

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.689/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000723136-74
Impugnação: 40.010143840-86 (Coob.)
Impugnante: F'NA É-Ouro Gestão de Franchising e Negócios Ltda. (Coob.)
CNPJ: 00.851567/0001-71
Autuada: G03 Indústria Com., Distribuição de Bebidas Ltda - Grupo É-Ouro
IE: 002066734.13-66
Proc. S. Passivo: André Campos Prates/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA SUCESSORA - CORRETA A ELEIÇÃO. Comprovado nos autos que a empresa coobrigada é sucessora da empresa autuada. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 133, inciso I, do CTN c/c art. 21-A, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

ICMS - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO – BEBIDAS. Constatado que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS operação própria incidente nas saídas de mercadorias com destino a outro contribuinte. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência dos remetentes, nos termos do art. 222, inciso IX, alínea “b”, do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 47 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BEBIDAS. Constatado que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS/ST incidente nas saídas de mercadorias com destino a outro contribuinte. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência dos remetentes, nos termos do art. 222, inciso IX, alínea “b”, do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 47 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, além da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambas da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) - BEBIDAS. Constatado que a Autuada deixou de destacar e recolher o adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias (bebidas) previstas no inciso do art. 2º, inciso I c/c art. 3º, inciso I, ambos do Decreto nº 45.934/12. Corretas as exigências

de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque e de recolhimento de ICMS/OP, ICMS/ST e do adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), na saída de bebidas com destino a outros contribuintes, realizadas no período de 01/03/13 a 31/07/13.

As mercadorias (cerveja, chope e refrigerantes) foram recebidas de fornecedores do estado do Rio de Janeiro, com recolhimento indevido de ICMS/ST, tendo em vista que tais fornecedores mantinham relação de interdependência com a Autuada (mesmo sócio administrador), hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento que promove a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos do art. 47, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Os valores cobrados indevidamente a título de ICMS/OP e ICMS/ST nas entradas das mercadorias no estabelecimento autuado foram abatidos do valor devido, nas mesmas rubricas, quando da saída de mercadorias.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e do adicional do FEM, além das respectivas Multas de Revalidação, previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal.

Por ser a incorporadora da empresa G03 Indústria, Comércio e Distribuição de Bebidas Ltda – Grupo E-Ouro, a Impugnante empresa F'NA É Ouro Gestão de Franchising e Negócios Ltda foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21-A, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Coobrigada “F'NA É-Ouro Gestão de Franchising e Negócios Ltda” apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/59, acompanhada dos documentos de fls. 60/152.

Afirma, em apertada síntese, o que segue.

Alega ilegitimidade passiva da Autuada para figurar como responsável pelo imposto exigido e afirma que o Convênio ICMS nº 81/93, o Protocolo ICMS nº 11/91 e os arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02 definem como responsável tributário o remetente da mercadoria, o qual já recolheu o tributo devido a Minas Gerais. Cita jurisprudência do STJ e do STF que entende assentes com o seu posicionamento.

Aduz que incluiu nos autos cópias de pedidos de restituição de ICMS/ST protocolados pelo fornecedor das mercadorias e deferidos pelo estado de Minas Gerais, além de Autos de Infração lavrados contra esse fornecedor por suposta aplicação equivocada da base de cálculo do imposto e, ainda, intimação para que se cadastrasse como substituto tributário perante a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais.

Entende que tais documentos reconheceriam a condição de substituto tributário do remetente, já que, em nenhuma das situações, houve menção à relação de interdependência com o destinatário mineiro.

Alega que pleiteou junto ao estado de Minas Gerais, em abril de 2011, um regime especial que lhe atribuisse a condição de substituto tributário nas operações realizadas com fornecedores do estado do Rio Janeiro, pedido esse que foi indeferido pelo Fisco Mineiro, mesmo tendo sido detectada a relação de interdependência, levando a crer que tal relação só é válida quando aplicada desfavoravelmente ao contribuinte.

Defende a inaplicabilidade do critério de interdependência previsto no art. 222, inciso IX, alínea "b", do RICMS/02. Entende que este se aplicaria somente nas operações internas, não alcançando a presente situação, na medida em que tal dispositivo não poderia alterar os atos legais emanados do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Afirma que já pagou todo o valor do ICMS antecipadamente e que os valores apurados pelo Fisco decorrem de erros na metodologia utilizada, que não considerou como créditos todos os valores pagos anteriormente, desconsiderando saldos credores registrados em meses não envolvidos na autuação. Acrescenta que todas as mercadorias em estoque foram utilizadas no cálculo, inclusive aquelas já existentes no estoque em momento anterior ao início do período autuado, tendo sido desconsiderado os créditos referentes a sua entrada.

Assevera que, nos termos do art. 187 do RICMS/02, os CFOP's 1.411, 1.918, 1.949, 5.917 e 5.927 não se referem a produtos efetivamente comercializados, razão pela qual deveriam ser excluídos do cálculo realizado pelo Fisco, o que não foi providenciado.

Conclui que o método utilizado pelo Fisco está aumentando em cerca de nove pontos percentuais (de 18% para 27%) a carga tributária incidente sobre as mercadorias autuadas, o que não encontra amparo na legislação.

Aduz ofensa ao princípio da não cumulatividade, na medida em que os valores de ICMS/ST anteriormente recolhidos pelos remetentes (com encargo transferido à Impugnante), apesar de serem tidos pelo Fisco como indevidos, não foram integralmente restituídos à Autuada, sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito futuro, desrespeitando os arts. 92 e 94 do RICMS/02. Acrescenta que a não concessão do crédito integral seria um desrespeito aos princípios da legalidade e da vinculação.

Demais disso, assevera que as multas de revalidação aplicadas seriam irrazoáveis e desproporcionais, apresentando caráter de confisco, em claro desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

Entende necessária a produção de prova pericial, cujos quesitos apresenta às fls. 58/59.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 156/173, ressalta que o presente PTA segue o mesmo padrão dos demais lavrados contra a Autuada, que impetrou o Mandado de Segurança (MS) nº 5003005-02.2016.8.13.0145, pedindo o reconhecimento do direito ao aproveitamento integral dos créditos de ICMS destacados nas operações anteriores realizadas com fornecedores interdependentes.

Considerando que nos demais processos a AGE se manifestou pela coincidência apenas parcial entre o MS e o presente Auto de Infração, a qual alcança apenas o direito ao crédito integral do imposto exigido nas operações anteriores, optou a Fiscalização por já seguir de antemão o entendimento da AGE e elaborar manifestação fiscal restrita apenas às questões que não foram objeto do citado MS.

Assim, no que tange às matérias não impugnadas judicialmente, refuta integralmente as alegações da Defesa, e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG emite Parecer às fls. 178/195 opinando, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência das exigências não impugnadas judicialmente, nos termos do entendimento reiteradamente manifestado pela AGE em autos de infração de igual natureza, quando da análise dos efeitos, na esfera administrativa, do MS nº 5003005.02.2016.8.13.0145.

DECISÃO

Cumprе registrar, a princípio, que o presente julgamento abrangerá o lançamento como um todo, considerados todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária (não obstante a judicialização parcial do seu aspecto quantitativo), ficando ressaltado, desde logo, que eventual decisão judicial divergente, como não poderia deixar de ser, prevalecerá sobre a manifestação desde Órgão Julgador Administrativo.

Referido procedimento impõe-se em função da impossibilidade de apreciação tão somente de um ou alguns aspectos da hipótese de incidência (por exemplo, a sujeição passiva ou mesmo o cabimento da aplicação da multa de revalidação) descolados do aspecto quantitativo (apuração do ICMS devido) que, como visto, foi submetido ao escrutínio judicial.

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

Da Preliminar

A Impugnante solicita a produção de prova pericial, apresentando os seguintes quesitos:

1. que responda o d. Perito se, a autuação fiscal contempla períodos distintos entre a entrada e a saída;
2. se foram considerados créditos que estavam em exercício anterior e imputados débitos sem compensação desses créditos;

3. se constam nas operações de saída, os CFOPs xxxx, que não são tributados;
4. se o ICMS/ST indevidamente pago na operação desclassificada pelo Fisco foi integralmente compensado nas operações subseqüentes de ICMS/OP e ICMS/ST?
5. que responda, igualmente, se esses equívocos geraram crédito indevido para o Fisco.

Como se nota da simples leitura dos quesitos, o pedido de perícia relaciona-se diretamente com o pedido de reconhecimento do direito à compensação integral dos créditos pela entrada de mercadorias provenientes dos fornecedores interdependentes do estado do Rio Janeiro, matéria esta levada à apreciação do Poder Judiciário no âmbito do MS nº 5003005-02.2016.8.13.0145, não obstante referida compensação já tenha sido efetuada pela Fiscalização desde o advento do lançamento original.

Nesta perspectiva, indefere-se o pedido de perícia, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Do Mérito

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque e de recolhimento do ICMS/OP e do ICMS/ST nas saídas internas de mercadorias (bebidas) com destino a outros contribuintes do imposto, no período de 01/03/13 a 31/07/13.

As mercadorias (cerveja, chope e refrigerantes) foram recebidas de fornecedores do estado do Rio de Janeiro, com destaque e recolhimento de ICMS/ST. No entanto, tais fornecedores mantinham relação de interdependência com a Autuada (mesmo sócio administrador), hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento que promove a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, no caso, a Autuada.

Os valores recolhidos indevidamente a título de ICMS/OP e ICMS/ST nas operações de entrada das mercadorias no estabelecimento autuado foram abatidos do valor devido, nas mesmas rubricas, quando da saída das mercadorias em Minas Gerais.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e das respectivas Multas de Revalidação, previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A exigência do adicional de alíquota de ICMS/ST referente ao FEM está prevista no art. 2º, inciso I c/c art. 3º, inciso I, ambos do Decreto nº 45.934/12:

Art. 2º Na operação interna que tenha como destinatário consumidor final e na operação interestadual que tenha como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas até 31 de dezembro de 2015, com mercadoria abaixo relacionada, a alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais:

I - cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melação;

(...)

Art. 3º O disposto no artigo 2º:

I - aplica-se, também, na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Saliente-se que, à época dos fatos, as operações foram realizadas pela empresa G03 Indústria, Comércio e Distribuição de Bebidas Ltda – Grupo E-Ouro, que, por sua vez, foi incorporada pela empresa F'NA É Ouro Gestão de Franchising e Negócios Ltda, ora Impugnante.

Não obstante a ausência de questionamentos relativos à solidariedade, observa-se que a empresa que sucedeu a Autuada foi corretamente incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, nos termos do disposto no art. 21-A, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Art. 21-A Respondem solidariamente pelo crédito tributário da sociedade cindida, relativamente aos fatos geradores realizados até a data da cisão:

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da sociedade extinta por cisão;

A Impugnante alega ilegitimidade passiva da Autuada para figurar como responsável pelo imposto exigido e afirma que o Convênio ICMS nº 81/93, o Protocolo ICMS nº 11/91 e os arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02 escolhem como responsável tributário o remetente da mercadoria, o qual já recolheu o tributo devido a Minas Gerais. Cita jurisprudência do STJ e do STF.

A condição de substituto tributário foi atribuída à Autuada pelo art. 47 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da interdependência entre os estabelecimentos remetente e destinatário das mercadorias, justamente no intuito de evitar a manipulação do recolhimento do ICMS/ST entre empresas interdependentes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 47. A substituição tributária relativa às operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo não se aplica nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto varejistas, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

A Cláusula Quinta do Convênio ICMS nº 81/93 afirma que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, condição atribuída à Autuada pelo citado art. 47.

Ademais, deve-se ter em conta que o art. 47 traz à baila norma simétrica àquela contida no inciso II da mesma Cláusula Quinta, numa equiparação dos estabelecimentos interdependentes a estabelecimentos do mesmo sujeito passivo:

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

Nova redação dada ao inciso I pelo Conv. ICMS 96/95, efeitos a partir de 13.12.95.

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

(Grifou-se)

Segundo tal norma, no caso de operações entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo por substituição, o dever de reter e recolher o tributo cabe ao estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Dessa forma, correta a atribuição à Autuada da condição de Sujeito Passivo por substituição do imposto nas saídas de mercadorias com destino a outro Contribuinte (responsabilidade que foi estendida à Impugnante por coobrigação), cabendo-lhe o dever de reter e recolher o imposto incidente nas saídas dessas mercadorias, nos exatos termos do enquadramento jurídico realizado pelo Fisco.

Noutro giro, a Impugnante alega que incluiu nos autos cópias de pedidos de restituição de ICMS/ST protocolados por um de seus fornecedores das mercadorias e deferidos pelo estado de Minas Gerais, além de Autos de Infração lavrados contra esse mesmo fornecedor por suposta aplicação equivocada da base de cálculo do imposto e, ainda, intimação para que ele se cadastrasse como substituto tributário perante a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Entende que tais documentos

reconheceriam a condição de substituto tributário do remetente, já que, em nenhuma das situações, houve menção à relação de interdependência com o destinatário mineiro.

Ao contrário do que alega a Impugnante, não consta dos autos cópia de pedidos de restituição de ICMS/ST protocolados por fornecedor da Autuada e deferidos pelo estado de Minas Gerais.

No entanto, caso ali estivessem, serviriam apenas para ratificar o presente trabalho fiscal, na medida em que reforçariam o fato de que os recolhimentos de ICMS/ST realizados pelos remetentes das mercadorias seriam indevidos, posto que a relação de interdependência entre eles e a Autuada atrai a aplicação do art. 47 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

No que tange aos Autos de Infração lavrados diretamente contra o fornecedor Leyroz de Caxias Indústria Comércio e Logística Ltda, por suposta aplicação equivocada da base de cálculo do ICMS/ST, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

Os procedimentos fiscais auxiliares exploratórios que antecederam a autuação, realizados nos termos do art. 66, inciso II, do RPTA, permitiram ao Fisco aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas e o comportamento fiscal-tributário do Sujeito Passivo, mediante diligência *in loco*.

Nesse momento, com base na verificação de documentos e registros fiscais, identificou-se a existência da relação de interdependência em comento e, especialmente, que como consequência dessa interdependência, o sujeito passivo por substituição das operações seria o estabelecimento autuado e não o remetente das mercadorias.

O desconhecimento da situação irregular por parte do Fisco não gera ao contribuinte o direito de se manter na irregularidade “*ad aeternum*”. Cabe ao Fisco, em identificando a existência da irregularidade no recolhimento do tributo, proceder ao lançamento do crédito tributário dela decorrente, dentro do prazo decadencial, exatamente como se deu no presente caso.

Ademais, os Autos de Infração nºs 01.000186112-80 e 01.000172708-96, lavrados contra o remetente Leyroz de Caxias Indústria Comércio e Logística Ltda, uma das empresas interdependentes em questão, referem-se aos exercícios de 2009 e 2010, ao passo que o presente Auto de Infração refere-se a operações distintas, ocorridas em 2013.

Por essa razão, não deve prosperar o argumento apresentado.

Lado outro, a eventual intimação realizada pelo Fisco para que um dos remetentes das mercadorias se inscrevesse como substituto tributário em Minas Gerais, documento que também não consta dos autos, não tem nenhum impacto sobre o presente trabalho.

Trata-se de medida comum, realizada regularmente pelo Fisco em relação a qualquer empresa que remeta a contribuintes mineiros mercadorias sujeitas à substituição tributária, independentemente da existência ou não de interdependência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quando o remetente, situado em outro estado, realiza operações com empresa não interdependente, assume a condição de responsável pelo recolhimento do ICMS/ST. Nesse caso, a inscrição estadual como substituto no estado de Minas Gerais lhe permitiria recolher o tributo no prazo assinalado para os demais contribuintes mineiros e não a cada operação.

Além disso, a inscrição dos remetentes como substitutos tributários no estado de Minas Gerais é do interesse da Secretaria de Fazenda, na medida em que facilita o controle e a fiscalização das operações e a conferência dos recolhimentos tributários realizados, não guardando qualquer relação com as condições específicas e individuais de cada um dos contribuintes.

Dessa forma, sem razão o argumento.

Alega a Impugnante que pleiteou junto ao estado de Minas Gerais, em abril de 2011, um regime especial que lhe atribuísse a condição de substituto tributário nas operações realizadas com fornecedores do estado do Rio Janeiro, pedido esse que foi indeferido pelo Fisco Mineiro, mesmo tendo sido detectada a relação de interdependência, levando a crer que tal relação só é válida quando aplicada desfavoravelmente ao contribuinte.

O regime especial é um tratamento diferenciado que poderá ser concedido pela Secretaria de Fazenda, de forma discricionária, para atender às peculiaridades de um determinado interessado, nas hipóteses previstas na legislação do imposto.

A solicitação de regime especial realizada pela Impugnante baseou-se no art. 9º do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 9º O recolhimento do imposto devido pelo alienante ou remetente da mercadoria poderá ser efetuado pelo destinatário situado neste Estado, na condição de sujeito passivo por substituição, nas hipóteses previstas neste Regulamento ou mediante regime especial concedido pela Superintendência de Tributação - SUTRI (Grifou-se)

Como se observa na cópia do Parecer referente ao PTA nº 16.000413240-52, a análise realizada pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais com base nos critérios de conveniência e oportunidade concluiu que a concessão do regime especial seria inconveniente e inoportuna, por diversos motivos alheios à questão da interdependência.

Inicialmente, as mercadorias solicitadas pela Requerente não estavam incluídas no inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV, o que impossibilitava a concessão de regime especial:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

V - às operações que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 8, 10 a 12, 18 e 19, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 20 com âmbito de aplicação 20.1, no capítulo 21, com âmbito de aplicação 21.1 e 21.3, e no capítulo 27, com âmbito de aplicação 27.1, todos da Parte 2 deste Anexo, a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, concedido pelo Superintendente de Tributação.

Além disso, o sócio administrador da Autuada figurava também sócio administrador das empresas Águas Claras Comércio de Bebidas Ltda, Imperial Administração Ltda e Centro de Distribuição de Bebidas Lokal de Belo Horizonte, cujas inscrições foram suspensas ou canceladas, em razão de indeferimento do pedido de baixa para encerramento das atividades.

Por fim, constatou-se que o referido sócio possuía um mandado de prisão expedido, além de um pedido de *Habeas Corpus* denegado, em processo referente à evasão de divisas para o Uruguai.

Como se vê, diante da discricionariedade da medida, havia sobejos motivos para a não concessão do regime especial solicitado, não havendo que se falar em aplicação da interdependência apenas quando desfavorável ao contribuinte, como alegado na defesa.

A Impugnante defende a inaplicabilidade do critério de interdependência previsto no art. 222, inciso IX, alínea “b”, do RICMS/02 ao entendimento de que se aplicaria somente nas operações internas, não alcançando a presente situação, na medida em que tal dispositivo não poderia alterar os atos legais emanados do CONFAZ.

O critério de interdependência adotado pelo Fisco está previsto no art. 222, inciso IX, alínea “b”, do RICMS/02, que determina:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

(...)

b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

(Grifou-se).

A simples leitura do dispositivo leva à conclusão de que se trata de um critério geral, sem qualquer distinção territorial, aplicável tanto aos contribuintes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

situados em Minas Gerais quanto àqueles instalados em outros estados. Não é dado ao intérprete distinguir aquilo que a lei não distinguiu.

Ademais, não cabe a esse órgão julgador negar aplicação de ato normativo em vigor, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Dessa forma, deve ser afastado o argumento.

Na mesma toada, ao contrário do alegado pela Impugnante, não houve utilização do arbitramento previsto no § 4º do art. 194 do RICMS/02 na apuração do percentual de interdependência entre as empresas remetentes e a Autuada. A interdependência foi apurada pelo confronto entre o valor das mercadorias fiscalizadas adquiridas de empresas interdependentes e o valor total das mercadorias fiscalizadas adquiridas pela Autuada no mesmo período. Ambas as informações foram retiradas da escrituração fiscal do próprio Contribuinte.

No caso específico do presente Auto de Infração, a interdependência refere-se a apenas uma empresa (Praiamar Ind. Com e Distribuição Ltda), conforme foi citado à fl. 09 dos autos. Além disso, à fl. 26 pode-se visualizar a listagem das mercadorias objeto da autuação, que tiveram suas entradas e saídas do estabelecimento utilizadas como parâmetro para calcular o percentual de interdependência e apurar o crédito tributário.

Ademais, como as bebidas são mercadorias fungíveis, as notas fiscais de entradas originárias dos remetentes interdependentes são o único critério válido de apuração do percentual de interdependência, tendo em vista que, quando da saída dessas mercadorias, resta impossível identificar se elas têm origem em uma empresa interdependente ou em qualquer outra empresa fornecedora.

Dessa forma, o critério adotado para verificar o percentual de interdependência mostra-se coerente e adequado, em sintonia com o disposto no art. 194, incisos I e III, do RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Portanto, sem razão o argumento apresentado.

Afirma a Impugnante que já pagou todo o valor do ICMS antecipadamente e que os valores apurados pelo Fisco decorrem de erros na metodologia utilizada, que não considerou como créditos todos os valores pagos anteriormente, desconsiderando saldos credores registrados em meses não envolvidos na autuação. Acrescenta que todas as mercadorias em estoque foram utilizadas no cálculo, inclusive aquelas já existentes no estoque em momento anterior ao início do período autuado, tendo sido desconsiderado os créditos referentes a sua entrada.

Como já dito anteriormente, as discussões referentes ao direito de utilizar como crédito, para compensação com os débitos apurados pela Fiscalização, os valores recolhidos indevidamente a título de tributo nas operações de saída das mercadorias dos fornecedores interdependentes, assim como os critérios utilizados pelo Fisco na compensação realizada, são matérias objeto do mandado de segurança impetrado junto ao Poder Judiciário.

Adiante, afirma o Contribuinte que, nos termos do art. 187 do RICMS/02, os CFOP's 1.411, 1.918, 1.949, 5.917 e 5.927 não se referem a produtos efetivamente comercializados, razão pela qual deveriam ser excluídos do cálculo realizado pela Fiscalização.

Conclui que o método utilizado está aumentando em cerca de nove pontos percentuais (de 18% para 27%) a carga tributária incidente sobre as mercadorias autuadas, o que não encontraria amparo na legislação.

Como bem salienta a Fiscalização às fls. 171/172, a planilha "APURAÇÃO SAÍDA", incluída na mídia eletrônica de fls. 19, demonstra que somente foram consideradas operações de saída tributadas pelo ICMS, dela não constando nenhum dos CFOP's citados pelo Contribuinte.

Dessa forma, inexistente nos autos a divergência apontada pelo Contribuinte em sua peça de defesa, devendo ser desconsiderado o argumento apresentado.

No que tange à afirmação de que a autuação contém exigências indevidas, que aumentam a carga tributária incidente nas operações da Autuada de 18% (dezoito por cento) para cerca de 27% (vinte e sete por cento), mais uma vez não lhe assiste razão.

Como se demonstrará adiante, o presente Auto de Infração não constitui foro adequado para pleitear compensações de valores pagos indevidamente a título de tributo ou mesmo para discussões acerca da carga tributária incidente sobre a cadeia de circulação das mercadorias envolvidas.

Conforme já explanado anteriormente, o objeto do presente Auto de Infração é a exigência do ICMS decorrente da responsabilidade tributária por substituição atribuída à Impugnante pelo art. 47 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, obrigação esta que não se vincula aos eventuais pagamentos indevidos a título de tributo, realizados anteriormente pelos remetentes de outros estados.

Importante destacar também que não se mostra adequado somar o valor recolhido indevidamente a título de tributo com o valor do tributo efetivamente incidente sobre a operação, como realizado pela Impugnante, para se chegar à carga

tributária incidente na cadeia de circulação da mercadoria. O valor indevidamente recolhido a título de tributo não é tributo, razão pela qual não integra a carga tributária efetiva, sendo, inclusive, passível de restituição, nos exatos termos do art. 165 do CTN.

Como bem destaca o art. 3º do CTN: *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Assim, doutrinariamente, denomina-se hipótese de incidência tributária o fato do mundo fenomênico descrito em lei que, quando praticado por determinado indivíduo, faz surgir entre ele e o ente de direito público constitucionalmente competente um liame jurídico de natureza tributária.

A ausência do preenchimento de um dos elementos da hipótese de incidência, representados pelos critérios “material”, “espacial” e “temporal”, afasta a existência do fato imponible apto a gerar a obrigação tributária prevista em lei.

O fato gerador da obrigação tributária é um instituto jurídico que indica uma situação de fato, fixada em lei como necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária. “Situação necessária” significa dizer que, sem a ocorrência exata do contexto fático previsto em lei, não há que se falar em fato gerador ou em surgimento da obrigação tributária.

Em outras palavras, fato gerador é um evento material elencado pela lei como hábil a produzir efeitos jurídico-tributários, quando ocorrido.

Entretanto, quando a situação ocorrida carece de um dos elementos que compõem o fato gerador, o fato imponible descrito em lei como “necessário” ao nascimento da obrigação tributária, na realidade, não se verifica, não surgindo a obrigação tributária.

Assim, o valor recolhido a título de tributo por quem não é sujeito passivo da obrigação tributária, ou recolhido em momento diverso daquele previsto na definição do fato gerador, mesmo que pago pelo sujeito passivo legalmente obrigado, não possui natureza jurídica de tributo, por lhe faltar requisito indispensável para ser classificado como tal.

Juridicamente falando, não existe “pagamento indevido de tributo”: ou o pagamento atende os requisitos do art. 3º do CTN e tem natureza jurídica de tributo (não havendo que se falar em devolução) ou lhe falta algum dos elementos jurídicos do fato gerador, hipótese em que o valor recolhido representa um mero pagamento indevido “**a título de** tributo”, passível, inclusive, de devolução, como previsto no art. 165 do CTN.

Como consequência, no caso dos autos, os valores indevidamente pagos a título de tributo, seja por falha no aspecto subjetivo (sujeição passiva), seja por erro no aspecto temporal (momento de surgimento da obrigação), não possuem natureza jurídica de tributo, posto que não preenchem os requisitos exigidos pela lei para tal, razão pela qual não podem ser compensados com valores de tributos devidos, como pretende a Impugnante.

Nos termos da legislação de regência do imposto, a devolução de valores indevidamente recolhidos a título de tributo deve se dar por meio de regular processo de restituição, previsto nos arts. 28/36 do RPTA, momento em que se verificará a certeza e a liquidez dos indébitos pleiteados.

As informações contidas nos documentos fiscais escriturados pelos remetentes e destinatários das mercadorias comprovam apenas que houve destaque do valor do tributo na nota fiscal emitida. A confirmação do pagamento e, especialmente, que se trata de um pagamento indevido a título de tributo, deve ser aferida no âmbito do processo de restituição, conforme determina a legislação.

Não obstante o Fisco ter realizado, no momento da lavratura do presente Auto de Infração, a compensação dos valores destacados nos documentos fiscais de origem da mercadoria com o tributo devido a Minas Gerais, fato é que o lançamento tributário, pelas razões já expostas, não se mostra adequado para tal compensação.

Partindo dessa premissa, os argumentos da defesa relativos à suposta existência de carga tributária superior à prevista na legislação devem ser refutados de plano, por ausência de vínculo jurídico entre a questão que se pretende discutir e o lançamento realizado. Entendendo a Impugnante pela existência de pagamentos indevidos a título de tributo, cabe-lhe providenciar um pedido de restituição, nos termos do disposto nos arts. 28/36 do RPTA.

Dessa forma, sem razão os argumentos apresentados

A Impugnante aduz a ocorrência de ofensa ao princípio da não cumulatividade, na medida em que os valores de ICMS/ST anteriormente recolhidos pelos remetentes (com encargo transferido à Impugnante), apesar de serem tidos pelo Fisco como indevidos, não foram integralmente restituídos à Autuada, sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito futuro, nos termos dos arts. 92 e 94 do RICMS/02. Acrescenta que a não concessão do crédito integral seria um desrespeito aos princípios da legalidade e da vinculação.

Não obstante o fato de que o Fisco concedeu os créditos referentes aos valores de ICMS/ST e ICMS/OP recolhidos pelas empresas fornecedoras da Autuada no mesmo período de apuração, na proporção dessas aquisições em relação ao total de aquisições, o direito ao crédito integral pelas entradas de mercadorias, como dito, é objeto do Mandado de Segurança nº 5003005-02.2016.8.13.0145.

Noutro giro, alega a Impugnante que as multas de revalidação aplicadas (de 50% para o ICMS/OP e de 100% para o ICMS/ST) seriam irrazoáveis e desproporcionais, apresentando caráter de confisco, em desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

As Multas de Revalidação exigidas referem-se a descumprimento de obrigação principal, seja ICMS/OP ou ICMS/ST, decorrendo do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, conforme previsto no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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

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

Na lição de Ricardo Lobo Torres (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

Como se não bastasse, colhe-se outras lições doutrinárias pertinentes ao tema:

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)" (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O desembargador 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 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 (TJMG) 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 GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 6.763/1975, 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.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao Órgão Julgador Administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, já transcrito.

Por fim, apesar de não ter havido impugnação específica desse ponto, saliente-se que foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, em razão de falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST incidente na operação:

Art. 55. (...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Correta, portanto, a penalidade exigida.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Edmar Pereira Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 29 de agosto de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator**

T