

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.595/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000698933-80
Impugnação: 40.010143572-75
Impugnante: Vinícola Salton S.A.
IE: 001453131.00-47
Proc. S. Passivo: Flávia Rezende Marinho Fernandes/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BEBIDAS. Constatado que a Autuada fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais (Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope), em decorrência do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST sem o cumprimento dos requisitos legais. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST, devido por contribuinte estabelecido em outro estado da Federação, inscrito no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais, substituo tributário por força do Protocolo ICMS nº 96/09 (Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope), em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST, irregularmente lançados no campo 14 das GIA/ST (ICMS de devolução de mercadoria), sem o cumprimento dos requisitos legais.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/65, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 107/129.

Em razão da juntada de documentos de fls. 130/138, foi aberta vista à Impugnante que se manifesta às fls. 145/151.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 155/158.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vício nos procedimentos preparatórios ao lançamento, pois, foi intimada por *email*, em novembro de 2016, a apresentar documentos fiscais e, em janeiro de 2017, recebeu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) cujo campo 4 não continha a requisição de nenhum documento. Baseia-se no art. 69 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), afirmando que essa não seria a forma válida de fiscalizar e dar início à ação fiscal.

Em consequência, entende ter havido violação da vinculação do lançamento e do princípio da legalidade, nos moldes dos arts. 53 da Lei Federal nº 9.784/99 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo a Administração anular seus próprios atos, quando eivados de vício de ilegalidade.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois os procedimentos preparatórios ao lançamento foram realizados em conformidade com a legislação vigente.

A Fiscalização, ao verificar uma possibilidade ou indício de irregularidade fiscal, pode intimar o contribuinte a apresentar documentos fiscais com fins de subsidiar suas conclusões, não existindo, nessa fase, Processo Tributário Administrativo (PTA) formado. Trata-se de procedimento exploratório, previsto no art. 66, inciso II do RPTA, cujo dispositivo não veda o envio de *emails* como forma de requisição de tais documentos:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

(...)

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visitação *in loco*, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

De fato, o procedimento de envio de intimações, via *emails*, compôs a fase exploratória e precedeu à ação fiscal e ao lançamento. Esses procedimentos sempre obedeceram ao previsto no RPTA, refutando a afirmativa da Impugnante de que houve vício na realização de procedimentos prévios ao lançamento.

Para identificação do *email* do Contribuinte, foi consultado o endereço eletrônico da Autuada no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O endereço eletrônico cadastrado pelo Contribuinte foi colocado em cópia e recebeu todas as mensagens enviadas pela Fiscalização.

Como nenhuma nota fiscal de ressarcimento relacionada às notas fiscais de devolução foi apresentada, conforme solicitado via *email*, constatou-se a irregularidade fiscal, motivando a emissão do AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal), nos moldes do art. 67, inciso II, do RPTA:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

(...)

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

Com a lavratura do AIAF, finalizou-se a realização dos procedimentos fiscais auxiliares, que compuseram a fase exploratória (art. 66, inciso II do RPTA), e deu-se início à realização dos procedimentos preparatórios ao lançamento:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Em consequência ao início da ação fiscal, foi encerrada a possibilidade da denúncia espontânea do crédito tributário devido (§ 3º e § 4º do art. 70 do RPTA) e lavrou-se o Auto de Infração. Tal formalização do crédito tributário foi autuada na forma de Processo Tributário Administrativo, como previsto no art. 2º do RPTA:

Art. 2º Serão autuados em forma de Processo Tributário Administrativo (PTA):

I - a formalização de crédito tributário;

Após a formação do crédito tributário, tem-se previstas no art. 10 do RPTA, as formas de intimações dos atos do PTA, e não de atos preparatórios ao lançamento, cujas comunicações foram efetuadas pelos *e-mails* enviados.

A afirmativa feita pela Impugnante no item 14 de fls. 55 dos autos, de que o envio de *e-mails* não é forma válida de intimação, nos moldes do art. 10 do RPTA, não encontra respaldo legal. Os *e-mails* foram atos anteriores ao lançamento e ao PTA, sendo inaplicável o referido artigo à época do envio destes.

Em relação à argumentação da Autuada da não observância de legalidade na emissão do AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal), a Fiscalização esclareceu que, em razão de já ter ocorrido a requisição dos documentos necessários para a realização da ação fiscal, objeto do AIAF (campo 3), optou-se por não requerer nenhum documento no campo 4 deste documento, o que não ofende a legislação.

Embora não requisitado nenhum documento no AIAF, por entender desnecessário ao feito fiscal, é registrada a seguinte informação ao final do campo 3 do mesmo:

“O início desta ação fiscal impossibilita a denúncia espontânea de irregularidades tributárias relacionadas ao seu objeto e período de fiscalização, nos termos do art. 207 do RPTA/MG, observado o disposto no § 4º do art.70 do mesmo diploma legal.”. O que fica impossibilitada é a denúncia espontânea, não a apresentação de documentos.

Todos os atos administrativos obedeceram estritamente a legislação em todos seus aspectos, não existindo vícios de ilegalidade nos procedimentos preparatórios ao lançamento.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST, devido por contribuinte estabelecido em outro estado da Federação, inscrito no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais, substituído tributário por foça do Protocolo ICMS nº 96/09 (Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope), em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST, irregularmente lançados no campo 14 das GIA/ST (ICMS de devolução de mercadoria), sem o cumprimento dos requisitos legais.

A Impugnante sustenta que remeteu as mercadorias a destinatários localizados no estado de Minas Gerais, efetuando a retenção e recolhimento do ICMS/ST devido por essas operações. Essas mercadorias foram devolvidas, de modo que a presumida cadeia de comercialização no estado de Minas Gerais não se concretizou, tornando indevido o ICMS/ST, recolhido pela Autuada, de forma que lhe coube se creditar dos valores anteriormente lançados a débito.

Afirma, a Impugnante, que para fazer o lançamento de crédito referente às mercadorias devolvidas observou as regras do Ajuste SINIEF nº 04/93.

O art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, afirma que os convênios que entre si celebrem a união, os estados, o Distrito Federal e os municípios, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. Por esse motivo, o Decreto Estadual nº 43.080/02 e a Lei nº 6.763/75, que embasaram a presente peça fiscal, prevalecem ao Ajuste SINIEF nº 04/93.

O Ajuste SINIEF nº 04/93 contém normas comuns aplicáveis para o cumprimento de obrigações tributárias relacionadas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Conforme previsto na Cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81 de 1993, do qual os estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul são signatários, devem ser observadas as normas da legislação do estado destinatário.

Cláusula oitava - O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os tratados entre os estados afirmam que normas específicas podem ser instituídas por outros convênios ou protocolos, evidenciando o caráter geral do Convênio ICMS nº 81/93:

Cláusula décima quarta - Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio.

Aos créditos originados de notas fiscais de emissão de terceiros, referentes às devoluções promovidas por contribuinte mineiro (situação na qual há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de devolução da mercadoria) não são passíveis de creditamento no campo 14 da GIA/ST.

Para esses casos, a legislação mineira confere tratamento próprio para a possibilidade de restituição do ICMS/ST, descritas nos arts. 22 e 23, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 27, como perfeitamente narrado pela Impugnante em sua peça de defesa às fls. 57.

As operações autuadas (devoluções de mercadorias emitidas com notas fiscais de terceiros) preencheram todas as etapas da circulação física: inicialmente a Autuada emite uma nota fiscal de venda de mercadorias para seus clientes mineiros (destinatários) e a mercadoria transita entre os estados; até que o destinatário dê entrada dessas mercadorias se tornando o proprietário das mesmas, com a ocorrência do fato gerador do imposto. Nessa etapa, se observa a circulação jurídica da mercadoria e, somente após, há a emissão de uma nova nota fiscal, pelo destinatário mineiro, dessa vez de devolução das mercadorias compradas. Nesse caso, inexistiu a saída subsequente do estabelecimento do destinatário, fato gerador presumido que ocorreria no futuro, motivador da antecipação do imposto.

Com relação às demais cláusulas do Ajuste SINIEF nº 04/93 observadas pela Impugnante, esclarecemos que as Cláusulas quarta e sétima estão previstas nos arts. 33 e 35, do Anexo XV do RICMS/02, respectivamente, e não tratam do objeto da presente peça fiscal, ou seja, creditamento em devoluções promovidas por contribuinte mineiro (situação na qual há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de devolução da mercadoria).

De forma análoga, a Cláusula quinta do Ajuste SINIEF nº 04/93 derivou o art. 34 do Anexo XV do RICMS/02 e regula as devoluções quando a mercadoria não é entregue ao destinatário e é acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acompanhado a sua saída, devendo o transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignar no verso da referida nota fiscal o motivo do retorno. Posteriormente, o remetente emite nota fiscal de entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, abatendo-se do ICMS/ST no campo 14 da GIA/ST, nos termos do art. 78, combinado com o art. 10 da Parte 1 do Anexo IX, ambos RICMS/02 (operação chamada de “bate e volta”). Os creditamentos oriundos desses retornos integrais, efetuados por notas fiscais de entradas de emissão própria não foram objetos de autuação. Inclusive a Consulta Interna nº 052/15 supracitada esclareceu que tais valores deverão ser informados no campo 14 da GIA/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, na presente autuação, não há que se falar na aplicação das regras dos arts. 33 a 35 do Anexo XV do RICMS/02, originadas do Ajuste SINIEF nº 04/93, nem tampouco do art. 78 e seus incisos do RICMS/02. Os artigos que devem ser levados em consideração são os 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

Posto isso, contrariamente ao defendido pela Impugnante, as devoluções estão contidas nas hipóteses elencadas nos incisos do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, pois quando ocorre a devolução interestadual, há a saída para outro estado, em questão, Rio Grande do Sul:

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

I - saída para outra unidade da Federação;

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, cabe exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele que suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-lo junto ao seu estado.

Nas operações autuadas, dada a inocorrência do fato gerador presumido e consequente direito ao substituído de requerer restituição, resta comentar a aplicabilidade das demais normas disciplinadoras da correta utilização do crédito de ICMS/ST, indevidamente destacados nas GIA/ST da Autuada.

Disciplinando o aplicável no inciso I do art. 23 acima, temos o art. 24, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, que elenca as hipóteses de ressarcimento do tributo pago anteriormente:

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

A escolha da modalidade cabe somente ao contribuinte substituído, que optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que o mesmo esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS deste estado, e ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal será apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para fins de autorização do ressarcimento, na forma de visto, a ser exarado na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contribuinte substituto eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal de ressarcimento, autorizada/visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

De fato, constatou-se que os créditos de ICMS/ST lançados na referida escrita fiscal não possuem nenhum lastro documental e, nem tão pouco, autorização pelo órgão fazendário em cuja circunscrição esteja localizado o contribuinte substituído, infringindo toda legislação que trata a matéria. Portanto, correta a exigência da diferença do ICMS/ST não recolhido.

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

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

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

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

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista na mencionada lei.

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

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2017.

**Sauro Henrique de Almeida
Presidente**

**Vander Francisco Costa
Relator**

GR/D