

Acórdão: 24.169/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002265968-32
Impugnação: 40.010153861-12
Impugnante: Komatsu Brasil International Ltda
IE: 001091989.01-13
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR - REGIME ESPECIAL. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST relativos ao estoque de mercadorias importadas diretamente pela Autuada existente no dia anterior à entrada em vigor de Regime Especial por ela solicitado, contrariando o disposto art. 31, § 2º, do citado instrumento. Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento de créditos, relativos ao ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST), retido/recolhido sobre o estoque de mercadorias importadas diretamente pela Autuada e existente no estabelecimento em 31/10/18, quando da entrada em vigor do Regime Especial (RE) nº 45.00014414-42, do qual a Autuada é signatária.

Os créditos relativos ao ICMS/ST retido/recolhido sobre as mercadorias importadas diretamente pela Autuada foram escriturados no campo 071 (“Outros Créditos”) da DAPI de novembro de 2018 e utilizados para compensação com o ICMS/OP das saídas internas de mercadorias dos meses de novembro de 2018 a janeiro de 2019, em procedimento vedado pelo art. 31, § 2º, do citado RE, que autorizava a compensação desses créditos de ICMS/ST apenas com os débitos de ICMS/ST incidentes nas saídas promovidas pela Autuada.

Os valores totais do estoque de mercadorias importadas diretamente pela Autuada e do respectivo ICMS/ST creditado indevidamente foram obtidos na planilha Excel apresentada pela própria Contribuinte, por ocasião da adesão e início de vigência do citado RE.

Exigências do ICMS indevidamente creditado, acrescido da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O e-PTA está instruído com os seguintes documentos: Auto de Infração (AI) – págs. 01/02; Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) – págs. 03/06; Relatório Fiscal Complementar – págs. 07/12; Anexo 1: Planilha Excel “Apuração Estoque Komatsu” (págs. 13); Anexo 2: Planilha Excel “Codificação Apuração” (págs. 14); Anexo 3: RE nº 45.000014414-42 (págs. 16/25); Anexo 4: Planilha Excel “DAPISEF NOV2018” (págs. 26); Documentos de Notificação do AI (págs. 27/29).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 31/45, acompanhada dos documentos de págs. 46/60.

Afirma, em apertada síntese, que:

- por um equívoco, a Impugnante efetuou a apuração do ICMS de forma conjunta (ICMS/OP e ICMS/ST) no período de novembro de 2018 a agosto de 2021, sem distinção e sem a subapuração, recolhendo todo o tributo em um único código de receita, o que foi corrigido por meio de denúncia espontânea e substituição de arquivos eletrônicos SPED/EFD, com separação entre os dois valores;

- o art. 24, § 2º, do RE nº 45.000014414-42 é norma específica do regime concedido à Autuada, que atende solicitação contida no pedido desse RE e autoriza a compensação do saldo de ICMS/ST recolhido antecipadamente sobre as mercadorias em estoque com os débitos de ICMS/OP de suas saídas, de forma que a norma geral contida no art. 31, §§ 1º e 2º, do RE, comum a outros regimes da mesma natureza, não pode se sobrepor à norma específica, como pretende a Fiscalização;

- é impraticável e incoerente dar tratamento diferente em razão da origem da mercadoria (estoque importado x estoque nacional) para fins de creditamento do ICMS/ST, visto que as mercadorias estão sujeitas a um mesmo regime de ST. Acrescenta que a Impugnante esteve em verificação fiscal contínua desde o exercício de 2020, não tendo sido questionada em nenhum momento em relação ao aproveitamento desse crédito;

- nos meses posteriores ao do aproveitamento de crédito houve realização de operações de saída com substituição tributária, de forma que os valores de ICMS/ST recolhidos nessas operações (código de receita 218-8) deveriam ser abatidos da presente autuação, mediante confronto entre débitos e créditos por ST em cada período de apuração;

- as multas de revalidação e isolada exigidas têm caráter confiscatório e desproporcional, em ofensa ao art. 150, inciso IV, da CF/88, razão pela qual devem ser canceladas ou, ao menos, reduzidas.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 61/70, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, em síntese, que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- toda a fundamentação utilizada no Auto de Infração diz respeito à versão do RE nº 45.000014414-42, relativo ao Protocolo Siare nº 201.800.503.931-4, vigente entre 24/05/18 e 05/12/18;

- o arquivo SPED/EFD referente a novembro de 2018 foi substituído em setembro de 2021 para corrigir erro de escrituração conjunta das operações sujeitas a crédito presumido com as operações de crédito normal (especificamente no Registro 1900 da EFD), tendo em vista que tal escrituração conjunta contrariava as regras dos arts. 18 e 19 do RE. Ao conferir o novo arquivo eletrônico enviado, a Fiscalização constatou o erro no aproveitamento de crédito, sendo esse o motivo para a suposta “demora” no questionamento alegada pela Defesa;

- como regra geral, o art. 24, § 2º, do RE autoriza a compensação dos créditos de ICMS/ST retido/recolhido, relativos às mercadorias em estoque em 31/10/18, com os débitos de ICMS/OP referentes às saídas de mercadorias. No entanto, o art. 31, § 2º, possui regra específica para o caso de mercadorias importadas, hipótese em que os créditos de ICMS/ST só podem ser compensados com débitos de ICMS/ST porventura apurados nas saídas de mercadorias;

- ao contrário do que afirma, a Autuada não recolheu nenhum valor de ICMS/ST no código de receita 218-8 durante o intervalo de novembro de 2018 (creditamento indevido) a agosto de 2021 (autuação);

- a própria Impugnante requereu, de forma discricionária e com fulcro nos arts. 49, 50 e 58 do RPTA, o tratamento tributário diferenciado decorrente de sua inclusão no RE, assumindo a condição de contribuinte substituto responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às aquisições interestaduais, com efeitos a partir de 23/05/18;

- grande parte das saídas praticadas pela Autuada são para consumidor final, com incidência apenas de ICMS/OP, hipótese em que não pode haver compensação de créditos de ICMS/ST com tais débitos por expressa vedação do art. 31, § 2º, do RE. Conclui que caberia à Impugnante aguardar a ocorrência de saídas com ST, compensando o crédito de ICMS/ST em comento somente com essas operações, como determina o RE;

- em 24/05/18, a Autuada tomou ciência da concessão apenas parcial de seu pleito para compensação dos créditos de ICMS/ST do estoque com os débitos de ICMS/OP das saídas. Assim, se houvesse discordância quanto ao conteúdo, poderia ter sido solicitada alteração ou renúncia ao benefício fiscal até sua entrada em vigor, em 01/11/18, o que não aconteceu;

- diante da aceitação dos termos do RE pela Impugnante, não caberia ao Fisco outro procedimento senão o estorno integral dos créditos indevidamente aproveitados, já que não ocorreram, no período de novembro de 2018 a agosto de 2021, débitos de mesma natureza do crédito estornado (ICMS/ST);

- as multas foram exigidas conforme previsto na legislação, não sendo de sua competência e nem do CCMG discutir constitucionalidade da legislação, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 71/83, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento de créditos, relativos ao ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST), retido/recolhido sobre o estoque de mercadorias importadas diretamente pela Autuada e existente no estabelecimento em 31/10/18, quando da entrada em vigor do Regime Especial (RE) nº 45.00014414-42, do qual a Autuada é signatária.

Os créditos relativos ao ICMS/ST retido/recolhido sobre as mercadorias importadas diretamente pela Autuada foram escriturados no campo 071 (“Outros Créditos”) da DAPI de novembro de 2018 e utilizados para compensação com o ICMS/OP das saídas internas de mercadorias promovidas pela Autuada nos meses de novembro de 2018 a janeiro de 2019, em procedimento vedado pelo art. 31, § 2º, do citado RE, que autorizava a compensação desses créditos de ICMS/ST apenas com os débitos de ICMS/ST incidentes nas saídas promovidas pela Autuada.

Os valores totais do estoque de mercadorias importadas diretamente pela Autuada e do respectivo ICMS/ST creditado indevidamente foram obtidos na planilha Excel apresentada pela própria Contribuinte, por ocasião da adesão e início de vigência do citado RE.

Exigências do ICMS indevidamente creditado, acrescido de Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, importante fazer um resumo do contexto fático que conduziu à lavratura da presente autuação.

Originalmente, o RE nº 45.000014414-42 foi concedido à Autuada em 14/11/17, por meio do Protocolo Siare nº 201.709.986.179-9, prevendo o benefício fiscal de “...*diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, com o fim específico de comercialização, para as operações subseqüentes praticadas pelo estabelecimento do Contribuinte*”.

Alguns meses após essa concessão, por meio do Protocolo Siare nº 201.800.503.931-4, a Autuada solicitou à Superintendência de Tributação (SUTRI) da SEF/MG que o RE fosse alterado para atender a algumas peculiaridades de seu negócio, especialmente custos financeiros e administrativos decorrentes do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento antecipado de ICMS/ST nas mercadorias importadas diretamente do exterior.

As alterações solicitadas foram parcialmente deferidas pela SUTRI, de forma que o regime especial passou a tratar das seguintes matérias:

- 1. diferimento do pagamento do ICMS na entrada de produtos importados diretamente para comercialização;*
- 2. crédito presumido para os produtos importados com o fim específico de comercialização; e*
- 3. utilização do sistema de apuração normal por débito e crédito nas operações com as mercadorias relacionadas no Capítulo 1 (Autopeças) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com atribuição de responsabilidade pela ST à Autuada, no momento da saída das mercadorias, quando devida;*

Em 23/05/18, a Autuada foi cientificada da nova redação do RE, que ficou vigente até 05/12/18 (cópia integral às págs. 16/25).

Os aspectos relacionados com a dispensa de antecipação da substituição tributária entraram em vigor efetivamente em 1º/11/18, mediante realização do inventário de estoques de mercadorias adquiridas com substituição tributária existente em 31/10/18.

No entanto, houve deferimento apenas parcial do pedido da Autuada para se utilizar de todo o ICMS/ST recolhido antecipadamente sobre as mercadorias em estoque como crédito passível de abatimento na apuração do ICMS/OP incidente nas suas saídas internas.

Para compreender esse deferimento parcial, é necessário analisar os dispositivos do RE que trataram da questão. De início, como regra geral, o art. 24, § 2º, do RE autorizou a compensação de créditos de ICMS/ST do estoque com os débitos de ICMS/OP de saída:

RE n° 45.000014414-42

Art. 24. A KOMATSU deverá efetuar inventário com a posição das **mercadorias constantes do capítulo 1, Parte 2, Anexo XV do RICMS em estoque no dia imediatamente anterior ao de adoção do presente Regime**, cuja aquisição tenha ocorrido com o imposto retido ou com o imposto pago a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento.

(...)

§ 2º **O valor do imposto retido, relativo ao estoque existente na data referida no caput, poderá ser aproveitado mediante emissão de nota fiscal, em seu próprio nome, e compensado com o imposto devido a título de operação própria,** observado o disposto no artigo 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

No entanto, no caso específico de mercadorias importadas diretamente pela Autuada, o art. 31, § 2º do RE restringiu a compensação desses créditos de ICMS/ST apenas aos débitos de ICMS/ST apurados nas saídas da Autuada:

RE nº 45.000014414-42

Art. 31. A KOMATSU deverá efetuar inventário com a posição dos **produtos importados sujeitos à substituição tributária existentes em estoque no último dia do período de apuração anterior ao de adoção deste Regime**, cuja entrada tenha ocorrido com o imposto retido, observado, no que couber, o disposto na Resolução nº 4.855, de 29 de dezembro de 2015.

(...)

§ 2º **O saldo de ICMS/ST eventualmente verificado a favor da KOMATSU, desde que corretamente apurado na forma deste artigo, poderá ser compensado com o débito do ICMS/ST, debitado por ocasião da saída da mercadoria em operações internas**, ressalvado o direito de restituição do valor pago, tão somente nas hipóteses descritas no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

(Destacou-se)

Saliente-se que para as mercadorias alcançadas pelo benefício do crédito presumido, o RE nº 45.000014414-42 previu um regime de apuração do ICMS com utilização de subapuração distinta na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e recolhimento do ICMS em documento de arrecadação distinto.

Da mesma forma, o RE previu também a apuração e o recolhimento em separado do ICMS/ST devido nas saídas da Autuada em decorrência da responsabilidade por substituição atribuída pelo RE.

No entanto, desde a entrada em vigor dessa nova redação do RE em 24/05/18, a Autuada não observou as regras de escrituração e recolhimento em separado do crédito presumido (regras que foram mantidas nas versões posteriores do RE, ressalte-se), contrariando os arts. 18 e 19 do citado regime.

Diante da situação, em outubro de 2020, o Fisco intimou a Autuada a substituir todos os arquivos eletrônicos SPED/EFD enviados a partir de maio de 2018, de forma a corrigir tal problema.

Em março de 2021, a Autuada iniciou o procedimento de substituição solicitado, mediante reenvio do arquivo eletrônico de janeiro de 2020 (escolhido aleatoriamente para ser o primeiro), trabalho que teve prosseguimento ao longo de 2021 em relação aos demais períodos de apuração.

Em setembro de 2021, após a substituição do arquivo eletrônico SPED/EFD relativo a novembro de 2018, mês em que a Autuada realizou o aproveitamento, como crédito, do ICMS/ST recolhido antecipadamente sobre os estoques existentes em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

31/10/18, o Fisco notou que o aproveitamento não havia observado as regras do RE nº 45.000014414-42.

Isso porque ao realizar o levantamento global de seu estoque de 31/10/18 em observância ao art. 24 do RE (Anexo 1 do AI), a Autuada apurou um valor de R\$ 8.054.497,50 retido/recolhido a título de ICMS/ST, composto por todas as mercadorias sujeitas à ST que se encontravam em estoque nessa data, as quais, segregadas pelas origens das entradas, resultaram nos seguintes valores:

1. importado direto – CST 1/6 – R\$ 6.090.313,98;
2. importado adquirido nacional ou transf – CST 2/7 – R\$ 1.729.121,78;
3. nacional – CST 0 – R\$ 235.099,20.

Esse valor foi integralmente lançado no campo “071 – Outros” do Quadro “Outros Créditos” da DAPI Modelo 1, identificado como um “valor de ajustes a crédito do imposto”, tendo sido deduzido do ICMS/OP devido pelo estabelecimento autuado, o que levou à ocorrência de saldos credores do imposto nos meses de novembro de 2018 a janeiro de 2019, com conseqüente falta de recolhimento do ICMS nesses períodos.

No entanto, ao analisar esse aproveitamento de crédito, o Fisco concluiu que somente os valores relativos ao Item 2 (R\$ 1.729.121,78) e ao Item 3 (R\$ 235.099,20) poderiam ter sido aproveitados para compensação com o ICMS/OP, visto que o art. 31, § 2º, do RE, já transcrito, restringiu o aproveitamento do ICMS/ST relativo às mercadorias importadas diretamente pela Autuada (Item 1 – R\$ 6.090.313,98) para compensação apenas com o ICMS/ST devido nas saídas da Autuada.

Por essa razão, o Fisco promoveu o presente lançamento para estornar esse último valor aproveitado, acrescido das respectivas multas e juros.

A Defesa alega que o art. 24, § 2º, do RE nº 45.000014414-42 é norma específica do regime concedido à Autuada, que atende solicitação contida no pedido desse RE e autoriza a compensação do saldo de ICMS/ST recolhido antecipadamente sobre as mercadorias em estoque com os débitos de ICMS/OP de suas saídas, de forma que a norma geral contida no art. 31, §§ 1º e 2º, do RE, comum a outros regimes da mesma natureza, não pode se sobrepôr à norma específica, como pretende a Fiscalização.

Acrescenta que é impraticável e incoerente dar tratamento diferente em razão da origem da mercadoria (estoque importado x estoque nacional) para fins de creditamento do ICMS/ST, visto que as mercadorias estão sujeitas a um mesmo regime de ST.

Conclui que a Impugnante esteve em verificação fiscal contínua desde o exercício de 2020, não tendo sido questionada em nenhum momento em relação ao aproveitamento desse crédito.

Analisando-se os argumentos trazidos na peça de impugnação, vê-se que a celeuma do presente Auto de Infração cinge-se à definição de qual é a norma aplicável

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à compensação dos créditos relativos ao Item 1 do levantamento de estoque de 31/10/18: se o art. 24, § 2º, do RE nº 45.000014414-42, conforme defende a Impugnante, ou se o art. 31, § 2º, do mesmo RE, como aduz o Fisco.

Observe-se a transcrição dos arts. 24, § 2º e 31, § 2º, ambos do RE nº 45.000014414-42, na versão vigente entre 24/05/18 e 05/12/18 (Protocolo Siare nº 201.800.503.931-4):

RE nº 45.000014414-42

Art. 24. A KOMATSU deverá efetuar inventário com a posição das mercadorias constantes do capítulo 1, Parte 2, Anexo XV do RICMS em estoque no dia imediatamente anterior ao de adoção do presente Regime, cuja aquisição tenha ocorrido com o imposto retido ou com o imposto pago a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento.

(...)

§ 2º O valor do imposto retido, relativo ao estoque existente na data referida no caput, poderá ser aproveitado mediante emissão de nota fiscal, em seu próprio nome, e compensado com o imposto devido a título de operação própria, observado o disposto no artigo 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

(...)

Art. 31. A KOMATSU deverá efetuar inventário com a posição dos produtos importados sujeitos à substituição tributária existentes em estoque no último dia do período de apuração anterior ao de adoção deste Regime, cuja entrada tenha ocorrido com o imposto retido, observado, no que couber, o disposto na Resolução nº 4.855, de 29 de dezembro de 2015.

(...)

§ 2º O saldo de ICMS/ST eventualmente verificado a favor da KOMATSU, desde que corretamente apurado na forma deste artigo, poderá ser compensado com o débito do ICMS/ST, debitado por ocasião da saída da mercadoria em operações internas, ressalvado o direito de restituição do valor pago, tão somente nas hipóteses descritas no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

(...)

(Destacou-se)

A leitura dos dois dispositivos sugere uma aparente antinomia (conflito de normas), posto que ambos dão tratamentos diversos ao ICMS/ST recolhido sobre o estoque existente. Para resolver tal antinomia, é necessário identificar qual dos três critérios de solução existentes no ordenamento jurídico (hierárquico, cronológico e da especialidade) melhor se adequa à hipótese.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, nota-se de plano que não são aplicáveis o critério hierárquico e nem o cronológico, visto que os dois dispositivos em oposição integram o mesmo instrumento normativo (RE nº 45.000014414-42), o que afasta a existência de hierarquia ou antecedência cronológica entre eles.

Como consequência, a solução desse conflito deve ser buscada no critério da especialidade normativa (também conhecido como “princípio da especialidade”), que encontra fundamento no texto do art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/42, na redação dada pela Lei nº 12.376/10), segundo o qual “a lei nova, que estabelece disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Transpondo para o caso em tela, conclui-se que o art. 24, § 2º, é uma norma geral relativa a todas as mercadorias sujeitas à ST existentes no estoque da Autuada, ao passo que o art. 31, § 2º, é uma norma especial relativa apenas a uma parcela dessas mesmas mercadorias (as que foram importadas diretamente pela Autuada), razão pela qual essa última se sobrepõe à norma geral, nos aspectos que regula.

Dito de outro modo, o art. 24, § 2º, contém uma norma geral, aplicável a todas as mercadorias do estoque da Autuada que foram objeto de retenção/recolhimento anterior de substituição tributária, independentemente da origem da aquisição, o que se depreende da expressão “mercadorias constantes do capítulo 1, Parte 2, Anexo XV do RICMS”, que engloba todo o universo das Autopeças:

PARTE 2	DAS MERCADORIAS PASSÍVEIS DE SUJEIÇÃO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DAS MARGENS DE VALOR AGREGADO	PARTE 2
	CAPÍTULOS	
	AUTOPEÇAS	<u>1</u>

(Destacou-se)

Lado outro, o art. 31, § 2º, veicula norma específica relativa a apenas uma parcela das mercadorias constantes do art. 24, § 2º, quais sejam as “mercadorias constantes do capítulo 1, Parte 2, do Anexo XV do RICMS” que tenham sido importadas diretamente pela Autuada, conforme se depreende da expressão “produtos importados sujeitos à substituição tributária”.

Assim, aplicando-se o critério da especialidade normativa, resta claro que a Autuada deveria ter observado os ditames do art. 31, § 2º, do RE, utilizando os créditos de ICMS/ST relativos às mercadorias diretamente importadas existentes em estoque no dia anterior à entrada em vigor do RE, para compensação apenas com débitos de ICMS/ST porventura existentes, decorrentes das saídas posteriores promovidas em operações internas.

Ademais, como bem salienta o Fisco, os regimes especiais são normas específicas de tributação, de caráter intrinsecamente facultativo, concedidas para atender peculiaridades do interessado, razão pela qual dependem de requerimento do contribuinte, conforme os arts. 49, *caput* e 50, inciso I, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Decreto nº 44.747/08 - RPTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, de caráter individual, **dependem de requerimento do interessado**, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE).

(...)

Art. 50. O regime especial será concedido:

I - **para atender às peculiaridades do interessado** no que se refere às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado demonstrará as circunstâncias que justifiquem o procedimento que se pretende adotar;

(...)

(Destacou-se)

Como consequência, após a entrada em vigor do regime especial requerido pelo Contribuinte, devem ser observadas todas as disposições nele contidas, as quais só poderão ser afastadas por meio de renúncia ao RE ou de deferimento de modificação posterior de seu conteúdo, nos termos do art. 58 do RPTA, alternativas que foram utilizadas pela Autuada. Observe-se:

Decreto nº 44.747/08 - RPTA

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica **obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar**, por meio do Siare.

(...)

(Destacou-se)

Por essa razão, correto o estorno procedido pela Fiscalização, visto que o RE nº 45.00014414-42 não autoriza a compensação dos créditos relativos ao ICMS/ST das mercadorias em estoque importadas diretamente pela Autuada com os débitos de ICMS/OP apurados nas saídas internas.

A Defesa aduz que nos meses posteriores ao do aproveitamento de crédito houve realização de operações de saída com substituição tributária, de forma que os valores de ICMS/ST recolhidos nessas operações (código de receita 218-8) deveriam ser abatidos da presente autuação, mediante confronto entre débitos e créditos por ST em cada período de apuração.

Em contradição, o Fisco afirma que a Autuada não recolheu nenhum valor de ICMS/ST no código de receita 218-8 durante o intervalo de novembro de 2018 (creditamento indevido) até agosto de 2021 (autuação), razão pela qual não haveria nenhum valor a ser compensado.

Saliente-se que independentemente de ter ou não havido operações de saída interna posteriores a 31/10/18 com destaque e recolhimento de ICMS/ST, o art. 195, § 1º, do RICMS/02, na redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698/14, determina expressamente que no caso de escrituração de créditos indevidos, eles serão estornados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mediante exigência integral (sem quaisquer abatimentos) em Auto de Infração, podendo haver compensação de valores apenas quando do pagamento da autuação:

RICMS/02

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado **créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração**, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, **por ocasião do pagamento do crédito tributário** de que trata o caput, **poderá deduzir do valor do imposto exigido** a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, **o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica**, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor. (...) (Destacou-se)

Assim, não há que se falar em compensar valores de ICMS/ST recolhidos posteriormente com as exigências da presente autuação, mediante confronto de débitos e créditos de ICMS/ST em cada período de apuração, como pretende a Defesa.

O procedimento requerido se assemelha à verificação fiscal analítica (também conhecida como “recomposição da conta gráfica”), a qual foi excluída da legislação tributária mineira em 31/01/15, por força do art. 2º do mesmo Decreto nº 46.698/14, que alterou a redação do inciso V do art. 194 do RICMS/02 nos seguintes termos:

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:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original: “V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;” (Destacou-se)

Por todo o exposto, sem razão a Defesa, restando correto o lançamento realizado pela Fiscalização.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, relativas ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (correspondente ao art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Não há que se falar em confisco em relação a multas que foram exigidas em perfeita consonância com a legislação de regência, inclusive no que tange aos limites máximos traçados pela lei, como se dá no caso em tela.

Saliente-se que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada está amparada na legislação tributária e já foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -

SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, a ação fiscal que constata a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, aproveitando indevidamente créditos relativos ao ICMS/ST, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, exatamente como se deu no lançamento.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Matheus Henrique de Sá Mendes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 18 de agosto de 2022.

Jesunias Leão Ribeiro
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

MP