

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.230/19/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001107756-68
Impugnação: 40.010146612-84
Impugnante: HPE Automotores do Brasil Ltda
IE: 044846028.01-55
Proc. S. Passivo: Hugo Funaro/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 devido pela Autuada, estabelecida no estado de Goiás, contribuinte substituto tributário por força de Protocolo, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais. 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 janeiro de 2013 a dezembro de 2016, em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias das concessionárias de veículos 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 procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/76 e documentos às fls. 78/138, com os seguintes argumentos, em síntese:

- confirma a comercialização de veículos para empresas localizadas no estado de Minas Gerais e o recolhimento do ICMS/ST devido nessas operações;

- relata que, em face da ausência de interesse da empresa mineira (concessionária) em ficar com a mercadoria (veículo), era realizada a devolução, sendo as operações acobertadas por notas fiscais de devolução emitidas pelas concessionárias;

- admite o lançamento a crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de devolução por entender que ela, Autuada, foi quem arcou com o ônus financeiro. E, uma vez que já havia recolhido antecipadamente o ICMS/ST, da operação cujo fato gerador não ocorreu, tomou a crédito esses valores, de modo a anular os efeitos fiscais da operação;

- argui que ocorreu a decadência para o ICMS/ST das operações (devoluções) ocorridas entre 01 de janeiro a 18 de setembro de 2013, com base no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional;

- afirma que na hipótese de devolução de mercadoria, efetuada pelo contribuinte substituído, o ônus financeiro do imposto foi arcado pela Impugnante e não pelo contribuinte substituído;

- alega que não resta dúvida quanto ao direito à restituição do imposto recolhido por antecipação pois, o próprio Fisco reconhece que, havendo aplicação da substituição tributária e ocorrendo a devolução da mercadoria, existe a confirmação que o fato gerador presumido não ocorreu;

- ressalta a legitimidade para requerer o ICMS recolhido indevidamente é da Impugnante e não do contribuinte substituído, visto que o negócio jurídico não se concretizou e, portando, foi a Impugnante quem arcou com o ônus financeiro;

- traz aos autos disposição contida no Convenio ICMS nº 132/92, que trata das hipóteses em que o negócio jurídico é desfeito antes da entrega do veículo ao destinatário;

- alega que o que ocorreu no caso presente foi o desfazimento de toda a operação em que todos os veículos foram devolvidos pelas concessionárias, estando, portanto, o procedimento em perfeita harmonia com o citado Convênio;

- invoca o princípio da não-cumulatividade do ICMS e entende que, agindo diferente, a Impugnante arcaria com o imposto em operações de vendas que não se concretizaram;

- entende que, com a devolução da mercadoria pelo adquirente foi desfeito o negócio jurídico, pelo que se torna indevido, inclusive, o destaque do ICMS na nota fiscal de devolução, pois inexistiu operação sujeita ao ICMS;

- considera, portanto, descabida a emissão de nota fiscal de ressarcimento do ICMS/ST pelo contribuinte substituído, como pretende a Fiscalização, já que este

não suportou o ônus do imposto, justamente porque desfez o negócio e devolveu as mercadorias, não tendo, portanto, legitimidade para o pleito da restituição;

- considera que o abatimento dos valores não trouxe prejuízos ao Erário mineiro;

- discorda dos valores exigidos a título de multa isolada e de revalidação e entende que a multa de revalidação é devida no caso de inadimplemento do imposto, contudo, entende tratar-se de conduta diversa do procedimento adotado pela Impugnante, que pagou o imposto devido, ainda que em montante menor do que o pretendido pelo Fisco, o que consiste, certamente, numa conduta de gravidade reduzida, uma vez que não gera o mesmo dano ao erário do que a falta de recolhimento do tributo.

Requer o cancelamento das penalidades.

Ao final, requer que seja cancelado o Auto de Infração.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 147/160 pugnando pela manutenção do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 75, tendo como objeto central a demonstração do recolhimento do tributo e devolução das mercadorias.

Segundo a doutrina, “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a atuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, 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 ao período de 01 de janeiro a 18 de setembro de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 ao período de 01 de janeiro a 18 de setembro 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 19/09/18, conforme AR às fls. 46.

Antes de adentrar propriamente no mérito cumpre esclarecer que foi indeferido o requerimento de juntada de novos documentos pela Impugnante, realizado em 09/08/19, uma vez que os fatos que ela buscou comprovar com esses documentos são incontroversos, pois a Autuação em tela não questiona a operação de devolução das mercadorias, mas sim o procedimento adotado pela Impugnante para recuperação do imposto pago.

Quanto ao mérito propriamente dito, 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 própria Impugnante em sua defesa, ela, de fato, se apropriou de créditos de ICMS/ST de 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.

Esse procedimento fere o 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, firmado entre os estados e o Distrito Federal, dispositivos 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:

I - saída para outra unidade da Federação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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 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."

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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 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."

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária para outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrega da mercadoria ao destinatário.

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 1º/01/2016 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

"§ 4º Nas hipóteses de concessão ou incremento de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, bem como de exclusão da mercadoria do regime de substituição tributária, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência de tais mudanças de tributação, observado o disposto no § 7º do art. 46 desta Parte."

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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 2º O disposto no inciso II do caput não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no Estado.

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 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

"§3º O contribuinte que adquirir mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, e no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, ambos 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de Goiás 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 nº 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.

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 substituído, apenas caberia a restituição caso ele fosse o escolhido pelo substituído a ser o destinatário da nota fiscal de ressarcimento, 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 substituto (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.

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

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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 à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUO 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, corretas, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documentos protocolizados no CC/MG em 09/08/19, devolvidos ao patrono da Impugnante nesta assentada. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. 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. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luiz Carlos Fróes Del Fiorentino e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), André Barros de Moura e Geraldo da Silva Datas.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2019.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator

D