

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.293/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168133-65
Impugnação: 40.010128896-95, 40.010129488-45 (Coob.)
Impugnante: Refrigerantes Minas Gerais Ltda.
IE: 277009367.30-70
Spal Indústria Brasileira de Bebidas S.A (Coob.)
IE: 261195130.20-21
Coobrigado: Pristine Indústria Brasileira
Proc. S. Passivo: Iuri Engel Francescutti/Outro(s) (Aut. e Coob.)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RETORNO DE MERCADORIA DANIFICADA. Constatado aproveitamento indevido de crédito de ICMS - operação própria e ICMS-ST, decorrente de notas fiscais de entrada emitidas com CFOP 1.949, tendo como natureza da operação o retorno de mercadorias danificadas, contrariando o disposto no art. 23, inciso III do Anexo XV do RICMS/02. Exigência de ICMS, ICMS-ST, Multa de Revalidação simples e em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, item I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Infração caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - NÃO COMPROVAÇÃO DO RETORNO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à devolução/retorno integral de mercadorias (CFOP 1.410 e 1.411), sem a efetiva comprovação de seu retorno ao estabelecimento autuado, nos termos do art. 78, inciso III c/c os §§ 2º e 3º da Parte Geral e art. 34, Parte I do Anexo XV, todos do RICMS/02. Exigência de ICMS, ICMS-ST, Multa de Revalidação simples e em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, item I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Infração caracterizada. Entretanto, devem ser excluídas as exigências referentes aos estornos de créditos de ICMS – operação própria relativos aos documentos fiscais contendo CFOP 1.949.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS no campo “Outros Créditos” da DAPI por falta de comprovação da origem. Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos isoladamente, ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, art. 62 § 1º do RICMS/02

c/c a Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada, devendo, entretanto, ser considerado como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente à diferença entre a alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida pelo estabelecimento remetente.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatado o aproveitamento de crédito destacados em notas fiscais (CFOP 1.604) em desacordo com o valor apurado no livro CIAP. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei. Infração caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo permanente, alheio à atividade do estabelecimento. Inobservância do disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, art. 32, inciso III da Lei nº 6.763/75, art. 70, inciso XIII c/c inciso III do art. 71, todos do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – RESOLUÇÃO Nº 3166/01. Constatou-se que a Autuada recolheu a menor o ICMS-ST, relativamente às entradas de mercadorias, itens 35.9 e 40.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/ 02, recebidas de fornecedor sediado no Estado do Espírito Santo, uma vez que, ao calcular o imposto devido deduziu, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01. Exigência de ICMS-ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Entretanto, deve-se adequar a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento) e, ainda, ser considerado como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente à diferença entre a alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida pelo estabelecimento remetente.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – BEBIDAS. Constatado falta de retenção e recolhimento, bem como retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, referente às mercadorias listadas no item 1, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (refrigerantes). Exigência de ICMS-ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, c/c o § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de imputação fiscal sobre recolhimento a menor do ICMS normal e do ICMS/ST, no período de janeiro/2005 a outubro/2008, em razão das seguintes irregularidades constatadas pela Fiscalização:

- 1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS/OP e ICMS/ST, no período de janeiro/05 a outubro/08, decorrente de notas fiscais de entrada emitidas com CFOP 1.949, tendo como natureza da operação retorno de mercadorias danificadas (*exigências de ICMS normal, ICMS-ST, multa de revalidação simples e em dobro e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 2) aproveitamento indevido de crédito de ICMS/OP e ICMS/ST, no período de janeiro/05 a outubro/08, decorrente de notas fiscais de entrada emitidas com CFOP 1.410 e 1.411, tendo como natureza da operação retorno de mercadorias não entregues (*exigências de ICMS normal, ICMS-ST, multa de revalidação simples e em dobro e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 3) aproveitamento indevido de créditos de ICMS escriturados no campo 89 (Outros Créditos) da DAPI, sem a comprovação da origem, no período de fevereiro/05 a junho/08 (*exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 4) aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado no Espírito Santo beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS, no período de abril/06 a janeiro/08 (*exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 5) aproveitamento de crédito em excesso, nos meses de fevereiro/06, março/06, maio/06, julho/06 a dezembro/06, março/07 e outubro/08, tendo em vista que a Autuada emitiu documentos fiscais (CFOP 1604), referentes a creditamento do ativo permanente, constando destaques de imposto em desacordo (a maior) com o valor apurado no livro CIAP (*exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 6) aproveitamento indevido de crédito de ICMS proveniente de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, no período de novembro/05 a outubro/08 (*exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 7) recolhimento a menor de ICMS-ST, no período de janeiro/08 a setembro/08, referente a mercadorias, listadas nos itens 35.9 e 40.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, acobertadas por notas fiscais de entrada provenientes de contribuinte sediado no Espírito Santo beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS, haja vista que não observou o limite de crédito permitido (*exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75*);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

8) falta de retenção ou retenção a menor de ICMS ST em notas fiscais de saída de refrigerantes, no período de janeiro/06 a fevereiro/08, haja vista a existência do regime especial para a retenção deste imposto na saída desses produtos (RE 16.000234876-38) (*exigências de ICMS-ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75*).

Os cálculos da Multa Isolada exigida pelo aproveitamento indevido de créditos de ICMS (art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75), bem como da Multa de Revalidação simples em dobro encontram-se no Anexo VII anexado às fls. 54.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 encontra-se demonstrada no Anexo X colacionado às fls. 55.

O processo encontra-se instruído com Auto de Infração - AI (fls. 02/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05/09); Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 10); Termos de Intimação (fls. 11/28); Relatório Fiscal (fls. 40/48); CD-R contendo gravados os documentos mencionados no relatório do auto de infração (fls. 51); Anexo VI (Apuração Total) – Estorno de Apropriação de Crédito Proveniente de Entrada de Bens Alheios à Atividade do Estabelecimento (fls. 52/53); Anexo VII – Total de Créditos Indevidos (Anexos I, II, III, IV, V e VI) (fls. 54); Anexo X – Total de Débitos (fls. 55); Anexo XI – Total de ICMS-ST (Anexos VII e X) (fls. 56); Anexo XII - Verificação Fiscal Analítica ICMS - Op. Própria – período de janeiro/05 a outubro/08 – irregularidades: 1 a 8 do relatório do auto de infração (fls. 57); Anexo XII - Verificação Fiscal Analítica ICMS-ST – período de janeiro/05 a outubro/08 – irregularidades: 1 a 8 do relatório do auto de infração (fls. 58); Justificativa apresentada pelo contribuinte sobre aproveitamento de créditos (fls. 59/137); cópias documentação referente ao regime Especial nº 16.000234876-38 (fls.138/154); cópias documentos fiscais de retorno produtos danificados (fls. 155/666); Cópias documentos fiscais de entrada emitidos por Mais Ind. de Alimentos S/A (fls. 667/689); cópia documento “procedimentos para devoluções/retorno/remessas” (fls. 690); cópias documentos fiscais crédito ativo permanente - 1604 (fls. 691/729); cópias documentos fiscais de entrada emitidos por Mais Ind. de Alimentos S/A e cópias de DAEs (fls. 730/757); cópias de documentos fiscais de saída (fls. 758/870); Aviso de Recebimento referente ao Auto de Infração e DCMM (fls. 871).

Da Impugnação

Inconformadas, as empresas autuadas Refrigerante Minas Gerais Ltda e Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, apresentam em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 875/898 e documentos de fls. 938/947, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- argui que o direito de constituição do crédito tributário para o período anterior a 15/12/05 encontra-se decaído por força do art. 150, § 4º do CTN;

- enfatiza que é natural que uma pequena parcela de sua mercadoria se danifique durante a atividade de distribuição, em razão da má condição da malha rodoviária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que quando o cliente recebe o caminhão com a mercadoria, faz-se uma vistoria das latas e garrafas danificadas, que retornam ao estabelecimento autuado, concluindo que as mercadorias danificadas jamais chegam a entrar no estabelecimento de seus clientes;

- esclarece que a operação é formalizada por meio da emissão de nota fiscal de retorno, zerando, com isso, o débito de ICMS da saída, nos termos do art. 78 do RICMS/02.

- destaca que a fiscalização não exigiu o estorno proporcional do crédito da entrada do insumo, conforme prevê o art. 71, inciso V do RICMS/02, mas apenas negou a anulação do débito de saída pelo aproveitamento do crédito referente à mercadoria retornada, defendendo a ocorrência do fato gerador mesmo sem circulação da mercadoria, o que é uma situação completamente diferente;

- afirma que procede ao estorno proporcional do crédito de ICMS das mercadorias danificadas, conforme se verifica pelas anexas notas fiscais, juntadas por amostragem, solicitando perícia técnica para confirmar sua escritura fiscal. Indica perito;

- informa, ainda, que mesmo esse estorno do crédito seria incabível, visto que são inerentes ao processo produtivo. Cita decisões de São Paulo e Rio de Janeiro nesse sentido;

- quanto ao item 2, argumenta que nem sempre consegue que seu cliente consigne no verso da nota fiscal o motivo da recusa, pois não raras vezes a venda é negociada à vista e quando da entrega da mercadoria o cliente quer pagar a prazo, não se chegando a um consenso;

- contesta que, apesar da legislação não fazer ressalva em relação à obrigação do transportador, não se pode abrir mão de uma interpretação mais flexível e condizente com a realidade brasileira, pois a atividade de transporte rodoviário é notoriamente informal no País, executada por pessoas pouquíssimas letradas, analfabetas, dessa forma não há como exigir que o vendedor, para o cancelamento do débito correspondente de ICMS, se responsabilize pelo cumprimento de obrigação acessória de terceiros;

- alega que parte das notas fiscais listadas pela Fiscalização neste item do auto de infração atende a todos os requisitos legais para o aproveitamento do crédito em análise;

- solicita perícia técnica, de forma a apurar quais notas fiscais atendem aos requisitos legais;

- para o item 6 do auto de infração, diz que esse compõe-se basicamente de geladeiras adquiridas para o acondicionamento das mercadorias que produz e que tais geladeiras são cedidas em comodato aos seus revendedores varejistas, que as utilizam para refrigerar as bebidas vendidas;

- aduz que as geladeiras estão intimamente ligadas à atividade fim da impugnante, que é a fabricação e venda de bebidas não alcoólicas. Além de servirem para o correto acondicionamento das mercadorias fabricadas, são, também, utilizadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como instrumento de *marketing*, pois apresentam elementos visuais que as identificam com as respectivas marcas, fomentando, com isso, o consumo;

- cita decisões do Conselho de Contribuintes que reconheceram o direito de crédito do contribuinte referente a geladeiras e *freezers* adquiridos para o ativo permanente, mesmo quando estes são cedidos em comodato a parceiros comerciais;

- item 5 do auto de infração, contesta que esta parte da autuação é uma decorrência lógica do item 6, visto que a partir do momento que vários créditos de bens destinados ao ativo fixo adquiridos pela impugnante foram glosados pela fiscalização, o percentual de crédito passível de aproveitamento mensal (1/48) foi reduzido;

- conclui que as mesmas considerações feitas ao item 6 são aplicáveis, por extensão, ao presente tópico, de modo que, a se confirmar o direito da impugnante aos créditos das geladeiras adquiridas para acondicionamento, exposição e promoção de suas mercadorias, há de se julgar também improcedente o estorno de crédito levado a efeito pela fiscalização neste item;

- para os itens 4 e 7, informa que o crédito fiscal concedido pelo Estado capixaba é calculado com base no imposto a ser recolhido pela empresa Mais Indústria de Alimentos S/A após o confronto de débitos e créditos no mês. Ou seja, o benefício fiscal não é calculado sobre o ICMS destacado nas notas fiscais de saída, mas somente sobre o ICMS devido ao final do mês, após o confronto com os créditos escriturados pelo estabelecimento capixaba;

- diz que no mês em que o estabelecimento capixaba apurar mais créditos do que débitos, o benefício fiscal concedido pelo Estado será igual a zero, já que nenhum imposto será devido ao final do mês;

- alega que somente após a análise do total de ICMS recolhido pelo estabelecimento capixaba ao final do mês será possível verificar qual foi o efetivo benefício econômico auferido. Solicita perícia técnica para verificar a efetiva vantagem econômica obtida pelo estabelecimento;

- quanto às multas aplicadas, entende que houve uma sobreposição de multas, eis que está sendo multada duas vezes por uma mesma conduta;

- que com isso teria efeito confiscatório a cobrança de duas multas pelo mesmo fato, sendo que esse efeito fica mais evidente quando se duplica a sanção nos casos de substituição tributária, resultando numa multa de 150% do valor do imposto creditado a maior.

Finaliza pugnando que seja julgada procedente a presente Impugnação, haja vista as alegações apresentadas.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 948 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 962/978, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento, aos argumentos, em síntese, que se seguem:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que, no caso presente, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública de constituição do crédito tributário em razão de se tratar de lançamento de ofício decorrente de aproveitamento indevido de crédito do ICMS e recolhimento a menor do ICMS/ST, quando se aplica a regra do art. 173, inciso I do CTN, e não o disposto no art. 150, § 4º do mesmo diploma legal, como quer a Impugnante;

- afirma que o procedimento observado na operacionalidade da empresa não foi o informado na impugnação, pois verificou-se que a Autuada emite documentos fiscais contendo o CFOP 5949 - "Troca de produtos Danificados". Esta nota fiscal é utilizada para a substituição da mercadoria danificada, e também para acompanhar o retorno da mercadoria avariada que é devolvida pelo estabelecimento do cliente.

- alega que o *modus operandi* pelo qual as empresas autuadas operacionalizam as trocas de produtos danificados pode ser constatado por meio de consulta aos arquivos SINTEGRA enviados pelas Contribuintes, no qual consta que os documentos fiscais informados nos campos "Dados Adicionais" das notas fiscais de entrada com CFOP 1.949 (notas anexadas às fls. 156/666) possuem o CFOP 5.949, portanto incompatível com CFOP aplicável a operações de venda de mercadorias, o que demonstra que as trocas em análise ocorreram realmente após a entrega das mercadorias aos clientes das Autuadas.

- alerta que a Lei nº 6.763/75 em seu art. 32, inciso V, determina o estorno do crédito dos produtos deteriorados, que não mais ocorrerá operação relativa à circulação desses produtos, contudo a circulação econômica existiu até a operação de venda ao cliente da Autuada, logo o imposto desta operação é devido ao Estado, não cabendo a Autuada anular o débito dessa operação com um suposto crédito;

- diz que a perda do produto é um ônus do contribuinte proprietário, o Estado não pode ser prejudicado, haja vista a efetiva circulação econômica existente antes da ocorrência da deterioração;

- a mercadoria deteriorada torna-se imprópria ao consumo, portanto, insuscetível de circulação econômica, deste modo, não se aplica ao caso os procedimentos relativos à devolução de mercadorias com aproveitamento de crédito tributário estabelecidos na legislação;

- o ICMS/ST recolhido anteriormente, seja pela Spal ou mesmo por outro responsável, poderá ser restituído aos clientes da Autuada, conforme previsto no art. 23, inciso III, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, visto que o fato gerador presumido não se realizará, vez que as mercadorias foram deterioradas no estabelecimento dos clientes da Autuada;

- não há possibilidade do estabelecimento não emitir nota fiscal por se qualificar como de pequeno porte, se dá origem ao fato gerador de ICMS é obrigado a emissão de nota fiscal, essa é uma obrigação indispensável;

- não há que se falar em devolução/troca de mercadoria, visto que nesse caso a mercadoria deve estar suscetível de circulação econômica e, para efeito de tributação, não será considerada usada, conforme dispõe o § 6º do art. 76 do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a mercadoria deteriorada torna-se imprópria ao consumo, logo deve ser retirada do comércio, devendo o estabelecimento aplicar o disposto no art. 32, inciso V da Lei 6.763/75;

- a perda ocorreu no estabelecimento dos clientes da Autuada, logo cabe a estes a emissão de nota fiscal para estorno dos créditos lançados, conforme dispõe o art. 32, inciso V da Lei 6.763/75;

- a Autuada é comerciante atacadista de cerveja, chope e refrigerantes (CNAE 4635-4/02), portanto não há que se falar em estorno de insumos utilizados na fabricação dos produtos danificados;

- a Autuada foi intimada a apresentar os documentos fiscais referente ao período de novembro e dezembro de 2008 que comprovassem o atendimento ao disposto no art. 78, Parte Geral do RICMS/02. Contudo, as notas fiscais não foram apresentadas, dessa forma efetuou-se o estorno do crédito proveniente dessas operações, conforme previsto na intimação;

- não é suficiente o atendimento aos incisos I, II e III do art. 78 da Parte Geral do RICMS/02, pela Autuada, para que ela possa efetuar o aproveitamento do crédito do imposto. Há que ter sido respeitadas, primeiramente, as disposições estabelecidas nos §§ 1º, 2º e 3º do citado art. 78;

- o art. 78, § 3º, inciso II do RICMS/02, estabelece a obrigatoriedade de observância dos demais parágrafos do art. 78 para que o contribuinte possa recuperar o imposto anteriormente debitado. Dessa forma, ao descumprir o disposto no § 2º desse art. 78, o contribuinte deixa de fazer jus ao crédito;

- o § 2º do art. 78 estabelece que a declaração deve ser prestada pelo transportador e, se possível, pelo destinatário. Uma informação prestada pela própria empresa não cumpre o objetivo do dispositivo da legislação;

- é possível verificar nas notas fiscais apresentadas pela Autuada (doc. 06), presente às 2.491/2.529, que não há carimbo relativo à inscrição no CNPJ do destinatário, bem como não há informação prestada pelo transportador. Portanto, não houve o cumprimento do disposto no § 2º do art. 78 do RICMS/02;

- não há que se falar em indébito passível de restituição, visto que a Fazenda não pode ser onerada pela falta de cumprimento da legislação por parte do contribuinte.

Finaliza, pedindo que seja julgado parcialmente procedente o lançamento.

Da Instrução Processual

Em decorrência de alegações feitas pela Impugnante/Atuada na sua peça de defesa, a Fiscalização intimou a Autuada e Coobrigadas, às fls. 951/955, para apresentação de documentos e informações, resultando nas manifestações das Impugnantes às fls. 956/961 dos autos.

Em razão da juntada de documentos pela Fiscalização às fls. 979/992, abre-se vistas do processo às Autuadas (fls. 997) que se manifestam às fls. 1.003/1.006.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 1.009/1.014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência e do Interlocutório de fls. 1.017/1.018.

Em atendimento parcial do interlocutório exarado pela Assessoria do CCMG as Autuadas (Refrigerante Minas Gerais Ltda e Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A), manifestam-se às fls. 1.028 e juntam documentos de fls. 1.029/1.241, que resultou na manifestação do Fisco às fls. 1.248/1.254.

A 3ª Câmara de Julgamento deste Conselho, em sessão realizada no dia 27/10/11, acordou, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros André Barros de Moura e Bruno Antônio Rocha Borges, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 16/11/11, ficando proferidos os votos dos Conselheiros José Luiz Drumond (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir do item 2 do Auto de Infração as exigências referentes aos estornos de créditos de ICMS - operação própria relativos aos documentos fiscais contendo CFOP 1949 e, ainda, para adequar a multa de revalidação exigida no item 7 do Auto de Infração ao percentual de 50% (cinquenta por cento) e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir do item 2 do Auto de Infração as exigências referentes aos estornos de créditos de ICMS - operação própria relativos aos documentos fiscais contendo CFOP 1949 e, ainda, para excluir os itens 4 e 7 do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Iuri Engel Francescutti e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria deste CCMG apresenta o parecer de mérito de fls. 1.257/1.294, opinando, em preliminar, pelo indeferimento da perícia requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir do item 2 do auto de infração as exigências referentes aos estornos de créditos de ICMS – operação própria relativos aos documentos fiscais contendo CFOP 1.949 e, ainda, para adequar a multa de revalidação exigida no item 7 do auto de infração ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Pedido de Realização de Prova pericial

Pedem as Impugnantes a produção de prova pericial indicando assistente técnico (fls. 881), para tanto formulam os seguintes quesitos.

Com relação ao item 1 do auto de infração *indaga qual o valor dos estornos de perdas mês a mês pela Impugnante no período objeto da autuação.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere ao item 2 do auto de infração *pede que se esclareça quais notas fiscais atendem aos requisitos legais, ou seja, em quais delas o transportador consignou no verso o motivo da mercadoria não ser entregue.*

Quanto ao item 4 e 7 formulam os quesitos abaixo:

1 - esclareça qual o efetivo imposto devido mês a mês pelo estabelecimento capixaba após as compensações dos créditos de acordo com o sistema não cumulativo de apuração;

2 - com base no cálculo anterior, esclareça qual o efetivo benefício econômico obtido pelo estabelecimento capixaba com o crédito presumido concedido pelo Estado do Espírito Santo nas operações interestaduais;

3 - esclareça qual a proporção entre o efetivo benefício auferido pelo estabelecimento capixaba e o total de ICMS destacado nas notas fiscais de saídas das operações interestaduais;

4 - esclareça qual seria o percentual dos créditos das mercadorias adquiridas pela Impugnante nestas operações passível de apropriação, confrontando-o com aquele utilizado pelo fiscal autuante.

Todavia, o exame pericial nos casos sob exame mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e/ou na legislação de regência do imposto.

Com relação ao quesito referente ao item 1 do auto de infração, cabe destacar que, conforme se verá no mérito, a resposta que pretendem as Impugnantes não tem o condão de elucidar o caso em análise.

Quanto ao quesito relativo ao item 2 do auto de infração, cabe destacar, inicialmente, que as Autuadas sequer apresentaram os documentos fiscais sobre os quais requerem análise pericial.

Conforme se verifica às fls. 11/27, 951, 1.017/1.018, as Autuadas tiveram várias oportunidades de apresentar as primeiras vias dos documentos fiscais que respaldam o creditamento nos termos do já citado art. 78 e seus parágrafos, todavia, nada apresentaram.

Entretanto, caso tivessem apresentado tais documentos, há a destacar que a análise pretendida por elas, ou seja, se tais documentos preenchem os requisitos para o creditamento do imposto referente a devoluções/retornos, não necessita de conhecimento que não tenha o órgão julgador.

Com relação aos demais quesitos, principalmente, após a juntada dos documentos do fornecedor capixaba, tem se por desnecessária a perícia requerida.

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 dispondendo 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.

Ademais, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pelas próprias Impugnantes em suas defesas, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas. Cite-se, a propósito, decisão já proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão anteriormente:

Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG).

Neste diapasão, prescreve o art. 142, incisos I e II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado 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:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que 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, o que não é o caso dos presentes autos.

Do Mérito

Como relatado, trata-se de autuação por ter sido constatada pela Fiscalização a prática das irregularidades a seguir, as quais implicaram em recolhimento a menor do ICMS normal e do ICMS/ST:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. aproveitamento indevido de crédito de ICMS/OP e ICMS/ST, no período de janeiro/05 a outubro/08, decorrente de notas fiscais de entrada emitidas com CFOP 1.949, tendo como natureza da operação retorno de mercadorias danificadas;
2. aproveitamento indevido de crédito de ICMS/OP e ICMS/ST, no período de janeiro/05 a outubro/08, decorrente de notas fiscais de entrada emitidas com CFOP 1.410 e 1.411, tendo como natureza da operação retorno de mercadorias não entregues;
3. aproveitamento indevido de créditos de ICMS escriturados no campo 89 (Outros Créditos) da DAPI, sem a comprovação da origem, no período de fevereiro/05 a junho/08;
4. aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado no Espírito Santo beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS, no período de abril/06 a janeiro/08;
5. aproveitamento de crédito em excesso, nos meses de fevereiro/06, março/06, maio/06, julho/06 a dezembro/06, março/07 e outubro/08, tendo em vista que a Autuada emitiu documentos fiscais (CFOP 1604), referentes a creditamento do ativo permanente, constando destaques de imposto em desacordo (a maior) com o valor apurado no livro CIAP;
6. aproveitamento indevido de crédito de ICMS proveniente de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, no período de novembro/05 a outubro/08;
7. recolhimento a menor de ICMS-ST, no período de janeiro/08 a setembro/08, referente a mercadorias, listadas nos itens 35.9 e 40.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, acobertadas por notas fiscais de entrada provenientes de contribuinte sediado no Espírito Santo beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS, haja vista que não observou o limite de crédito permitido;
8. falta de retenção ou retenção a menor de ICMS ST em notas fiscais de saída de refrigerantes, no período de janeiro/06 a fevereiro/08, haja vista a existência do regime especial para a retenção deste imposto na saída desses produtos (RE 16.000234876-38).

Exigiu-se ICMS normal, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, incisos VII e XXVI, da mesma lei.

Com relação à sujeição passiva, vale ressaltar que a Autuada Refrigerantes Minas Gerais Ltda foi vendida para o grupo FEMSA. Nos autos há informação oriunda da Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, às fls. 49/50, de que no período de 01/11/08 a 31/11/08 a “movimentação” da empresa ocorreria pela Coobrigada Pristine

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Indústria Brasileira Ltda (Coobrigada), que posteriormente, foi incorporada pela empresa autuada Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, conforme alterações contratuais constantes no CD-R acostado aos autos às fls. 51.

Assim, a Fiscalização corretamente incluiu as empresas Coobrigadas no polo passivo da obrigação tributária com fundamento no art. 133, inciso I do CTN (fls. 46 do relatório fiscal).

Numa primeira vertente, pleiteia a defesa que seja considerado decaído o direito de lançar, sendo aplicável ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele 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.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio 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.

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 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.”

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agro Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

(...)

Desta forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 15/12/10.

Lançadas as considerações acima, cabe analisar cada item do lançamento.

1 - Aproveitamento indevido de crédito de ICMS (operação própria e ICMS-ST) destacados em notas fiscais de entrada com CFOP 1949, tendo como natureza da operação o retorno de mercadorias danificadas.

Conforme relatado, cuida este item de aproveitamento indevido de créditos do imposto consignados nas "notas fiscais de entrada" arroladas nas Planilhas Anexo I anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51, que foram emitidas pela empresa autuada, no período de janeiro/05 a outubro/08, referentes a retorno de produtos danificados.

Exigência de ICMS normal, ICMS-ST, Multa de Revalidação simples e em dobro capituladas no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Vale observar que as notas fiscais emitidas com CFOP 1.949 referem-se a retorno de produtos danificados, tendo nelas o destaque de ICMS – operação própria e do ICMS-ST, objetivando a anulação dos impostos destacados nas notas fiscais de venda.

Nas peças de defesa constantes nos autos, alegam as Impugnantes que é natural que uma pequena parcela de sua mercadoria se danifique durante a atividade de distribuição, em razão da má condição da malha rodoviária. Desta forma, quando o cliente recebe o caminhão com a mercadoria, faz-se uma vistoria das latas e garrafas danificadas, que retornam ao estabelecimento autuado, concluindo que as mercadorias danificadas jamais chegam a entrar no estabelecimento de seus clientes.

Conforme a defesa, a operação é formalizada por meio da emissão de nota fiscal de retorno, zerando, com isso, o débito de ICMS da saída, nos termos do art. 78 do RICMS/02.

Contestam as Impugnantes que o fato gerador somente se complementa de forma válida com a transferência da propriedade da mercadoria, ou seja, com a conclusão da venda e o registro da sua entrada no livro próprio, ainda que não haja circulação física, sendo esse o conceito de circulação para fim de incidência tributária.

Aduz as Defendentes que, não se completando a venda, não há que se falar na incidência do ICMS, sendo perfeitamente legal a anulação do débito, por meio do registro do retorno da mercadoria com destaque do imposto.

De acordo com as Impugnantes, o procedimento de retorno da mercadoria tem por base o art. 78 do Regulamento do ICMS, mas, a rigor, pouco importa o modo como se formalizou o retorno da mercadoria, visto que o eventual descumprimento de uma obrigação acessória não pode dar guarida ao nascimento de uma obrigação de recolhimento de imposto, quando muito seria exigível uma multa pelo não atendimento de uma formalidade.

Informa, ainda, que o estorno do crédito em análise seria incabível, visto que são inerentes ao processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro a Fiscalização afirma que não foi esse o procedimento observado na operacionalidade da empresa, pois se verificou que a Autuada emite documentos fiscais contendo o CFOP 5.949 - “Troca de produtos Danificados”. Esta nota fiscal é utilizada para a substituição da mercadoria danificada, e também para acompanhar o retorno da mercadoria avariada que é devolvida pelo estabelecimento do cliente.

Alega a Fiscalização que o *modus operandi* pelo qual as empresas autuadas operacionalizam as trocas de produtos danificados pode ser constatado por meio de consulta aos arquivos SINTEGRA enviados pelas Contribuintes, no qual consta que os documentos fiscais informados nos campos “Dados Adicionais” das notas fiscais de entrada com CFOP 1.949 (notas anexadas às fls. 156/666) possuem o CFOP 5.949, portanto incompatível com CFOP aplicável a operações de venda de mercadorias, o que demonstra que as trocas em análise ocorreram realmente após a entrega das mercadorias aos clientes das Autuadas.

A Fiscalização fez uma relação acostada às fls. 969/973, por amostragem, das notas fiscais (CFOP 5.949), citadas nas notas de entrada contendo CFOP 1.949, o que corrobora com o procedimento de trocas da empresa autuada relatado pelo autuante.

Como bem informa a Fiscalização, o procedimento descrito no parágrafo acima foi confirmado nas impugnações efetuadas pelas empresas sucessoras da Refrigerantes Minas Gerais Ltda, sendo elas Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda, IE 001.091442.1441 (impugnação ao Auto de Infração nº 01.000168167.47) e Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, IE 001.091442.1441 (impugnação ao Auto de Infração nº 01.000167308.51).

Nesse diapasão, vale citar excertos do Acórdão nº 20.189/11/3ª, deste Conselho de Contribuintes, PTA nº 01.000167308-51 acima citado, publicado no Diário Oficial em 27/8/11, no qual restou consignado que a Autuada credita-se do imposto destacado em notas fiscais (CFOP 1.949) referentes a trocas de mercadorias danificadas por meio de procedimentos à margem da legislação tributária, senão confira-se:

A AUTUADA INFORMA NA IMPUGNAÇÃO QUE ADOTA, COMO PRÁTICA CORRENTE, A SUBSTITUIÇÃO DE PRODUTOS ENTREGUES A SEUS CLIENTES COM AVARIAS. PARA SUBSTITUIR AS MERCADORIAS ENTREGUES AVARIADAS, EMITE NOTA FISCAL TENDO COMO NATUREZA DA OPERAÇÃO “TROCA DE PRODUTOS DANIFICADOS” COM CFOP 5949. PARA ACOBERTAR A DEVOLUÇÃO AO ESTABELECIMENTO DA IMPUGNANTE/AUTUADA É EMITIDA UMA NOTA FISCAL DE ENTRADA COM CFOP 1949 PARA RECUPERAR O ICMS - OPERAÇÃO PRÓPRIA E O ICMS-ST DEBITADO POR OCASIÃO DA SAÍDA DESSAS MERCADORIAS.

TODAVIA, O PROCEDIMENTO DE CREDITAMENTO ADOTADO PELA EMPRESA AUTUADA, NÃO ENCONTRA RESPALDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, CONFORME SE VERÁ.

Com relação à matéria, a SEF/MG já se manifestou em consultas respondidas pelo órgão competente, em casos análogos, nos seguintes termos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 209/2007

ICMS - SUCATA - EMBALAGENS DANIFICADAS - CARACTERIZAÇÃO - A mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida caracteriza-se como sucata, aplicando-se à operação a ela relacionada o tratamento tributário previsto nos arts. 218 a 224, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02.

CRÉDITO DE ICMS - PERDA - MERCADORIAS DETERIORADAS - **A deterioração do produto após a entrega aos adquirentes caracteriza-se como perda no estabelecimento destes clientes, não se aplicando ao caso os procedimentos relativos à devolução de mercadorias estabelecidos na legislação tributária.**

Exposição:

O contribuinte exerce a atividade de industrialização, comercialização, distribuição, importação e exportação de produtos de limpeza doméstica, industrial, automotiva, higiene pessoal e animal, recolhendo o ICMS pelo sistema de débito e crédito. Afirma que com certa frequência, a pedido de seus clientes, troca mercadorias que foram deterioradas no transporte ou na estocagem.

(...)

Solução:

1 e 2 - Ressalte-se, preliminarmente, que a deterioração do produto após a entrega aos adquirentes caracteriza-se como perda no estabelecimento destes clientes, não se aplicando ao caso os procedimentos relativos à devolução de mercadorias estabelecidos na legislação tributária.

Como se tratam de mercadorias sujeitas a ST, os clientes do contribuinte, nesta hipótese, poderão solicitar o ressarcimento de que trata o inciso III, art. 23, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

(...)

Hipótese diversa é a perda dos produtos antes de sua entrega aos clientes. Neste caso, o contribuinte estornará o crédito das matérias-primas e produtos intermediários utilizados na fabricação dos produtos perdidos, nos termos do inciso V, art. 71, Parte Geral do RICMS/02, e manterá os créditos das embalagens que serão vendidas como sucata.

Para anular os débitos relativos ao ICMS da operação própria e ao ICMS/ST, emitirá, por analogia, nota fiscal de entrada, adotando os procedimentos disciplinados nos arts. 34 e 35,

Parte 1, Anexo XV, e art. 78, Parte Geral, ambos do RICMS/02, mencionando em seu corpo o número do Boletim de Ocorrência policial, o motivo de sua emissão, além dos dados relativos à nota fiscal que acobertou a saída dos produtos. (grifou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 303/2010

PTA Nº : 16.000398220-67

ICMS – VENDA PARA ENTREGA FUTURA –
PRODUTOS ÓPTICOS – EMISSÃO DE DOCUMENTOS
FISCAIS – (...)

CONSULTA:

(...)

2 – Qual é o processo de baixa adequado quando lentes e outros produtos se deterioram ou se tornam obsoletos? Após a baixa, qual é o procedimento a ser adotado para se obter o ressarcimento do ICMS/ST que foi recolhido na entrada das mercadorias que estão sendo baixadas sem terem sido vendidas?

(...)

5 – Qual é o procedimento a ser adotado quanto às trocas de produtos em garantia?

RESPOSTA:

(...)

2 – Verificada a existência de mercadoria deteriorada, imprópria para a comercialização, para regularizar o estoque e efetuar o estorno de crédito, caso tenha sido apropriado por ocasião da respectiva aquisição, nos termos do inciso V do art. 71 e art. 73, ambos do RICMS/02, o contribuinte deverá emitir nota fiscal em seu próprio nome, consignando o CFOP 5.927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque, decorrente de perda, roubo ou deterioração.

Tratando-se de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, os arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 descrevem os procedimentos que o contribuinte substituído deve observar em relação à restituição do ICMS/ST, verificada a ocorrência de hipótese mencionada no art. 23 da mesma Parte 1.

De acordo com o inciso III desse art. 23, o estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer perecimento ou qualquer outro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tipo de perda, devendo o contribuinte comprovar o fato, nos termos do § 5º do referido artigo.

Saliente-se que esse tratamento não se aplica às mercadorias que se tornaram obsoletas, mas apenas àquelas com as quais ocorreram perecimento ou qualquer outro tipo de perda. (grifou-se)

Observe-se, assim, que a glosa do crédito em análise refere-se a creditamento oriundo de documentos fiscais referentes a trocas de produtos danificados, sendo que tais produtos encontravam-se na posse dos destinatários indicados em tais notas fiscais emitidas pela Autuada, conforme já exposto.

Vale destacar o disposto no art. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

V - vier a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial.

A Lei nº 6.763/75 determina o estorno do crédito, porventura lançado, de tal produto deteriorado, haja vista que não mais ocorrerá operação relativa à circulação desse produto.

Entretanto, no caso dos presentes autos, a circulação das mercadorias existiu até a operação de venda ao cliente da Autuada. Logo, o imposto dessa operação (ICMS - operação própria) é devido ao Estado, não cabendo ao contribuinte anular os débitos dessa operação com supostos créditos.

A tributação aplicável às operações anteriormente realizadas com produto objeto de perecimento que determine a perda de seu valor comercial é válida. Vale dizer, a perda da finalidade comercial para a qual foi produzida determinada mercadoria não enseja o cancelamento ou a anulação da tributação respectiva.

No caso em análise, considerando imprópria a mercadoria para consumo, não há que se falar em ocorrência do fato gerador presumido, ante a não ocorrência da subsequente operação até o consumidor final (operação de saída do estabelecimento do cliente da autuada).

Tratando-se de produto alcançado pela ST, caberá ao adquirente substituído (clientes da Autuada) o direito à restituição do valor do ICMS-ST, nos termos que dispõe o inciso III, art. 23, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Deste modo, no que se refere ao ICMS-ST retido há de se observar os comandos dos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Tais dispositivos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descrevem os procedimentos que o **contribuinte substituído** deve observar em relação à restituição do ICMS-ST, constatada a ocorrência de qualquer das hipóteses mencionadas no art. 23 e incisos do citado diploma legal, senão veja-se:

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.(grifou-se).

Frise-se, pela importância, que ao ocorrer a “perda” da mercadoria no estabelecimento do adquirente (cliente da empresa autuada), mesmo na hipótese em que haja substituição de produto por conta da empresa autuada, prevalece a tributação em relação à circulação da mercadoria, cabendo tão-somente a restituição do ICMS-ST pelo fato gerador presumido não realizado.

A mercadoria deteriorada torna-se imprópria ao consumo, portanto, insuscetível de circulação econômica. Assim, não se aplica ao caso, os procedimentos relativos à devolução de mercadorias com aproveitamento de crédito tributário estabelecidos na legislação.

Por fim, mostra-se contrário à legislação o procedimento adotado pela Autuada de creditar-se do ICMS - operação própria e do ICMS-ST do produto que veio a deteriorar, conforme constatação ocorrida no estabelecimento dos seus clientes.

No que se refere à multa de revalidação aplicada há a destacar-se que a Fiscalização corretamente exigiu para o caso de aproveitamento indevido de ICMS operação própria o percentual de 50% (cinquenta por cento) – multa de revalidação simples.

Já para os casos de aproveitamento indevido de ICMS-ST, exigiu-se o percentual de 100% (cem por cento) – multa de revalidação em dobro.

Tal exigência afigura-se correta, tendo em vista que a Autuada ao se creditar do ICMS-ST destacado nos documentos fiscais referentes às mercadorias danificadas, procedimento não respaldado pela legislação de regência do imposto, conforme acima exposto, deixou de recolher o ICMS-ST retido no momento das saídas de produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária.

Neste sentido, vale citar o art. 56, inciso II e o parágrafo 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Art. 56 - (...)

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou **por falta de pagamento do imposto retido** em decorrência de substituição tributária; (grifou-se).

Assim, corretas as exigências fiscais de ICMS, ICMS-ST, Multa de Revalidação simples e em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

2 - Aproveitamento indevido de crédito de ICMS - operação própria e ICMS-ST, destacados em notas fiscais de entrada com CFOP 1410 e 1411, tendo em vista que a devolução das mercadorias foi efetivada em desacordo com as exigências previstas na parte final do art. 78, III combinado com seus §§ 2º e 3º do RICMS/02 c/c o disposto no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02.

Decorre a exigência fiscal formalizada da constatação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS consignados nas "notas fiscais de entrada" relacionadas na Planilha "Anexo II" anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51, que foram emitidas pela Autuada nos meses de janeiro/05 a outubro/08, em desacordo com as exigências previstas na parte final do art. 78, III combinado com seus §§ 2º e 3º do RICMS/02 c/c o disposto no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigência de ICMS, ICMS-ST, Multa de Revalidação simples e em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Insta destacar que o trabalho fiscal encontra-se alicerçado no que preceituam os §§ 2º e 3º do citado dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 78 - O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

(...)

§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal ou do DANFE, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.

§ 3º A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

I - a nota fiscal ou o DANFE que acobertou ou acompanhou o retorno contenha o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, antes de efetuar o lançamento em análise, intimou a Autuada para apresentar os documentos fiscais referentes ao creditamento em análise, conforme termo de fls. 11//27.

Como não foram apresentados tais documentos a Fiscalização estornou os créditos ora em comento.

Na peça de defesa, às fls. 889, alegam as Impugnantes que parte das notas fiscais listadas pela Fiscalização neste item do auto de infração atende a todos os requisitos legais para o aproveitamento do crédito em análise.

Diante de tal alegação, a Fiscalização intimou novamente as Autuadas a apresentarem os documentos fiscais que sustentam o crédito ora estornado, conforme termo de intimação de fls. 951.

Todavia, as Autuadas novamente não apresentaram quaisquer notas fiscais que respaldassem tal creditamento, conforme exigência da legislação tributária.

A Assessoria do CCMG, na busca da verdade material, exarou despacho interlocutório (fls. 1.017/1.018) para que as Autuadas apresentassem à Fiscalização, no prazo de 30 (trinta) dias, as primeiras vias dos documentos fiscais que respaldam o creditamento nos termos do já citado art. 78 e seus parágrafos.

Entretanto, mesmo após a prorrogação do prazo supracitado, nada foi apresentado. A defesa apenas acostou, às fls. 1.241, fotografia de caixas que segundo ela são dos documentos solicitados.

Diante da não entrega dos documentos fiscais contendo os requisitos exigidos conforme legislação tributária, a Fiscalização mantém o posicionamento defendido na manifestação fiscal de fls. 1.011/1.014 pelo estorno de tais créditos.

Há a destacar-se que foram lavrados outros autos de infração de mesma sujeição passiva nos quais há a acusação fiscal em comento.

Neste sentido, vale citar trecho do Acórdão nº 20.189/11/3ª deste Conselho, PTA nº 01.000167308-51, publicado no Diário Oficial em 27/8/11, no qual restou consignado que a Autuada utiliza-se de um procedimento interno para retorno/devolução de mercadorias, à margem da legislação tributária, senão confira-se:

DECORRE A EXIGÊNCIA FISCAL FORMALIZADA DA CONSTATAÇÃO DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS CONSIGNADOS NAS "NOTAS FISCAIS DE ENTRADA" ACOSTADAS AOS AUTOS POR AMOSTRAGEM, QUE FORAM EMITIDAS PELA IMPUGNANTE NOS MESES DE JANEIRO/09 A MAIO/10, EM DESACORDO COM AS EXIGÊNCIAS PREVISTAS NA PARTE FINAL DO ART. 78, III COMBINADO COM SEUS §§ 2º E 3º DO RICMS/02 C/C O DISPOSTO NO ART. 34 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

(...)

O FISCO ACOSTOU ÀS FLS. 1.577/2.663 DOS AUTOS, POR AMOSTRAGEM, CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS (VERSO/ANVERSO) CUJOS CRÉDITOS DE ICMS - OPERAÇÃO PRÓPRIA E ICMS/ST FORAM ESTORNADOS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSTA DESTACAR QUE O TRABALHO FISCAL ENCONTRA-SE ALICERÇADO NO QUE PRECEITUAM OS §§ 2º E 3º DO CITADO DISPOSITIVO LEGAL, *IN VERBIS*:

ART. 78 - O ESTABELECIMENTO QUE RECEBER EM RETORNO INTEGRAL MERCADORIA NÃO ENTREGUE AO DESTINATÁRIO, PARA RECUPERAR O IMPOSTO ANTERIORMENTE DEBITADO, DEVERÁ:

(...)

NESSE SENTIDO, OBSERVA-SE QUE EM TODAS AS CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA EMITIDAS, ACOSTADAS AOS AUTOS, PELAS QUAIS A IMPUGNANTE SE CREDITOU, NÃO CONSTAM AS RESPECTIVAS DECLARAÇÕES DOS CLIENTES DAS AUTUADAS COM APOSIÇÃO DO CARIMBO DO CNPJ, BEM COMO NENHUM DOS OUTROS REQUISITOS, CONFORME EXIGE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA.

AS CÓPIAS DE NOTAS FISCAIS, ANEXADAS AOS AUTOS PELA IMPUGNANTE, FLS. 2.958/3.083, TAMBÉM, NÃO SE MOSTRAM CAPAZES DE AFASTAR A EXIGÊNCIA FISCAL, JUSTAMENTE POR NÃO POSSUÍREM AS INFORMAÇÕES A QUE SE REFEREM OS §§ 2º E 3º DO ART. 78, DA PARTE GERAL DO RICMS/02.

ASSIM, O CONJUNTO DE REQUISITOS RELACIONADOS NO ART. 78 DO RICMS/02, SE OBSERVADOS PELA CONTRIBUINTE, DEMONSTRARIA A REAL OCORRÊNCIA DO FATO QUE MENCIONA, QUAL SEJA, O CANCELAMENTO DE VENDAS. CONTUDO, A INOBSERVÂNCIA DESSES REQUISITOS PELA DEFENDENTE IMPEDE QUE O FISCO VERIFIQUE A REAL OCORRÊNCIA DE SUAS ALEGAÇÕES.

IMPORTANTE OBSERVAR QUE A AUTUADA FOI INTIMADA (INTIMAÇÃO ANEXA AOS AUTOS ÀS FLS.13/32) A APRESENTAR OS DOCUMENTOS FISCAIS QUE COMPROVASSEM O ATENDIMENTO AO DISPOSTO NO ART. 78 DO RICMS/02, REFERENTE AO PERÍODO AUTUADO.

(...)

A IMPUGNANTE ARGUMENTA QUE É ADOTADO UM PROCEDIMENTO DE JUSTIFICATIVA DE RETORNO/DEVOLUÇÃO, POR MEIO DO QUAL, COM BASE EM MANUAL INTERNO (DOC. 05, FLS. 2.956), UTILIZA-SE DE UM CÓDIGO ESPECÍFICO PARA JUSTIFICAR O RETORNO DA MERCADORIA, SENDO ELE DESTACADO NA PARTE DA FRENTE OU VERSO DA NOTA FISCAL, JUNTAMENTE COM UM CARIMBO COM O DIZER "RETORNADO". CONTUDO, TAL PROCEDIMENTO NÃO TEM O CONDÃO DE SUPRIR AS EXIGÊNCIAS DISPOSTAS NA LEGISLAÇÃO PARA HAVER O CREDITAMENTO EM CASO DE RETORNO/DEVOLUÇÃO INTEGRAL, COMO QUER A DEFESA.

SALIENTE-SE, POR OPORTUNO, QUE NO REGIME ESPECIAL OUTORGADO À AUTUADA, CÓPIA ACOSTADA AOS AUTOS ÀS FLS. 125/128, HÁ PREVISÃO EXPRESSA NO ART. 6º DE QUE NA OCORRÊNCIA DE DEVOLUÇÃO/RETORNO DE MERCADORIA QUE NÃO TENHA SIDO ENTREGUE AO DESTINATÁRIO, DEVE-SE

OBSERVAR AS DISPOSIÇÕES DO ART. 78 DA PARTE GERAL DO RICMS/02, NÃO HAVENDO, PORTANTO RESPALDO PARA A ADOÇÃO DE UM PROCEDIMENTO À MARGEM DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

ADEMAIS, A CITADA INFORMAÇÃO DE UM CÓDIGO ESPECÍFICO NÃO É APOSTA PELO TRANSPORTADOR, MAS SIM POR FUNCIONÁRIOS DA IMPUGNANTE, ISSO É POSSÍVEL OBSERVAR NOS DOCUMENTOS FISCAIS ACOSTADOS A PARTIR DAS FLS. 1.578 DOS AUTOS.

VEJA QUE NOS CARIMBOS ESTÁ DISPOSTO O CARGO E A MATRÍCULA DO FUNCIONÁRIO DA EMPRESA, TODAVIA, O § 2º DO ART. 78 ESTABELECE QUE A DECLARAÇÃO DEVE SER PRESTADA PELO TRANSPORTADOR E, SE POSSÍVEL, PELO DESTINATÁRIO. UMA INFORMAÇÃO PRESTADA PELA PRÓPRIA EMPRESA NÃO CUMPRE O OBJETIVO DO DISPOSITIVO DA LEGISLAÇÃO.

Deste modo, o conjunto de requisitos relacionados no art. 78 do RICMS/02, se observados pelo contribuinte, demonstraria a real ocorrência do fato que menciona, qual seja, o cancelamento de vendas. Contudo, a inobservância desses requisitos pela Autuada impede que a Fiscalização verifique a real ocorrência de suas alegações.

Assim, como as Autuadas não apresentaram a documentação fiscal que respalda os créditos em análise, mesmo após as intimações da Fiscalização e da medida proposta pela Assessoria do CCMG (fls. 1.017/1.018), contendo os requisitos previstos na legislação, notadamente no art. 78 do RICMS/02, correto o estorno efetuado pela Fiscalização.

Entretanto, observa-se na planilha “Anexo II Reg. 50 xlsx” (constante no CD-R), que contém a relação das notas fiscais de entradas, cujos créditos foram estornados neste item do auto de infração, que nela constam documentos fiscais contendo o CFOP 1.949.

Compulsando a planilha “Anexo I Reg. 50 xlsx” referente às exigências do item 1 do auto de infração, acima analisadas, verifica-se que os documentos fiscais listados no “Anexo II Reg. 50 xlsx” contendo o CFOP 1.949 se repetem naquela apuração.

A Assessoria do CCMG, visando esclarecer a situação, exarou a diligência de fls. 1.018, oportunidade na qual solicitou à Fiscalização o seguinte: “*Verificar se há documentos fiscais comuns nas planilhas referentes às irregularidades 1 e 2 do auto de infração – “Anexo I e Anexo II – Reg. 50xlsx”. Caso afirmativo, verificar se há exigência em duplicidade.*”

Em resposta às fls. 1.253, a Fiscalização informa que “*não há documentos fiscais comuns nas planilhas referentes às irregularidades 1 e 2 do auto de infração, eis que na irregularidade 1 foram tratadas as operações de entrada com CFOP 1.949, enquanto na irregularidade 2 foram tratadas as operações com CFOP’s..1410 e 1.411, assim informa o relatório anexo ao auto de infração presente às folhas 40 a 48 dos autos.*” (grifou-se)

Para exemplificar a duplicidade de documentos fiscais contendo CFOP 1.949 nas Planilhas “Anexo I e Anexo II – Reg. 50xlsx, referentes às irregularidades 1 e 2 do auto de infração, respectivamente, a Assessoria deste CCMG elaborou a listagem de fls. 1.293/1.294, contendo documentos fiscais exigidos nas duas irregularidades no mês de novembro/06.

Vale observar que as duplicidades constatadas afetam apenas o cálculo do estorno do ICMS - operação própria desta irregularidade, pois para cálculo do estorno do ICMS-ST foi utilizada a Planilha Anexo II – Reg. 53 xlsx, na qual não se constata documentos fiscais com CFOP 1.949.

Neste sentido, as exigências fiscais referentes ao estorno do ICMS - operação própria e as respectivas multas de revalidação simples e isolada merecem reparos para excluir do cálculo os documentos fiscais listados na Planilha Anexo II – Reg. 50 xlsx contendo CFOP 1.949.

Com relação à exigência da multa de revalidação simples e em dobro valem os mesmos comentários referentes ao item 1 acima.

Deste modo, corretas, em parte, as exigências fiscais de ICMS, ICMS-ST, Multa de Revalidação simples e em dobro capituladas no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, observando-se as exclusões referentes aos documentos fiscais conforme acima exposto.

3 - Aproveitamento de crédito de ICMS no campo “Outros Créditos” da DAPI sem comprovação.

Cuida este item de aproveitamento de crédito de ICMS no campo “Outros Créditos” da DAPI sem comprovação, no período de março/05, abril/06, setembro/06, dezembro/06, fevereiro/06 a junho/06, abril/08 e junho/08.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Destaque-se que na peça defensiva, as Impugnantes não apresentaram qualquer contestação quanto ao estorno de créditos procedido neste item do auto de infração.

A Fiscalização intimou a Autuada para apresentar documentos fiscais que comprovassem os créditos apropriados na rubrica “outros créditos” (fls. 18).

Em resposta foi apresentada a planilha, acostada às fls. 59/60.

Como bem salientou a Fiscalização, a maioria das justificativas apresentadas foi no seguinte sentido: “crédito de transferência de imobilizado onde as notas fiscais foram emitidas com débito de ICMS”.

Destacou também a Fiscalização que as saídas de imobilizado após 12 (doze) meses é hipótese de não incidência tributária (art. 5º, inciso XII do RICMS/02).

Deste modo, o imposto destacado nos documentos fiscais de transferência após a imobilização de 12 (doze) meses não foram considerados pela Fiscalização,

sendo tais créditos estornados conforme planilha Anexo III.1 (anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51).

Informa a Fiscalização que para efeito de apuração do valor do crédito possível de apropriação foi utilizado o algoritmo presente na planilha “Anexo III.1 (obs. 4)”. Desta forma, além de verificar o limite do valor total do crédito que ainda não havia sido apropriado, haja vista a saída do bem antes do quadragésimo oitavo mês de sua entrada no estabelecimento, verificou, também, se as notas fiscais, informadas pela Autuada na justificativa dos créditos (fls. 59/60), apresentavam destaques de imposto suficientes a respaldar os créditos a que se referem.

Os créditos indevidamente apropriados constam na planilha “Anexo III”, anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51.

Insta destacar que a maior parte dos créditos estornados neste item refere-se ao estorno efetuado em dezembro/06, tendo em vista que a empresa Autuada não apresentou documentação comprobatória de tais créditos, conforme documento de fls. 59.

Vale destacar que para o creditamento do imposto o contribuinte deve atender o que preceitua a legislação tributária, nesse sentido dispõe o art. 63 do RICMS/02:

Art. 63. O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, **somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal**, salvo as exceções previstas na legislação tributária e nas hipóteses do § 1º, II, e do § 6º, deste artigo. (grifou-se)

Deste modo, restando justificado apenas parte dos créditos em análise, conforme demonstrado na “Planilha Anexo III”, corretos os estornos dos créditos para os quais não foram apresentados documentos fiscais que os respaldem.

4 - Aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado em outra Unidade da Federação, beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de abril/06 a janeiro/08, em face de concessão de benefício irregular na origem, sem respaldo de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Os documentos os quais os créditos foram estornados encontram-se acostados às fls. 667/689.

Na peça de defesa as Impugnantes admitem que o fornecedor capixaba é favorecido com crédito fiscal presumido, entretanto, tal benefício é calculado com base no imposto a ser recolhido após o confronto de débitos e créditos no mês e não sobre o ICMS destacado nas notas fiscais de saída.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante de tal alegação da defesa, a Fiscalização deu-lhe oportunidade de comprovar por meio de documentação do fornecedor capixaba o real valor do benefício, conforme termo de intimação de fls. 951, todavia, não foi apresentada qualquer documentação comprobatória do alegado.

A Assessoria do CCMG, buscando a verdade material, exarou despacho interlocutório de fls. 1.017/1.018, para que as Autuadas apresentassem documentação comprovando o real benefício do seu fornecedor capixaba.

Em resposta as Impugnantes apresentaram a documentação acostada às fls. 1.029/1.241.

Destaque-se que embora tais documentos trazidos aos autos pela defesa não se encontrem autenticados pelo Fisco, conforme exigido na medida exarada pela Assessoria do CCMG, há de se analisar os mesmos para melhor elucidação da situação em análise.

A empresa apresentou cópias de documentos, referentes ao período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, cujos cabeçalhos informam tratar-se de:

- “Registro de Apuração do ICMS” (fls. 1.029/1.104);
- “Documento Único de Arrecadação” (fls. 1.106 /1.152);
- “Documento de Apuração e Informação do ICMS – DIA – ICMS” (fls. 1.154/1.237);

As Impugnantes anexam também, às fls. 1.238/ 1.240, Planilhas contendo cálculo para demonstrar a alíquota efetiva praticada pela empresa capixaba.

Como mencionado acima, a Fiscalização, em cumprimento ao disposto na Resolução nº 3.166/01, glosou 75% (setenta e cinco por cento) do crédito de ICMS destacado nas notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora Mais Indústria de Alimentos S/A, em face da constatação de que a empresa remetente é beneficiária de crédito presumido de 9% (nove por cento) do ICMS gerado nas saídas interestaduais de produtos industriais, conforme Termo de Acordo – Parecer DRBI RE nº 016/2001, cópia acostada às fls. 982/987.

De fato, o Termo de Acordo – Parecer DRBI RE nº 016/2001 é claro ao estabelecer o benefício fiscal ao contribuinte capixaba em sua Cláusula Segunda, inciso V, *in verbis*:

CLÁUSULA SEGUNDA - Fica concedido à Mais Indústria de Alimentos S/A:

(...)

V - crédito presumido de 9% (nove por cento) da base de cálculo do ICMS gerado nas saídas interestaduais dos produtos produzidos na unidade industrial de Linhares, de modo que a alíquota a ser paga para as operações interestaduais seja efetivamente igual a 3% (três por cento). (grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da cláusula supracitada é possível extrair que o crédito presumido é aplicado nas operações interestaduais, no percentual de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo do ICMS gerado nestas operações, informando, ao final, que a alíquota efetiva será de 3% (três por cento).

Contudo, analisando o Parecer Consultivo nº 257/2002 de fls. 988/990, constata-se que a própria Secretaria de Fazenda do estado do Espírito Santo informa à empresa beneficiária do regime especial de que deve promover o estorno dos créditos de ICMS das entradas, na proporção que em valor representarem as saídas interestaduais, sobre o valor total de todas as operações.

Nas cópias do livro Registro de Apuração do ICMS da empresa remetente, constantes às fls. 1.029/1.104, observa-se que em todos os meses é lançado no quadro "Resumo da Apuração do Imposto" do citado livro um valor, que varia mês a mês, a título de "Estorno de ICMS sobre entradas onde obteve crédito", que corresponde ao estorno do crédito do imposto das entradas no período, conforme determinação expressa do § 1º, Cláusula Segunda do Termo de Acordo – Parecer DRBI RE nº 016/2001.

Assim, se o que se objetiva com a Resolução nº 3.166/01 é impedir que a parcela do imposto não cobrada pelo Estado de origem do Contribuinte remetente, em razão dos benefícios concedidos unilateralmente, seja compensada com o débito do imposto, deve-se considerar como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente à diferença entre a alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida pelo estabelecimento remetente, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 1.239/1.240.

Importante observar que em três oportunidades o Fisco estornou os créditos de ICMS apropriados pelos estabelecimentos da Autuada (Refrigerantes Minas Gerais Ltda) de Belo Horizonte – I.E. 062.009367.1244 (PTA nº PTA nº 01.000160534.33), Contagem – I.E. 062.009367.0094 (PTA nº 01.000169198.81) e Curvelo – I.E. 209.009367.1770 (PTA nº 01.000158659.22), provenientes de entradas de mercadorias remetidas pela mesma empresa fornecedora Mais Indústria de Alimentos S/A, do Espírito Santo, exigindo apenas o montante correspondente ao efetivo benefício usufruído pelo remetente.

Neste sentido, correta, em parte, a utilização pelo Fiscalização da presunção veiculada pela Resolução nº 3.166/01.

O estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75, RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

Art. 155

(...)

§ 2º o imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (grifos acrescentados)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§1º- As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º- A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º, do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fiscalização e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Assim, o Estado do Espírito Santo, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido, o que torna correto o procedimento fiscal.

Deste modo, corretas as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, atentando que deve ser adequado o estorno do crédito indevidamente aproveitado ao percentual entre a diferença da alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida pelo estabelecimento remetente, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 1.239/1.240.

5 – Aproveitamento de crédito em excesso, tendo em vista emissão de documentos fiscais (CFOP 1604), referentes a creditamento do ativo permanente, constando destaques de imposto em desacordo com o valor apurado no livro CIAP.

A Fiscalização constatou que a Autuada emitiu notas fiscais com CFOP 1.604 (lançamento do crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado), no período de fevereiro/06, março/06, maio/06, julho/06 a dezembro/06, março/07, outubro/08, contendo destaque de imposto superior ao valor apurado no Livro CIAP.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Conforme Planilha “Anexo V”, anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51, a Fiscalização cotejou os valores apurados pela Autuada no Livro CIAP com os destacados nos documentos fiscais emitidos para o creditamento referente ao ativo permanente.

Os documentos fiscais emitidos pela Autuada para aproveitamento do crédito apurado no CIAP referente ao ativo permanente encontram-se acostados às fls. 691/729.

Sobre tal creditamento prescreve o art. 168, parágrafo único do Anexo V do RICMS/02:

Art. 168. A escrituração será feita, documento por documento, desdobrado em tantas linhas quantas forem as naturezas das operações ou prestações, e nas colunas próprias, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações constante da Parte 2 deste Anexo, na forma do quadro a seguir:

(...)

Parágrafo único. A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente deverá observar o seguinte:

(...)

II - a cada período de apuração, o contribuinte deverá emitir, em seu próprio nome, nota fiscal com utilização de CFOP específico, contendo o valor do crédito, calculado de acordo com os incisos I e II do § 3º do artigo 66 e com os §§ 7º e 8º do artigo 70, ambos deste Regulamento, e constante do livro Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), modelo C, a que se referem o inciso II do caput do artigo 204 e o artigo 206, ambos desta Parte; (grifou-se)

Neste sentido, corretos os estornos procedidos pela Fiscalização, tendo em vista o creditamento de imposto destacado em notas fiscais CFOP 1.604 em valor superior ao apurado nos Livros CIAP.

A defesa alega equivocadamente que este item do lançamento é uma decorrência lógica do item 6 (aproveitamento indevido de bens alheios).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, na irregularidade em apreço, repita-se, a acusação fiscal é de creditamento de imposto, destacados em documentos fiscais (CFOP 1.604), superior ao valor apurado no Livro CIAP.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

6 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS proveniente de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Trata de acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS proveniente de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, no período de novembro/05 a outubro/08.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Consta no CD-R, acostado aos autos, a planilha “Anexo VI” contendo a reprodução do Livro CIAP (**Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente**) da empresa autuada, mas apenas alguns produtos tiveram os créditos estornados por serem alheios à atividade do estabelecimento.

Importante salientar que os itens cujos créditos foram objetos de estorno, neste item do auto de infração, são aqueles que possuem na coluna denominada “**Crédito Estornado?**” a letra “S”.

Abaixo segue listagem contendo relação dos bens que foram considerados alheios à atividade do estabelecimento, senão veja-se:

DATA	NOTA FISCAL	DESCRICAÇÃO RESUMIDA	CRÉDITO ESTORNADO?	MOTIVO DO ESTORNO
11/01/2005	4011	MESA MODULAR GERJNCIA 1,80X1,	S	Mobiliário - Bens alheios
06/01/2005	3995	MESA MODULAR GERJNCIA 1,80X1,	S	Mobiliário - Bens alheios
07/11/2005	226034	IMPRESSORA EPSON FX2190	S	Informática - Bens alheios
26/06/2006	16173	JOGO TOTO/PEBOLIM MADEIR	S	BRINQUEDO - BEM ALHEIO
29/09/2006	16173	JOGO TOTO/PEBOLIM MADEIR	S	BRINQUEDO - BEM ALHEIO
10/04/2007	2175	POCKET S HP HX 2490	S	Informática - Bem Alheio
10/04/2007	2175	POCKET S HP HX 2490	S	Informática - Bem Alheio
10/04/2007	2175	POCKET S HP HX 2490	S	Informática - Bem Alheio
10/04/2007	2175	POCKET S HP HX 2490	S	Informática - Bem Alheio
10/04/2007	2175	POCKET S HP HX 2490	S	Informática - Bem Alheio
10/04/2007	16173	JOGO TOTO/PEBOLIM MADEIR	S	BRINQUEDO-BEM ALHEIO
30/11/2007	6021	POCKETS HX 2400	S	Informática - Bem Alheio
30/11/2007	6021	POCKETS HX 2400	S	Informática - Bem Alheio
30/11/2007	6021	POCKETS HX 2400	S	Informática - Bem Alheio
30/11/2007	6021	POCKETS HX 2400	S	Informática - Bem Alheio
22/12/2007	31245	SPRINGER 21.000 BTUS-CD VALAD	S	ArCondicionado - Bem Alheio
22/12/2007	31245	SPRINGER 30.000 BTUS-CD VALAD	S	ArCondicionado - Bem Alheio
22/12/2007	31245	SPRINGER 21.000 BTUS-CD G. VA	S	ArCondicionado - Bem Alheio
22/12/2007	31245	SPRINGER 30.000 BTUS-CD G. VA	S	ArCondicionado - Bem Alheio
05/09/2008	327623	ARMARIO CONVENCIONADO EM MEL	S	Móvel - Bem Alheio

Desta forma, é possível verificar que não houve estorno de crédito relativo a geladeiras e *freezers* como defendido pelas Impugnantes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Imperioso ressaltar que o direito ao crédito do ICMS sofre as restrições impostas na própria Constituição Federal, que além da hipótese do art. 155, § 2º, II, remeteu à lei complementar, no art. 155, inciso XII, “c” a disciplina sobre o regime de compensação do ICMS.

Em decorrência da norma constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que vedou, expressamente, no art. 20, § 1º a possibilidade do crédito do ICMS nas aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou **que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.**
(grifou-se)

Pelo que se conclui da norma acima, os bens considerados alheios não geram direito ao crédito do ICMS.

Em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais inseriu no ordenamento jurídico tributário as seguintes normas:

Lei nº 6.763/75

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento;

RICMS/02

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

Instrução Normativa DLT nº 01, de 06 de maio de 1998

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

Ao inserir na legislação estadual os dispositivos legais e regulamentares acima, o Estado de Minas Gerais deu operacionalidade ao art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e definiu as situações em que não geram o crédito do ICMS.

Neste sentido, os bens acima citados (móveis, equipamentos de informática, ar condicionado e brinquedos) não são empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial ou de comercialização, vez que a atividade exercida pela empresa é a de comercialização e distribuição de bebidas.

Portanto, o entendimento e o procedimento da Fiscalização que resultou no estorno dos créditos correspondente a tais entradas afiguram-se acertados.

Corretas, assim, as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

7 - Recolhimento a menor de ICMS-ST referente a mercadorias acobertadas por notas fiscais de entrada provenientes de contribuinte sediado em outra Unidade da Federação beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

Acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS-ST, no período de janeiro/08 a setembro/08, referente a mercadorias, listadas nos itens 35.9 e 40.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas a substituição tributária interna, acobertadas por notas fiscais de entrada provenientes de contribuinte sediado no Espírito Santo beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS, haja vista que não observou o limite de crédito.

Exigência de ICMS-ST e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O cálculo do ICMS-ST encontra-se demonstrado na Planilha “Anexo VIII” anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51.

A multa de revalidação em dobro exigida encontra-se demonstrada na Planilha Anexo XI – acostada às fls. 56.

Os documentos fiscais emitidos pelo fornecedor capixaba e os comprovantes do recolhimento do ICMS-ST encontram-se juntados às fls. 730/757.

Para este item do auto de infração valem os mesmos fundamentos expostos no item 4 supracitado acerca do “aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado em outra Unidade da Federação, beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS”, tendo em vista tratar-se do mesmo fornecedor e benefício fiscal.

Desta forma, verifica-se que o procedimento da Fiscalização encontra-se perfeitamente embasado na legislação que veda o aproveitamento de crédito, decorrente de imposto destacado em documento fiscal, mas não cobrado integralmente, por ter o Estado remetente concedido incentivo ou benefício fiscal em desacordo com a legislação de regência do imposto.

A legislação mineira, regulamentando o assunto, apresenta, dentre outros, os seguintes dispositivos:

RICMS/02

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal. (Grifou-se).

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

No mesmo sentido, dispõe o art. 68, *caput*:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (Grifou-se).

O que se verifica é que a parcela do crédito outorgado constitui-se imposto não cobrado e não pago, não gerando crédito ao adquirente da mercadoria.

Assim, ao destacar o imposto à alíquota de 12% (doze por cento), em operação interestadual, o remetente não o fazia sobre o valor corretamente cobrado, havendo, por conseguinte, um excedente que não deve ser suportado pelo Estado destinatário.

Desta forma, tais disposições bastam juridicamente para fundamentar a exigência do valor complementar de ICMS-ST, em face da concessão de benefício à revelia do CONFAZ.

Tem-se, conforme já exposto acima, uma gama de disposições, da CF/88, passando pela Lei Complementar nº 24/75, pelo RICMS/02, até a Resolução nº 3.166/01, a disciplinar a apropriação do crédito, vedando o correspondente a imposto não cobrado.

Assim, estão corretas as exigências do ICMS-ST, tendo em vista o recolhimento a menor do imposto pela Autuada, em face da inobservância do limite de crédito permitido.

Todavia, merece reparo a multa de revalidação em dobro exigida, conforme se verá.

Os incisos I e II, § 2º, art. 56 da Lei nº 6.763/75 determinam que, havendo ação fiscal, as multas serão cobradas em dobro, por não-retenção ou por falta de pagamento de imposto retido em decorrência de substituição tributária, ou por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22 da mesma lei. Tais parágrafos, por sua vez, atribuem responsabilidade ao destinatário mineiro nos casos em que não houver retenção ou houver retenção a menor do imposto.

No caso em análise, considerando-se a inexigibilidade de retenção, por se tratar de “ST interna”, cujo recolhimento ocorre até o momento da entrada da mercadoria no território mineiro (como é possível verificar nos documentos de fls. 730/757), não há que se falar em falta de retenção ou retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária, nem de falta de pagamento de imposto retido, não sendo aplicável, portanto, a multa de revalidação em dobro.

Assim, corretas, em parte, as exigências fiscais devendo-se adequar o estorno do crédito indevidamente aproveitado ao percentual entre a diferença da alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida pelo estabelecimento remetente, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 1.239/1.240, e, ainda, a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

8 – Falta de retenção ou retenção a menor de ICMS ST em notas fiscais de saída de refrigerantes, haja vista a existência do regime especial para a retenção deste imposto na saída de tais produtos (RE 16.000234876-38).

Destaque-se que, inicialmente, que a empresa autuada é detentora de regime especial (fls. 138/154), que lhe atribui a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado, de refrigerantes e demais produtos correlatos relacionados no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se verifica na planilha Anexo IX - anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 51, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária, a Autuada não utilizou, corretamente, o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF, retendo a menor o imposto devido ou não o reteve, no período de janeiro/06 a fevereiro/08.

Exigência de ICMS-ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da mesma lei.

A composição da base de cálculo do ICMS-ST está prevista no art. 13, §§ 19 e 20 da lei nº 6.763/75 e, também, no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;(grifou-se).

As Portarias divulgadas pela Superintendência de Tributação contendo os PMPFs referentes às mercadorias autuadas são as seguintes: Portarias nºs 12/05, 17/06, 21/06, 25/06, 32/06, 02/07, 06/07, 13/07 e 13/08.

Quanto à multa isolada aplicada, art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, correto o procedimento adotado pela Fiscalização de exigir a citada penalidade isolada, *in verbis*:

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:

(...)

VII - **por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação** ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Vê-se, pois, a Autuada deixou de consignar ou não consignou corretamente a base de cálculo do ICMS nas notas fiscais que acobertaram as operações e, por consequência lógica, deixou de recolher ou recolheu a menor o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

O dispositivo legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito, seja a operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

Desse modo, mostram-se corretas as exigências fiscais referentes a este item do lançamento.

Cumulação de multas

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Tal penalidade é exigida em dobro nos seguintes casos:

Art. 56 (...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

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.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Nos casos dos autos, ao descumprir a norma tributária pelo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 16/11/11. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir do item 2 do Auto de Infração as exigências referentes aos estornos de créditos de ICMS - operação própria relativos aos documentos fiscais contendo CFOP 1949, adequar nos itens 4 e 7 do Auto de Infração o estorno do crédito indevidamente aproveitado ao percentual entre a diferença da alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida pelo estabelecimento remetente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme demonstrado nas planilhas de fls. 1.239/1.240 e, ainda, para adequar a multa de revalidação exigida no item 7 do Auto de Infração ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Nesta oportunidade, os Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) reformularam seus votos. O Conselheiro Bruno Antônio Rocha Borges enviou seu voto por escrito. Participou do julgamento, além dos signatários, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor).

Sala das Sessões, 23 de novembro de 2011.

André Barros de Moura
Presidente

José Luiz Drumond
Relator

CC/MG