos estabelecem normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária;

- se for observada a sistemática posta pelo Convênio ICMS n.º 81/93, evidente o direito de creditar-se dos valores relativos às operações de devolução;

- no caso, revelou-se impossível saber para quem e para onde iriam as mercadorias por ela comercializadas após estas chegarem às distribuidoras;

- as distribuidoras poderiam vender tais mercadorias para qualquer pessoa física ou jurídica e também estão autorizadas a comercializá-las para estabelecimentos situados em qualquer ente da Federação;

- as operações incertas e futuras – que são presumidas – sujeitam-se, cada qual, a um diferencial de alíquota;

- o Auto de Infração deve ser desconstituído, haja vista a insubsistência da presunção de creditamento indevido em virtude de não ter submetido a apuração dos créditos à pedido de restituição do imposto incidente sobre fato gerador presumido não concretizado por parte de seus clientes mineiros, na medida em que o Fisco considerou, erroneamente, que as mercadorias vendidas não foram objeto de devolução, o que, segundo as provas dos autos, não é verdade;

- discute as multas aplicadas afirmando que estas não podem prevalecer devendo ser afastadas na esteira do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a boa-fé que orientou o procedimento no caso em tela.

Ao final, pede a desconstituição do Auto de Infração e imposição de multa, por absoluta ausência de fundamento jurídico.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 71/88, contrariamente ao alegado pela Impugnante, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a Impugnante faz alegações que não correspondem à realidade dos fatos, não encontrando respaldo na legislação tributária do estado de Minas Gerais;

- a Impugnante alega cerceamento ao seu direito de defesa por não ter havido descrição de forma clara e precisa dos fatos que ensejaram a autuação no relatório da infração, o que levaria à nulidade do Auto de Infração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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, tudo descrito detalhadamente, de forma clara e objetiva tanto no próprio Auto de Infração, quanto em seus anexos;

- a apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nas GIA-ST, arquivos de NF-e e em informações prestadas pela Contribuinte, as quais identificaram aqueles que se referiam à devolução de mercadorias, objeto da autuação, e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, tendo sido apurado que na devolução de mercadorias por parte dos destinatários não foram observados os requisitos legais para o aproveitamento de créditos;

- foram seguidos os requisitos formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), e o Auto de Infração foi lavrado conforme tais disposições sendo concedidos à Autuada os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em observância aos princípios do contraditório e ampla defesa;

- nos termos do art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional, os convênios que entre si celebrem a União, estados, o Distrito Federal e os municípios, são normas complementares das leis e, por este motivo, o Decreto n.º 43.080/02 e a Lei n.º 6.763/75, que embasam a presente peça fiscal, prevalecem ao Convênio ICMS n.º 81/93, revogado, a partir de 1º de janeiro de 2018, pelo Convênio ICMS n.º 52/17;

- normas específicas podem ser instituídas por Convênios ou Protocolos, evidenciando o caráter geral do Convênio ICMS n.º 81/93;

- a Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e Espírito Santo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações;

- com relação aos créditos originados de notas fiscais de emissão própria, emitidas quando do retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, a legislação mineira disciplina serem passíveis de creditamento no campo 14 da GIA/ST e, em contrapartida, em relação aos créditos originados de notas fiscais de emissão de terceiros, referentes às devoluções promovidas por contribuinte mineiro não são passíveis de creditamento no campo 14 da GIA/ST;

- para este último caso, a legislação mineira confere tratamento próprio, a exemplo das diversas Consultas de Contribuintes, tais como as de n.ºs 286/09, 066/12, 182/12, 195/12, 058/14 e 113/15;

- sobretudo, a utilização do campo 14, previsto no inciso XIV e § 1º da Cláusula Décima do Ajuste n.º 04/93, já foi objeto de Consulta Interna n.º 052/15;

- as operações autuadas preencheram todas as etapas da circulação física, sendo assim, na presente autuação, os artigos que devem ser levados em consideração são os 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/MG;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as devoluções estão contidas nas hipóteses elencadas nos incisos do art. 23 do Anexo XV do RICMS/MG, pois quando ocorre a devolução interestadual, há a saída para outro estado, em questão, Espírito Santo;

- observa-se que a regra prevista no *caput* do art. 23 do Anexo XV é clara: o estabelecimento que receber mercadoria (destinatário mineiro), poderá ser restituído;

- 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;

- disciplinando o inciso I do art. 23, o art. 24, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG, elenca as hipóteses de ressarcimento do tributo pago anteriormente;

- a escolha da modalidade 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;

- 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 do próximo recolhimento do imposto devido;

- o contribuinte substituto 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;

- todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo substituto após o visto, previsto no art. 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG;

- constatou-se que os créditos de ICMS/ST lançados na referida escrita fiscal não possuem nenhum lastro documental e, nem autorização pelo órgão fazendário em cuja circunscrição esteja localizado o contribuinte substituído;

- relativamente às multas aplicadas, mais uma vez não cabe razão à Defesa, pois encontram-se previstas na Lei n.º 6.763/75;

- ao contrário do que sustenta a Impugnante, não é possível a incidência da multa de mora prevista no art. 56, inciso I da Lei n.º 6.763/75, uma vez que sua aplicação se restringe a recolhimentos espontâneos do contribuinte;

- resta claro que não há qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que ela possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter abusivo ou desproporcional, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência;

- eventual efeito confiscatório ou ilegalidade da cobrança da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 1.0148.05.030517-3/002;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita os Acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais n.ºs: 21.472/14/1ª, 20.900/15/2ª, 22.161/16/1ª, 22.178/16/1ª, 21.347/17/2ª.

Ao final, pede a manutenção do Auto de Infração e a procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária por força do Protocolo ICMS n.º 96/09, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente no Campo 14 (ICMS de devolução de mercadoria), por falta de cumprimento dos requisitos legais.

Exigências da diferença do ICMS/ST não recolhido no prazo previsto pela legislação mineira, apurada mediante estorno dos créditos indevidamente aproveitados no campo 14 da GIA/ST, acrescido das respectivas Multas de Revalidação em dobro, por descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS/ST, prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Isolada, por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a arguição da Impugnante de nulidade do Auto de Infração em face de cerceamento ao seu direito de defesa, com o argumento de que não houve descrição de forma clara e precisa dos fatos que ensejaram a autuação no relatório da infração, o que levaria à nulidade.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional (CTN) e sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Além do relatório do Auto de Infração, que contém os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal Contábil de fls. 09/18, no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e discrimina os valores exigidos.

Os demais anexos estão em DVD (fl. 24) e contém as seguintes informações disponibilizadas a Impugnante para que pudesse formular sua defesa:

- Anexo 2– Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS, ICMS – GIA/ST, original transmitida pelo contribuinte e extraída do Auditor Eletrônico SEF/MG;
- Anexo 3 – Planilha com as notas fiscais de devolução de clientes, extraídas do arquivo Campo 14 da GIA/ST e consolidada por período de autuação, cujos créditos de ICMS/ST utilizados foram estornados;
- Anexo 4 – Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST apurado e devido, contendo Apuração do ICMS/ST recolhido a menor relativo aos exercícios de 2015 a 2017. Nesta planilha estão demonstrados os valores recolhidos a menor de ICMS/ST pela Impugnante;
- Anexo 5 – Todos os documentos auxiliares da NF-e autuados (DANFES);
- Anexo 6 – E-mails contendo a Intimação SEF 304/2017 e respectivas respostas da Impugnante.

Lembre-se que a apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nas GIA-ST, arquivos de NF-e e em informações prestadas pela Contribuinte, as quais identificaram, dentre os valores lançados no campo 14 (ICMS devolução de mercadorias) da GIA-ST (dedutores do valor do ICMS/ST devido a Minas Gerais), aqueles que se referiam à devolução de mercadorias por parte dos destinatários, então objeto da autuação, e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

A partir dessas informações o Fisco apurou que na devolução de mercadorias por parte dos destinatários não foram observados os requisitos legais para o aproveitamento de créditos relativos às referidas devoluções.

Na esfera estadual dispõe a Lei n.º 6.763/75:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou

disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

A formalização do crédito tributário está regulamentada no RPTA, em seus arts. 85 e 89, *in verbis*:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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;

.....
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afasta-se a preliminar arguida.

Do Mérito

Afastada a arguição preliminar tem-se que, no mérito, a Impugnante sustenta haver absoluta improcedência da autuação, afirmando que o objetivo central

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da impugnação é demonstrar e provar que o Fisco Estadual está cobrando tributo indevido (fl. 35).

A tese impugnatória é fundada no cumprimento pela Impugnante das normas do Convênio ICMS n.º 81/93.

Nos termos do art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN), os convênios que entre si celebrem a União, os estados e o Distrito Federal são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, a saber:

SEÇÃO III

Normas Complementares

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

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

Ademais, o Convênio ICMS n.º 81/93 continha normas a serem seguidas pelos estados e não diretamente pelos contribuintes conforme previa sua Cláusula Primeira, *in verbis*:

Cláusula primeira - Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

Importa verificar, também, a regra da Cláusula Décima Quarta do Convênio ICMS n.º 81/93 citada na norma acima transcrita e que se adequa ao caso em tela, a saber:

Cláusula décima quarta - Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio.

Assim, observando estas regras, fica claro que, para pagamento do imposto devido a Minas Gerais, devem ser seguidas as regras ditadas na Lei Estadual n.º 6.763/75 e no Regulamento do ICMS mineiro, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, que embasaram a presente peça fiscal.

Por oportuno, ressalte-se que o Convênio ICMS n.º 81/93 encontra-se revogado, desde 1º de janeiro de 2018, pelo Convênio ICMS n.º 52/17.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda coadunando com o supracitado, a Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e Espírito Santo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

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.

Desta forma, com relação aos créditos originados de notas fiscais de emissão própria, emitidas quando do retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário (situação na qual não há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de retorno da mercadoria), a legislação mineira disciplina serem passíveis de creditamento no campo 14 da GIA/ST.

Já em relação aos créditos originados de notas fiscais de emissão de terceiros, referentes às devoluções promovidas por contribuinte mineiro (situação na qual há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de devolução da mercadoria) não são passíveis de creditamento no campo 14 da GIA/ST.

Para este último caso, a legislação mineira confere tratamento próprio para a possibilidade de restituição do ICMS/ST, a exemplo das diversas Consultas de Contribuintes, tais como as de n.ºs 286/09, 066/12, 182/12, 195/12, 058/14 e 113/15, que constantes do sítio da Secretaria de Estado de Fazenda, contribuem para dar publicidade ao entendimento do Fisco mineiro sobre a aplicação das normas constantes do Regulamento do ICMS.

Apenas para ilustrar, cite-se a Consulta Interna n.º 052/15 que aborda a utilização do campo 14, previsto no inciso XIV e § 1º da Cláusula décima do Ajuste n.º 04/93:

Exposição/Pergunta:

3 - O campo 14 da GIA-ST destina-se ao lançamento do imposto referente tanto de devolução de mercadoria que deu entrada no estabelecimento do destinatário, quanto ao retorno integral de mercadoria que não chegou a ser entregue ao destinatário?

Resposta:

No campo 14 da GIA-ST, deverá ser informado o valor do ICMS/ST referente ao retorno integral de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, situação na qual não há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de retorno da mercadoria.

Todavia, não deverão ser informados os valores referentes às devoluções, em operação interestadual, promovidas por contribuinte mineiro, de mercadoria para substituto tributário de outra unidade da Federação, uma vez que, em relação a tais operações, foi estabelecido procedimento próprio,

No caso em análise, as operações autuadas (devoluções de mercadorias emitidas com notas fiscais de terceiros) preencheram todas as etapas da circulação física: inicialmente a ora Impugnante emite uma nota fiscal de venda de mercadorias para seus clientes mineiros (destinatários) e a mercadoria transita entre os estados; até que o destinatário dê entrada dessas mercadorias se tornando o proprietário das mesmas, com a ocorrência do fato gerador do imposto. Nessa etapa, se observa a circulação jurídica da mercadoria e, somente após, há a emissão de uma nova nota fiscal, pelo destinatário mineiro, desta vez de devolução das mercadorias compradas. Neste caso, inexistiu a saída subsequente do estabelecimento do destinatário, fato gerador presumido que ocorreria no futuro, motivador da antecipação do imposto.

Sendo assim, na presente autuação, os dispositivos que devem ser levados em consideração são os arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/MG.

O crédito relativo às devoluções está regulamentado dentre as hipóteses elencadas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/MG, pois quando ocorre a devolução interestadual, há a saída para outro estado, em questão, Espírito Santo:

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;

Portanto, a devolução deverá ser entendida como um fato gerador presumido que não se realizou, nos termos do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, em razão de o contribuinte mineiro ter dado saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, conforme prevê o inciso I do art. 23 do referido diploma legal.

Observa-se que a regra prevista no art. 23 do Anexo XV é clara: o estabelecimento que receber mercadoria (destinatário mineiro) poderá ser restituído.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, cabe exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido por ele suportado o encargo financeiro da respectiva retenção.

Assim, somente ele poderá pleiteá-lo junto ao seu estado, no caso, Minas Gerais.

Disciplinando o inciso I do art. 23 retrotranscrito, o art. 24, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG, elenca as hipóteses de ressarcimento do tributo pago anteriormente:

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; **(Redação vigente à época dos fatos em discussão. Revogado pelo art. 44 e vigência estabelecida pelo art. 45, IV, ambos do Decreto n.º 47.314/17.)**

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

A escolha da modalidade 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 contribuinte 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 pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

Ressalta-se que a Impugnante (contribuinte substituto) somente pode abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais se tiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído mineiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo substituto após o visto, previsto no art. 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG.

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 conterá, 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)".

No caso em análise, o Fisco constatou que os créditos de ICMS/ST lançados na referida escrita fiscal não possuem nenhum lastro documental e, nem autorização pelo órgão fazendário em cuja circunscrição esteja localizado o contribuinte substituído.

Neste diapasão, resta demonstrado nos autos que a forma utilizada pela Impugnante não está de acordo com a legislação que trata a matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante reclama, ainda, da multa de revalidação aplicada alegando ser esta ilegal, abusiva e desproporcional, e que o Estado deveria aplicar em seu lugar a multa moratória constante do art. 56, inciso I, da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, a multa de revalidação aplicada ao percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo não recolhido, e não de 50% (cinquenta por cento), como quer a Impugnante, foi corretamente exigida.

Ocorre que referida penalidade, prevista no art. 56, § 2º, inciso I, da Lei n.º 6.763/75, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Impugnante.

Não é possível a incidência da multa de mora prevista no art. 56, inciso I da Lei n.º 6.763/75, uma vez que sua aplicação se restringe a recolhimentos espontâneos do contribuinte, ou seja, antes da ocorrência de ação fiscal, a saber:

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

.....

Como citado pela Fiscalização, esta Casa já apreciou matéria semelhante tendo chegado à mesma conclusão aqui exposta, como pode ser visto dos Acórdãos n.ºs 21.472/14/1ª, 20.900/15/2ª, 22.161/16/1ª, 22.178/16/1ª, 21.347/17/2ª.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.993/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000910010-71
Impugnação: 40.010145119-59
Impugnante: VCT Brasil Importação e Exportação Ltda.
IE: 002485029.00-19
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% do valor do ICMS-ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art.56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Lei n. 6.763/75

Art.56

(...)

§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)

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS-ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no §2º, inciso I, do art.56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS-ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS-ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à sua conduta de apropriação indevida de créditos do ICMS-ST lançados de forma irregular nas GIA-ST, fica claro que recolheu parcialmente o ICMS-ST do período autuado, e, portanto, não houve a “falta de pagamento do imposto retido” de forma pura e simples.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art.136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do Estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art.56

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (sem destaques no original)

É essa a razão pela qual não se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do*”

imposto devido”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2018.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**

CC/MG