

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.781/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000799330-58
Impugnação: 40.010144506-40
Impugnante: Comércio Indústria Mineira de Cereais Ltda.
IE: 001044669.00-90
Proc. S. Passivo: Vinícius Corrêa de Freitas
Origem: DFT/Paracatu

EMENTA

ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de recolhimento antecipado do ICMS em operações interestaduais com soja e milho, contrariando o disposto no art. 85, inciso IV, alínea “I” do RICMS/02. Razões de defesa questionando as normas estaduais não podem ser apreciadas por este órgão administrativo nos termos do art. 182 da Lei n.º 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Mantidas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de apuração e de recolhimento antecipado do ICMS devido nas saídas de mercadorias (soja e milho) para destinatários localizados fora do estado de Minas Gerais, no período de 11 de janeiro a 17 de março de 2017, contrariando o disposto na alínea I, inciso IV, art. 85, do RICMS/02.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 96/111, juntando documentos às fls. 112/165 e argumentado, em síntese:

- se o ICMS relativo a venda de mercadorias tivesse sido realizado pelo sistema de débito e crédito, não teria débito de ICMS a recolher porque o valor dos créditos superou, no período, o valor dos débitos. Portanto, o sistema de recolhimento antecipado de ICMS está criando obrigação tributária, sem previsão em lei;

- a exigência tributária, por criar obrigação tributária não prevista em lei, viola o princípio da legalidade e, por não respeitar a sistemática de débito e crédito, adotada no regime não cumulativo, viola o princípio da não cumulatividade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a antecipação é uma modalidade de recolhimento de imposto que não pode onerar o contribuinte, de forma que sua aplicação configure aumento de tributo;

- isso porque, caso a antecipação configure um aumento na carga tributária, disso decorreria que sua exigência somente poderia advir de lei. Assim sendo, se o ônus imposto pela obrigação de antecipar o tributo tornar a operação mais onerosa, a exigência patrocinada pelo Regulamento do ICMS, seria maculada pela pecha de inconstitucionalidade;

- diante disso, a operação de saída de milho e soja para outro estado, não poderia ser majorada pela exigência de antecipação do imposto;

- para isso, a própria legislação mineira, permite ao vendedor da mercadoria, que aproprie como crédito o valor do imposto antecipado, de forma que ao final do período, seja apurado, o saldo final a recolher ou, se positivo, a se aproveitar para o período subsequente;

- essa forma de apuração, atende ao princípio da não cumulatividade do ICMS, que é direito garantia do contribuinte assegurado constitucionalmente e expressamente previsto no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96;

- considerando que após o recolhimento antecipado do ICMS tem o direito ao creditamento do imposto, qualquer autuação fiscal que ocorra após o período de apuração do ICMS, que ocorre mensalmente, deve ser averiguado se naquele mês, após computado débito e crédito, apurou-se um saldo de tributo a recolher. Assim, apenas o valor do saldo a recolher no final do período pode ser exigido;

- não faria sentido exigir, após passado o período de apuração do imposto, o dever de pagar o ICMS que pode ser imediatamente creditado na conta gráfica;

- o direito deve ser interpretado inteligentemente e, da forma que o Auto de Infração está exigindo o imposto, sem considerar o efetivo imposto devido na apuração mensal, mas exigindo a totalidade do imposto via antecipação, está sendo violado o princípio da legalidade, já que por meio de decreto (RICMS) está impondo uma majoração do tributo mensal;

- consoante ressaltou-se dos livros de Registro de Saída, Registro de Apuração de ICMS e de Registro de Entrada, a apuração do ICMS no período de janeiro a março de 2017, resultou em saldo credor de ICMS;

- portanto, não está havendo mera alteração de data de recolhimento do imposto, mas no presente caso, está havendo majoração do valor do tributo a recolher, ou seja, criação de nova obrigação tributária;

- se estivesse falando em mera alteração de data de recolhimento do tributo, não poderia haver a majoração da carga tributária;

- é mister apontar a afronta ao princípio da legalidade. As regras gerais do ICMS estão dispostas no texto constitucional e na Lei Complementar n.º 87/96;

- já nos regulamentos estaduais, há uma pequena margem legislativa em que apenas se regula os procedimentos concernentes à exigência do imposto, obrigações acessórias, emissão de documentos fiscais. As legislações estaduais em nada podem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inovar no que se refere às regras estabelecidas pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 87/96. Isto decorre dos princípios da hierarquia das leis e da legalidade;

- cita o art. 5º, inciso II da Constituição Federal para concluir que a obrigação resulta de lei. Em verdade, a lei não a cria, mas possibilita a sua criação;

- insculpido também no texto constitucional (art. 150, I), está o que chamam de "princípio da reserva absoluta da lei para exigência de tributo", onde a obrigação resulta da própria lei, que será o "veículo imediato e direto";

- assim, o princípio da reserva absoluta da lei é princípio geral da tributação, pelo qual somente a lei pode instituir tributos;

- verifica-se que ao exigir o imposto em sua integralidade, sem considerar a técnica não cumulativa, exige-se tributo sem lei que o estabeleça;

- cita o art. 99 do Código Tributário Nacional;

- os decretos somente podem tratar de matéria nos limites e alcances que a lei reger. Não cabe interpretação a *contrario sensu* dos preceitos estabelecidos na lei complementar e na Constituição Federal;

- cita doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal;

- o Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei;

- em face de vedação constitucional, não pode esta antecipação do imposto ser em valor superior ao valor do ICMS que seria devido ao final do mês após a apuração mensal, computando-se os débitos e créditos;

- o único imposto que pode ser exigido é o apurado na apuração mensal, após o cômputo do débito e crédito pela técnica não cumulativa e, considerando que conforme comprovam seu livros fiscais, não restou saldo devedor de ICMS, nada pode ser exigido;

- é inconcebível e inadmissível a hipótese de se cobrar os pagamentos por antecipação para, depois, aguardar a via da restituição ou computar como crédito. Não há porque obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente;

- a jurisprudência do CARF transcrita, deve ser seguida no caso do ICMS;

- resta inconteste, assim, a improcedência das cobranças veiculadas pelo Auto de Infração, lavrado após o término do mês de apuração do imposto, em razão de já restar caracterizado o aspecto temporal do fato gerador do tributo, com a formação de sua base de cálculo, não podendo o Fisco eleger outra base para a tributação do ICMS, sob pena de estar desvirtuando a hipótese de incidência e violando o princípio da não cumulatividade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- se a legislação estadual admitir, somente poderia haver cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação de antecipar o imposto, mas jamais a exigência do imposto na íntegra, já que no final do mês, ele pode ser creditado na apuração mensal do imposto, pela técnica não cumulativa;

- cita o art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal/88 e afirma que o direito de crédito do ICMS, é de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral, não abrindo margem para limitações de ordem infra legal;

- diante do comando constitucional e para evitar que o Fisco continuasse violando o princípio da não-cumulatividade, garantido no texto magno, a Lei Complementar n.º 87/96 repetiu o dispositivo constitucional que impõe a técnica não-cumulativa;

- não pode haver vedação ou restrição de nenhuma ordem à técnica de tributação da não-cumulatividade que é norma constitucional absoluta. Não existe, nenhuma norma infraconstitucional que possa prever de forma diversa a apuração do imposto a recolher, senão o sistema de cômputo integral do débito e crédito;

- a lógica e o bom senso não permitem, tampouco justificam, a classificação dos créditos ou débitos de forma discriminatória;

- de fato, se não tivesse onerando o contribuinte mediante exigência de imposto devido no mês de apuração e houvesse apenas deslocamento da data do recolhimento do tributo, admitir-se-ia que o princípio da legalidade estaria sendo observado, porque é notório, mera alteração de data de recolhimento pode ser veiculado por norma infralegal;

- ocorre que no caso presente não está sendo veiculada norma de mera alteração de data de recolhimento de tributo, mas criação de obrigação tributária nova;

- portanto, considerando o caso concreto, em que não apurou saldo devedor de ICMS ao final do período, tem-se que não pode haver exigência do imposto sem que isso configure violação ao princípio da não cumulatividade e da legalidade.

Ao final, requer seja cancelado o lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 169/174, refuta as alegações da Impugnante, resumidamente aos seguintes fundamentos:

- o Decreto n.º 46.898/15, alterou o Regulamento do ICMS (RICMS), estabelecendo o momento para o recolhimento do ICMS na venda de milho e soja para fora do território mineiro;

- no art. 85, inciso IV, alínea “1” do RICMS/02, resta claro que o pagamento do ICMS deverá ocorrer “no momento da saída da mercadoria”, essa condição é específica para o milho e soja, que é a razão do lançamento;

- de acordo com a questão proposta, não se está diante da majoração ou criação de exação, mas apenas modificação no prazo de recolhimento, assim sendo, a alteração deste prazo não exige previsão legal, podendo se dar por ato normativo do Poder Executivo, isto é, do próprio Poder Tributante;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Constituição Federal traz em seu art. 150 o princípio da legalidade no Sistema Constitucional Tributário brasileiro;

- a questão em exame trata-se de simples alteração da data de recolhimento, não reflete aumento ou criação de tributo;

- o princípio da estrita legalidade está previsto no art. 97 do Código Tributário Nacional, e determina quais as matérias tributárias exigem a previsão legal;

- a estrita legalidade especifica as matérias que necessariamente reclamam previsão em lei, restando dispensada da previsão legislativa as matérias que não se encontram no art. 97 do Código Tributário Nacional, conseqüentemente;

- analisando tal dispositivo, verifica-se que em nenhum momento há necessidade de previsão legal para a alteração de data de pagamento;

- destarte, a simples alteração na data de vencimento do tributo não está no rol taxativo da estrita legalidade;

- o citado art. 97, determina de forma expressa que a alteração na data do pagamento de tributo não precisa ser determinada por lei, não se sujeita ao princípio da legalidade, podendo ser fixada por ato regulamentar do ente tributante;

- o sistema constitucional tributário, considerado o conjunto de princípios e normas que buscam regular a tributação e a forma como esta deve ser operacionalizada, e ainda, analisando o sistema tributário à luz da legislação infra-constitucional e os atos regulamentares do Poder Tributante conclui-se que a alteração na data de vencimento de tributo, bem como outras obrigações acessória que não geram aumento ou alteração na tributação, escapam ao princípio da legalidade, podendo ser definidas por ato regulamentar do ente tributante;

- respeitado o art. 150, I da Constituição Federal, bem como o art. 97 do Código Tributário Nacional, é perfeitamente válido o ato normativo regulamentar que altera, mesmo antecipando, a data de recolhimento de determinado tributo;

- quanto à argumentação de que houve violação direta ao princípio da não cumulatividade, em momento algum os créditos foram descaracterizados;

- o imposto deve ser recolhido integralmente no momento da saída, o valor de ICMS pago na aquisição do milho e soja não poderá ser compensado com o imposto destacado na saída, mas o crédito decorrente da operação de aquisição poderá ser escriturado, permanecendo na conta corrente fiscal do contribuinte para fins de aproveitamentos futuros nas hipóteses autorizadas pela legislação.

- verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer conclusivo de fls. 182/186, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de apuração e de recolhimento antecipado do ICMS devido nas saídas de mercadorias (soja e milho) para destinatários de localizados fora do estado de Minas Gerais, no período de 11 de janeiro a 17 de março de 2017, contrariando o disposto na alínea I, inciso IV, art. 85, do RICMS/02.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Compõem o lançamento além do Auto de Infração:

- Anexo I – Intimação para apresentar comprovantes de recolhimentos Termo de Intimação n.º 251/17 (fls. 06/30);
- Anexo II – Esclarecimentos ao Termo de Intimação n.º 251/17 (fls. 31/41);
- Anexo III – Auto de Início de Ação Fiscal n.º 10.000022537.36 (fls. 44/66);
- Anexo IV – Planilha Demonstrativos de Cálculos das Notas Fiscais de milho e soja enviados para fora do Estado de Minas Gerais (fls. 67/89);
- Anexo V – Consulta de Contribuinte n.º 89/09 (fls. 90/92).

De tais anexos verifica-se que o trabalho fiscal foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco.

Como visto na fase de relatório desta decisão na peça de defesa apresentada, a Impugnante sustenta, basicamente, que a antecipação do imposto está criando obrigação tributária sem previsão em lei, violando os princípios da legalidade e da não cumulatividade, uma vez que, se a venda das mercadorias tivesse sido realizada pelo sistema de débito e crédito, a empresa não teria imposto a recolher porque o valor dos créditos superou, no período, o valor dos débitos.

Nesse sentido, defende que a exigência do recolhimento antecipado não é mera alteração de data de recolhimento, mas sim majoração do valor do tributo a recolher.

Para sustentar sua tese, cita diversas legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem seu entendimento e defende a inconstitucionalidade da exigência fiscal.

Em face de tais argumentos é importante destacar a limitação imposta a este órgão julgador administrativo nos termos do art. 182 da Lei n.º 6.763/75 que assim determina:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

Portanto, não se encontra na competência deste Conselho de Contribuintes a apreciação de inconstitucionalidade das normas editadas pelo estado de Minas Gerais.

Também não é possível negar aplicação de ato normativo.

Feitas estas ressalvas em relação a análise da matéria tem-se que há previsão expressa na legislação mineira em relação a exigência feita pelo Fisco no lançamento em apreciação.

Assim, o art. 85, inciso IV, alínea "I" do RICMS/02, prevê que o momento do recolhimento do tributo nas operações interestaduais com milho e soja é o da saída da mercadoria do estabelecimento remetente. Examine-se:

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

.....

IV - no momento da saída da mercadoria, quando se tratar de:

.....

1) saída, em operação interestadual, de milho ou soja, observado o disposto no § 3º.

.....

Este dispositivo está citado na autuação e foi sob sua égide erigido o lançamento, sendo, portanto, o fundamento legal para o presente Auto de Infração.

Verifica-se das planilhas do Anexo IV (fls. 67/89) que a exigência do ICMS deu-se com observância às alíquotas interestaduais nos percentuais de 7% (sete por cento) e de 12% (doze por cento), conforme unidade da Federação de destino da mercadoria.

Registre-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva e a Impugnante não refuta a imputação de que o imposto não foi pago de forma antecipada e nem traz qualquer comprovação de que o recolhimento tenha sido feito na forma da norma tida como infringida.

Como dito e deve ser repetido pela importância, a Impugnante sustenta a inconstitucionalidade dos dispositivos que fundamentam o lançamento. Contudo, por força do já citado art. 182, inciso I da Lei n.º 6.763/75, reforçado pela regra do inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, não compete ao órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

O abatimento de crédito do imposto no valor a ser pago no momento da saída interestadual de milho e soja somente seria possível na hipótese de previsão legal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expressa. Na ausência de tal previsão e com base na legislação em vigor, não é cabível o abatimento de qualquer crédito do imposto.

Destaque-se que a adoção de procedimento não previsto na legislação deve ser formalizada mediante regime especial, para que possa substituir as regras previstas no Regulamento, se for o caso.

Sobre essa discussão, deixou consignado a Fiscalização:

Quanto à argumentação de que houve violação direta ao princípio da não cumulatividade, da regra prescritiva encartada no art. 155, inciso II c/c § 2º, "I" da Constituição Federal, e das limitações do crédito do imposto exclusivamente pelo texto constitucional, em momento algum os créditos foram descaracterizados.

O imposto deve ser recolhido integralmente no momento da saída, o valor de ICMS pago na aquisição do milho e soja não poderá ser compensado com o imposto destacado na saída, mas o crédito decorrente da operação de aquisição poderá ser escriturado, permanecendo na conta corrente fiscal do contribuinte para fins de aproveitamentos futuros nas hipóteses autorizadas pela legislação.

Nesse diapasão, ressalta-se que o art. 85, § 7º do RICMS/02 atribui competência ao Secretário de Estado de Fazenda para alterar o prazo de recolhimento do imposto. Examine-se:

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

.....

§ 7º O Secretário de Estado da Fazenda poderá autorizar o recolhimento do imposto após os prazos estabelecidos neste artigo.

Não possuindo a Impugnante autorização para apurar o imposto das saídas interestaduais de milho e soja por meio de conta gráfica, deve recolhê-lo de forma antecipada, a cada operação, conforme previsto na legislação de regência para o período autuado.

Conveniente destacar que não se está diante da majoração ou criação de exação, mas apenas na modificação do prazo de recolhimento, não havendo, portanto, nenhuma ofensa ao art. 150 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A mera alteração da data de recolhimento não configura criação ou majoração de tributo.

Ademais, a simples alteração na data de vencimento do tributo não se encontra inserida no rol taxativo das disposições do art. 97 do Código Tributário Nacional - CTN, não se sujeitando, portanto, ao princípio da estrita legalidade, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Tendo restado configurada a falta de pagamento do imposto, correta a exigência da Multa de Revalidação, em razão da falta de recolhimento do imposto devido de forma antecipada, estando tal penalidade prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 que assim determina:

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.
-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, tendo o lançamento sido realizado com a observância da legislação tributária.

Acrescente-se que a Impugnante não trouxe aos autos nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal.

Portanto, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora