

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.026/19/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000940915-18	
Impugnação:	40.010145439-74	
Impugnante:	General Motors do Brasil Ltda	
	IE: 522612236.03-36	
Proc. S. Passivo:	Valéria Aparecida de Souza/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 ser 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 - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de Convênio, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 e art. 78 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 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 substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização intima a Contribuinte a apresentar documentação referente aos valores lançados no campo 14 da GIA/ST – ICMS/ST, relativo à devolução de mercadorias no período de julho de 2012 a dezembro de 2016, (fls.16).

Regularmente cientificada, a Contribuinte manifesta-se às fls. 18/19 e colaciona mídia eletrônica (CD) de fls. 20.

A Fiscalização emite o Auto de Início de Ação Fiscal – (AIAF) nº 10.000.023.272-68 anexado às fls. 02, para verificação dos valores lançados a crédito no Campo 14 da GIA/ST- ICMS devolução de mercadorias.

Constatada a falta de recolhimento do imposto devido, a Fiscalização lavra o Auto de Infração em exame para exigência do ICMS/ST e penalidades cabíveis.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 34/47, acompanhada dos documentos de fls. 48/159, com os argumentos infra elencados:

- solicita a conversão do julgamento em diligência sob o fundamento de que é vedado ao Fisco ignorar a totalidade do ciclo operacional, sob pena de cobrança a maior e ou violação do princípio constitucional da Não Cumulatividade;

- informa sua condição de contribuinte substituta em relação ao estado de Minas Gerais;

- alega que as exigências fiscais referentes ao recolhimento à menor do imposto, fundamentam-se em operações que não se consumaram, uma vez que houve a devolução das respectivas mercadorias pelo contribuinte substituído, sediado no estado de Minas Gerais;

- sustenta que o Fisco, em momento algum, apontou que não houve a efetiva devolução das mercadorias pelos contribuintes substituídos ou tampouco apresentou qualquer pedido de ressarcimento do ICMS/ST formulado pelos contribuintes substituídos em Minas Gerais;

- aduz que a Fiscalização identifica como premissa do lançamento, o fato de que a Impugnante, supostamente, não percorreu os caminhos previstos em lei para regularizar a situação das mercadorias devolvidas;

- destaca que os procedimentos adotados estão em consonância ao princípio da não cumulatividade, que será demonstrado em sua impugnação;

- entende que as exigências fiscais não podem subsistir tanto em relação ao imposto quanto às multas aplicadas;

- salienta que o princípio da Verdade Material norteia o processo administrativo, sendo imprescindível verificar se houve efetivamente o fato gerador do tributo exigido e que na presente autuação é inconteste e incontroverso que não houve a consumação do fator gerador, uma vez que as mercadorias foram devolvidas;

- ressalta que a Fiscalização não questionou a veracidade da premissa de que as mercadorias foram efetivamente devolvidas pelo contribuinte substituído e portanto, torna a questão incontroversa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 5º, inciso LV da Constituição da República de 1988 (CR/88), que prescreve que a ampla defesa e a produção de todas as provas em direito admitidas, são indissociáveis;

- alega que é inerente à Impugnante, a necessidade da verdade material, o direito à ampla defesa e direito do litigante usar dos meios e recursos admitidos em direito, admissibilidade de todos os meios de prova;

- enfatiza que procedimento adotado, de deduzir de operações futuras o ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias que foram devolvidas, atende perfeitamente ao princípio da não-cumulatividade;

- cita a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.851/AL, que definiu como única hipótese de restituição do ICMS destacado a não realização do fato gerador presumido;

- conclui que no caso presente, uma vez devolvida as mercadorias, é inconteste que não se realizou o fato gerador presumido;

- reitera que considera correto o procedimento adotado de levar os valores à crédito, uma vez que não configurou-se hipótese de restituição ao teor da jurisprudência retro citada;

- entende que o fato gerador não se consumou, uma vez que as mercadorias foram devolvidas;

- informa que não houve qualquer pedido de ressarcimento do ICMS/ST, relacionado às mesmas operações, formulado pelos contribuintes substituídos de Minas Gerais, pois não há o que se falar em qualquer ressarcimento em “duplicidade”;

- conclui que a exigência do ICMS/ST infringe o princípio da não cumulatividade, razão pela qual não pode subsistir e que se eventualmente descumpriu algum dever instrumental ao fazer prevalecer o supra citado princípio em sua escrita fiscal, esta até poderia ser apenada por multa de inobservância de obrigação acessória, mas jamais pela exigência do imposto;

- argumenta que as exigências das multas de revalidação e isolada caracterizam *bis in idem*;

- assevera que as multas exigidas apresentam natureza confiscatória;

- transcreve voto proferido em acórdão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG;

- requer o cancelamento do Auto de Infração ou o afastamento das multas aplicadas ou ao menos da penalidade isolada.

Pede a procedência da impugnação.

Protesta pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da impugnação e suscita, da Tribuna, a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo ao ICMS/ST das operações (devoluções) sem, contudo, especificar o marco cronológico a ser considerado, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização emite o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 166/167, e acosta aos autos os seguintes documentos:

- Demonstrativo Mensal – Apuração do ICMS/ST e Multas (Crédito Reformulado), (fls.168/169);
- Auto de Infração - Demonstrativo de Crédito Tributário, (fls.170/173).

Regularmente intimada a Impugnante promove aditamento à Impugnação às fls. 178/189, acompanhada dos documentos de fls. 190/220, ratificando as alegações apresentadas em sede de impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 222/235, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias sem a observância dos requisitos legais, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

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

Ressalta-se de início que a Impugnante requer a conversão do julgamento em diligência. Todavia tal solicitação não merece prosperar.

Verifica-se que a Defesa não apresentou os pontos que entende necessários serem esclarecidos e, ademais, o lançamento do crédito tributário está demonstrado de forma clara e objetiva, de forma que o Sujeito Passivo teve ciência de quais dispositivos foram infringidos, a capitulação legal das multas aplicadas e a origem do valor do ICMS/ST e multas exigidas.

Destaca-se, por oportuno, que o fundamento do requerimento para diligência passa por questões a serem demonstradas pela Impugnante, mediante juntada de documentos de sua escrita e demonstração contábil.

A apuração dos valores exigidos foi dividida em anexos com planilhas demonstrativas dos valores devidos, informação da capitulação legal das multas aplicadas e percentual de cada multa.

Todos os valores apurados foram retirados de dados e documentos apresentados pelo próprio Contribuinte, nenhum valor foi arbitrado ou presumido.

Registra-se, por oportuno, que a Impugnante, da Tribuna, por ocasião de sustentação oral, pleiteia que seja considerado decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, cumpre registrar que não se aplica ao caso em exame a tese suscitada, haja vista que as exigências fiscais reportam-se inicialmente ao período janeiro de 2013.

Não obstante, 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 ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ao exercício de 2013 somente expirou-se em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, haja vista que a intimação da lavratura do Auto de Infração deu-se em 17/01/18, conforme Aviso de Recebimento (AR), acostado às fls. 29.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração, cumpre registrar que os valores objeto da autuação foram apurados com base nos lançamentos efetuados no campo 14 da GIA/ST – ICMS de devolução de mercadorias, Notas Fiscais Eletrônicas, informações e documentos apresentados pelo Contribuinte.

Constatada a devolução de mercadorias acobertadas por notas fiscais de clientes, sem a emissão das notas fiscais de ressarcimento pelos contribuintes substituídos, o Fisco efetuou o estorno dos créditos de ICMS/ST apropriados indevidamente.

Conforme demonstrado no Auto de Infração e confirmado pela Defesa, ocorreu o aproveitamento de créditos de ICMS/ST, referente às devoluções de mercadorias, cujos valores foram lançados diretamente no campo 14 da GIA/ST, sem a posse de notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos e visadas pela Delegacia Fiscal.

Este procedimento fere o disposto nos arts. 22 a 24 e 27 todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, firmado entre os estados e o Distrito Federal, que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, confira-se:

RICMS/02 - ANEXO XV - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente à 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 estabelecimento de contribuinte situado em 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

A Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual o estado de Minas Gerais e de São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações, examine-se:

Convênio ICMS nº 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.

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fazendário em cuja circunscrição localiza-se contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido. (Grifou-se)

Conforme previsto na legislação retrocitada, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao contribuinte substituído o direito à restituição do ICMS/ST recolhido a favor da unidade de Federação destinatária da mercadoria (*in casu*, Minas Gerais), nos termos do inciso I, art. 23, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O art. 27 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a Sujeito Passivo por substituição, o contribuinte substituído emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário, e apresentará na Delegacia Fiscal em que estiver circunscrito, para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal ou no respectivo DANFE.

Assim, o contribuinte substituído (no caso, a Impugnante), só poderia abater o valor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, por meio da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte mineiro, no entanto, conforme admite a própria Impugnante, não foi o que ocorreu.

A Impugnante, empresa inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, por força de Protocolo, encontra-se obrigada a transmissão mensal da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ST, contendo todas as operações com contribuintes mineiros.

Salienta-se por oportuno, que a Autuada reconhece que lançou diretamente no Campo 14 da GIA/ST, o ICMS/ST oriundo de devoluções de mercadorias acobertadas por notas fiscais de terceiros/concessionárias mineiras e alega que o procedimento adotado, de deduzir de operações futuras o ICMS/ST incidente nas mercadorias que foram devolvidas, atende perfeitamente ao princípio da não-cumulatividade, pois não ocorreu, segundo a Defesa, qualquer pedido de ressarcimento do ICMS/ST formulado pelos contribuintes substituídos em Minas Gerais.

Neste caso, o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária compete, exclusivamente, ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

Diante disso, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado escolhendo, inclusive, a modalidade de restituição que mais lhe atende, pois, o ressarcimento a Sujeito Passivo por substituição é apenas uma delas.

Dessa forma, não poderia a Impugnante, sem a respectiva nota fiscal de ressarcimento para acobertar o crédito do ICMS/ST, creditar-se do imposto devido a Minas Gerais. Mesmo porque, sendo este um direito exclusivo do substituído, este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderia optar por outra modalidade de restituição ou ainda, optando pelo ressarcimento, poderia não elegê-la como destinatária do crédito.

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

Esclareça-se, por oportuno, que a ação fiscal é atividade plenamente vinculada, e a cobrança das penalidades, Multa de Revalidação (art. 56, inciso II c/c §2º, inciso I) e Multa Isolada (art. 55, inciso XXVI) ambos da Lei nº 6.763/75, decorreu de descumprimento do previsto na legislação mineira.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) majorada em 100% (cem por cento), por força do art. 56, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Impugnante.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada Lei (Multa Isolada), foi exigida pelo aproveitamento de crédito indevido, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, conforme previsto na legislação, os créditos decorrentes de ICMS/ST das devoluções de clientes.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, não ocorrendo *bis in idem* nas suas cobranças.

Os art. 53, 55 e 56 todos da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência UFIR consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

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;

(...)

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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 II do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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;

(...)

Analisando o disposto no art. 53, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e direta, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar

o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui caráter punitivo e repressivo à prática da sonegação, tratando-se de penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

No caso em questão, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em desacordo com os requisitos exigidos pela legislação tributária. Ao descumprir esta norma, ocorre inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária, sujeitou o Contribuinte à penalidade moratória, prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da mencionada lei, existindo ação fiscal, a pena prevista no § 2º, inciso I (Multa de Revalidação) de 100% (cem por cento), majorada em razão do recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária do referido dispositivo legal.

Vê-se, portanto, que multa de revalidação e multa isolada são penalidades distintas na essência. A multa de revalidação tem caráter sancionatório, punitivo visando coibir a prática da inadimplência. Já a isolada decorre do não cumprimento 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, c/c § 2º, inciso II do referido dispositivo legal, para o imposto a título de substituição tributária.

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 da mencionada lei.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo Tributário Administrativo - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Portanto, o feito fiscal afigura-se correto também nesse aspecto, sendo legítima a exigência do crédito tributário em comento, constituído de ICMS/ST, além da multa de revalidação e da multa isolada.

Registra-se por oportuno, que em virtude da majoração da multa de revalidação aplicada, a Fiscalização reformulou a peça fiscal, conforme verifica-se pelo Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 166/167, Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 168/169 e Auto de Infração (Reformulado) colacionado às fls. 170/173.

A Defesa discorda da multa isolada aplicada, transcreve o voto proferido no Acórdão nº 3.863/12/CE do CC/MG, que em seu entendimento trata-se de matéria idêntica ao Auto de Infração em exame.

Todavia razão não lhe assiste, como adiante se verá.

Verifica-se que a matéria tratada no retrocitado acórdão, refere-se ao recolhimento à menor de ICMS/ST, em decorrência da apropriação de créditos do imposto relativo à operação própria do remetente.

Todavia, uma parte destes valores não foi efetivamente recolhida ao estado de origem da mercadoria, em razão de crédito presumido irregularmente concedido por ele, tornando-se assim indevida a parcela creditada relativa à vantagem econômica, decorrente do benefício fiscal concedido, em afronta à Lei Complementar nº 24/75 e Resolução nº 3.166/01.

O Auto de Infração em exame trata de aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST, oriundos de devoluções de mercadorias, sem observância dos arts. 22 a 24 e 27 todos do Anexo XV do RICMS/02, e Clausula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93. Trata-se, portanto, de matéria diversa àquela descrita no acórdão do CC/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao voto vencido citado pela Impugnante, trata-se de entendimento minoritário, haja vista a decisão majoritária pela manutenção da decisão recorrida.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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, *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.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 166/173, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, 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 nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 166/173. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Estela Riggio e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Ivana Maria de Almeida e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2019.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator**

CS/D