

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.074/19/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001176434-65	
Impugnação:	40.010147252-23	
Impugnante:	General Motors do Brasil Ltda	
	IE: 096612236.05-40	
Proc. S. Passivo:	Estela Riggio/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 do Rio Grande do Sul, 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. Corretas as exigências fiscais 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 do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias das concessionárias mineiras, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos 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, com nova redação dada pela Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 93/16.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 99/110 e documentos de fls. 111/226, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 231/245.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias das concessionárias mineiras, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos 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, com nova redação dada pela Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 93/16.

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

A Impugnante, *a priori*, pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, relativamente às operações de devoluções cujos vencimentos se deram em 09/03/13, 09/04/13, 09/05/13 e 09/07/13, ou seja, referentes aos meses de fevereiro a junho de 2013, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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 Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Entretanto, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito a recolhimento a menor de ICMS, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Por conseguinte, prescinde nos autos a demonstração de dolo ou fraude de que trata o art. 150 do CTN.

Reitera-se que 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, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo as operações de devoluções cujos vencimentos se deram em março a julho de 2013 somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/18, conforme AR às fls. 96.

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 IMCS/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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal procedimento fere o disposto nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, dispositivos estes que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, que assim dispõem:

RICMS/02 - ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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."

Efeitos de 30/09/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

"§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."

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 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."

Efeitos de 14/06/2007 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 44.541, de 13/06/2007:

"§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 -

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em se tratando de combustível derivado de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.”

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“§ 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.”

Efeitos de 04/08/2011 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 45.672, de 03/08/2011:

“§ 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.”

Efeitos de 05/08/2010 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 45.439, de 04/08/2010:

“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.”

(...)

Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

“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.”

Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“§ 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - como natureza da operação: "Ressarcimento de ICMS";

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

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

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

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

Por sua vez, a Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, com nova redação dada ao *caput* pela Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/16, do qual os estados de Minas Gerais e do Rio Grande do Sul 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.

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.

(Nova redação dada pelo Convênio 93/16)

Cláusula terceira: Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 fazendário em cuja circunscrição localiza-se o 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 retro citada, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao contribuinte substituído o direito a restituição do ICMS/ST recolhido a favor da unidade Federada de destino da mercadoria (*in casu*, Minas Gerais), nos termos do inciso I, art. 23, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Tal restituição, ao contribuinte substituído (no caso as concessionárias mineiras), poderia, nos termos do art. 24 retrotranscrito, ser de três formas: ressarcimento, abatimento ou creditamento. Ao contribuinte substituto, apenas caberia a restituição caso ele fosse o escolhido pelo substituído a ser o destinatário da nota

fiscal de ressarcimento por ele emitida e visada na DF responsável, conforme disposto no art. 27 do Anexo XV do RICMS/02.

Este citado artigo 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 a apresentará à Delegacia Fiscal a 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 Autuada), só poderia se abater do valor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, por meio da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte mineiro, o que, conforme admite a própria Impugnante, não foi o que ocorreu.

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

A Defesa afirma, ainda, que ao fazer prevalecer o princípio da não-cumulatividade em sua escrita fiscal pode, eventualmente, ter descumprido algum dever instrumental, pelo que cabe, quando muito, ser apenada por multa de descumprimento de obrigação acessória, mas jamais pela cobrança do imposto.

No entanto, razão não lhe assiste ao nomear a irregularidade praticada de descumprimento de dever instrumental. Pelo contrário, a tomar para si o direito à restituição, admitido somente ao contribuinte substituído, promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST devido, causando prejuízos aos cofres públicos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme preceitua o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, o crédito do ICMS não constitui um direito em si mesmo, mas sujeito a idoneidade formal e material. Confira-se:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Por conseguinte, desnecessária qualquer diligência no PTA, tal qual sugerido pela Defesa. O princípio da não cumulatividade resta atendido no lançamento fiscal, conforme preceitua a legislação pertinente.

Acresça-se que os autos já trazem elementos suficientes de modo a possibilitar a aplicação ao caso concreto do correto tratamento legal.

Lado outro, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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 III 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 I 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.

A Defesa discorda também da multa isolada aplicada, transcrevendo 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 outra é a situação, 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, CONCLUIU 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.

Por fim, destaca-se diversas decisões desta Casa no mesmo sentido, conforme ementas que se transcreve:

ACÓRDÃO: 20.900/15/2ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSTATADA A RETENÇÃO E RESPECTIVO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, EM VIRTUDE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS/ST DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA CITADA LEI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 22.438/17/3ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO QUE A IMPUGNANTE RETEVE E RECOLHEU A MENOR ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EM DECORRÊNCIA DE A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTAR EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 19, INCISO I, ALÍNEA "B", ITEM 3, § 5º DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 22.187/16/1ª

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO IRREGULAR – MEDICAMENTOS. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27 TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO PROTOCOLO ICMS 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE 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 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além

dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2019.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

D

CC/IMG