

Acórdão: 17.547/06/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010115970-71
Rec. de Agravo: 40.030117875-48
Impugnante/Agrav: ELF Comércio e Serviços Ltda.
Proc. S. Passivo: Elcio Fonseca Reis/Outros
PTA/AI: 01.000149213-06
Inscr. Estadual: 062.823595.00-99
Origem: DF/BH-1

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA. Os elementos constantes dos autos são suficientes para análise da matéria, tornando desnecessária a perícia requerida. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SORVETE - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Diante da inconsistência do trabalho fiscal quanto às circunstâncias materiais do fato, no que concerne à classificação do produto fabricado pela Autuada, justifica-se o cancelamento das exigências de ICMS/ST e da MR de 100% (cem por cento) referente às vendas de sorvete em operação interna.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais declaradas inidôneas, reputa-se correto seu estorno nos termos do inciso V do artigo 70 do RICMS/96. Exigências fiscais mantidas.

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA. Constatado que a Autuada promoveu saídas de mercadorias ao abrigo indevido da redução da base de cálculo do ICMS prevista na alínea “c” do item 25 do Anexo IV do RICMS/96, tendo em vista o descumprimento dos requisitos elencados no dispositivo. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Constatado o aproveitamento a maior de crédito de ICMS em virtude de entradas de mercadorias mediante notas fiscais emitidas por empresa estabelecida no Distrito Federal, beneficiada com incentivos fiscais sem a celebração e ratificação de Convênio específico. Exigências fiscais mantidas.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BEBIDA ENERGÉTICA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST na entrada de bebida energética proveniente de outra unidade da Federação sem retenção do imposto, em infringência ao disposto no § 1º do art. 151 e no inciso II do art. 152, ambos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002. Corretas as exigências de ICMS e da MR de 100% (cem por cento).

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades:

1) falta de retenção e recolhimento do ICMS a título de substituição tributária (ICMS/ST), devido pela Autuada na condição de estabelecimento industrial fabricante, referente às vendas de sorvete em operação interna, realizadas no período compreendido entre janeiro de 2000 e junho de 2002;

2) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período compreendido entre janeiro de 2000 e abril de 2004, apurado após recomposição da conta gráfica, em virtude de:

2.1) aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais declaradas inidôneas;

2.2) destaque a menor do ICMS relativo a operações próprias, nas saídas internas, por aplicação de alíquota menor que a devida e por utilização indevida de redução de base de cálculo;

2.3) aproveitamento indevido de crédito de ICMS de valores integrais do imposto destacado em notas fiscais emitidas por empresa estabelecida no Distrito Federal, beneficiada com incentivos fiscais; e

3) falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, sem retenção do imposto.

Exige-se ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e de 100% (cem por cento), previstas no inciso II do *caput* c/c inciso I do § 2º, ambos do art. 56, e Multa Isolada (MI) de 40% (quarenta por cento), prevista no inciso X do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75, conforme detalhamento constante no Auto de Infração.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 778 a 804, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 840 a 853.

Novas participações tiveram a Impugnante e o Fisco nos autos, reiterando seus entendimentos anteriores.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 3.909 a 3.911, que resulta na manifestação da Impugnante de fls. 3.916 a 3.919. O Fisco se manifesta a respeito (fl. 3.921).

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 3.923 a 3.924.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo (fls. 3.926 a 3.930).

A Auditoria Fiscal mantém a decisão anterior, ficando, por conseguinte, retido nos autos o Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3.933 a 3.958, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para cancelar as exigências fiscais do ICMS/ST e da MR de 100% (cem por cento), prevista no inciso II do *caput c/c* inciso I do § 2º, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, em relação à falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente às vendas de sorvete em operação interna.

DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão, salvo algumas pequenas alterações.

DAS PRELIMINARES

Preliminar 1: Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos

A Impugnante sustenta que a decisão agravada deve ser reformada em face da infringência ao princípio da ampla defesa previsto no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, por restar claro o erro de julgamento da Auditoria Fiscal.

Ocorre que a efetivação da perícia é ato discricionário privativo do Auditor Fiscal ou da Câmara de Julgamento do CC/MG, quando entenderem que a perícia é necessária, conforme disposto no art. 115 da CLTA/MG.

O indeferimento em análise, ora agravado, foi decidido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 3.923/3.924, sendo devidamente fundamentado nos incisos I, III e IV do art. 116 da CLTA/MG, pelas razões expostas em citado despacho, tendo tal decisão sido comunicada à Autuada conforme comprova o Aviso de Recebimento (AR) de fls. 3.925, motivo pelo qual a Autuada interpõe o Recurso de Agravo de fls. 3.926/3.930 ora analisado.

Fica afastada, portanto, a alegação de infringência ao princípio da ampla defesa.

Observa-se que informações do Fisco constantes dos autos salientam que a Autuada encerrou suas atividades em 12/04/2004, motivo pelo qual a solução dos Quesitos 1, 2 e 3 é de realização impraticável, pois se referem à mercadoria objeto da autuação que não mais é fabricada pela Autuada.

A Autuada, entretanto, informa que é improcedente a presunção de inexistência do produto comercializado pela Autuada em razão do encerramento das atividades da empresa, uma vez que a mesma mantém em sua posse amostras do produto então comercializado, inclusive em estabelecimento de terceiros para a produção de provas.

Ora, a realização de perícia através de exame do produto fabricado só tem sentido quando tal exame é realizado *in loco*, nas dependências do estabelecimento periciado, e, preferencialmente, quando o Perito tem a oportunidade de verificar pessoalmente a fabricação em si do produto, na própria linha de produção.

Tratando-se de mercadoria não-identificável e uma vez que comprovadamente a Autuada não mais fabrica o produto em questão, temos que a posse de citadas amostras do produto não serve ao propósito de exame pericial, dada a impossibilidade de comprovação de sua origem e autenticidade.

No tocante à formulação dos Quesitos 4 e 5, esta mostra-se desnecessária para esclarecer a questão e meramente protelatória, senão vejamos.

Ocorre que o aproveitamento indevido de crédito do ICMS destacado nas notas fiscais nºs 1933, 1984 e 2002, emitidas pela empresa Líder Fornecimento Ltda., decorre de ato declaratório de inidoneidade publicado no órgão oficial do Estado, não importando para caracterizar a exigência fiscal se as operações constantes das notas fiscais foram ou não efetivamente realizadas, sendo esta a questão aventada no Quesito 4.

Quanto ao Quesito 5, observa-se que o exame relativo ao valor do aproveitamento de crédito do ICMS não é questão que demande, propriamente, a produção de prova pericial.

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento nos incisos I, III e IV do art. 116 da CLTA/MG.

Preliminar 2: Quanto à alegação de nulidade da exigência fiscal

A Autuada clama pela nulidade do lançamento, argumentando que dentre os requisitos de validade dos atos administrativos destaca-se a motivação, e, analisando a descrição contida no relatório fiscal e os dispositivos legais invocados como violados a justificar o lançamento, percebe uma incongruência entre os referidos dispositivos e o suporte fático descrito no relatório.

Reputa-se, no entanto, que o crédito tributário em questão está perfeitamente formalizado, uma vez que se observa o conteúdo constante no relatório do AI de fls. 4/7 e do relatório fiscal de fls. 14/17, nos quais se encontra a descrição clara e precisa do fato que motivou a geração da peça fiscal e das circunstâncias em que foi praticado, correlaciona-se com a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e dos que cominam as respectivas penalidades constantes no mesmo AI, atendendo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dessa forma, aos requisitos elencados nos incisos IV e V do art. 57 c/c art. 58 da CLTA/MG.

Não caracterizada, portanto, a alegada nulidade da autuação, uma vez que, ao contrário do que afirma seu patrono, o conteúdo constante no relatório do AI e do relatório fiscal está perfeitamente correlacionado com os dispositivos legais infringidos e com os que cominam as respectivas penalidades citados no mesmo AI.

DO MÉRITO

Decorrem as exigências fiscais formalizadas da constatação da prática das seguintes irregularidades:

1) falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada na condição de estabelecimento industrial fabricante, referente às vendas de sorvete em operação interna, realizadas no período compreendido entre janeiro de 2000 e junho de 2002;

2) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período compreendido entre janeiro de 2000 e abril de 2004, apurado após recomposição da conta gráfica, em virtude de:

2.1) aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais declaradas inidôneas;

2.2) destaque a menor do ICMS relativo a operações próprias, nas saídas internas, por aplicação de alíquota menor que a devida e por utilização indevida de redução de base de cálculo;

2.3) aproveitamento indevido de crédito de ICMS de valores integrais do imposto destacado em notas fiscais emitidas por empresa estabelecida no Distrito Federal, beneficiada com incentivos fiscais; e

3) falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, sem retenção do imposto.

Compõem o AI o relatório fiscal de fls. 14/17, contendo o demonstrativo do crédito tributário, bem como os seguintes Quadros:

- os Quadros 01, 02, 03 e 04 de fls. 38/127, contendo a relação analítica das notas fiscais e a respectiva demonstração da redução indevida da base de cálculo do ICMS e da falta de retenção do ICMS/ST;

- o Quadro 05 de fls. 530/533, contendo a relação analítica das notas fiscais emitidas pela empresa Compar - Comercial Importadora e Exportadora Ltda. estabelecida no Distrito Federal, beneficiada com incentivos fiscais, e o respectivo estorno do crédito de ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Quadro 06 de fls. 688, contendo a relação analítica das notas fiscais declaradas inidôneas e o respectivo estorno do crédito de ICMS;
- o Quadro 07 de fls. 760, contendo a relação analítica das notas fiscais referentes a entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária sem o recolhimento do imposto, e o respectivo valor de ICMS/ST exigido;
- os Quadros 08, 09, 10, 11 e 12 de fls. 770/774, contendo a recomposição da conta gráfica; e
- o Quadro 13 de fls. 775, contendo o demonstrativo do crédito tributário.

Fazem ainda parte dos autos cópias dos livros e notas fiscais inerentes à exigência fiscal.

1. Quanto à falta de retenção e recolhimento do ICMS a título de substituição tributária

Trata-se da exigência fiscal referente à constatação da falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada na condição de estabelecimento industrial fabricante, referente às vendas de sorvete em operação interna, realizadas no período compreendido entre janeiro de 2000 e junho de 2002, infringência pela qual são exigidos o ICMS/ST e a MR de 100% (cem por cento), prevista no inciso II do *caput c/c* inciso I do § 2º, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975.

As notas fiscais objeto da exigência e os respectivos valores do ICMS/ST e da MR estão demonstrados nos Quadros 01, 02, 03 e 04 de fls. 38/127.

Insta salientar que o regime de recolhimento do ICMS através do instituto da substituição tributária encontra-se previsto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, acrescentado pela emenda constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, bem como no art. 6º da Lei Complementar Federal nº 87, de 16 de setembro de 1996, e também no art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Por seu turno, a responsabilidade, aplicada ao estabelecimento industrial fabricante localizado neste Estado, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas subseqüentes saídas de sorvete está prevista no item 1 do § 2º do art. 299 do Anexo IX do RICMS/96.

Entretanto, observa-se que no presente caso o cerne da questão está em se determinar qual a correta classificação do produto comercializado, para caracterizar a responsabilidade da Autuada em relação ao ICMS/ST exigido.

O Fisco afirma que a Autuada é industrial fabricante de sorvete, produto cuja diferença com aquele comercializado em supermercados, lanchonetes, padarias e outros estabelecimentos afins, seria apenas a forma em que os produtos são comercializados, eis que o produto da Autuada é acondicionado em vasilhame de 13,2 kg (treze quilos e duzentos gramas) sendo posteriormente transferido para as máquinas, enquanto que os demais tipos de sorvete são mantidos em *freezer* e comercializados em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embalagens menores prontas para consumo ou em vasilhames de maior capacidade, para serem posteriormente transferidos para copinhos ou casquinhas.

A Autuada, por seu turno, afirma que produz “massa para sorvete”, produto que pode ser transformado em sorvete tipo italiano após ser submetido a um processo industrial, devendo ser inserido no compartimento da máquina de sorvete italiano em que o produto é resfriado, congelado, sofre a inserção de ar comprimido, e, somente então, é transformado em sorvete, em transformação que altera as características da matéria-prima.

Observa-se que a Consulta de Contribuinte nº 165/1999 esclarece que, à época da autuação, “o produto ‘massa para sorvete’ sujeita-se à tributação normal pelo sistema de débito e crédito, uma vez que, tratando-se de mero insumo para a fabricação do sorvete, não se confunde com o produto acabado em si, este sim submetido ao regime de substituição tributária”.

No intuito de dirimir possíveis dúvidas quanto à correta classificação do produto fabricado pela Autuada, a Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 3.907/3.908, sobre a qual o Fisco se manifesta às fls. 3.909/3.911, afirmando que a prova de que o produto fabricado e comercializado pela Autuada é sorvete é o registro de sua marca “Ice Co” no INPI, enquadrada na classe 33.10 que compreende os produtos “doces e pós para fabricação de doces em geral”, e cuja nota explicativa inclui “geléias, gelatinas, compotas, frutas secas e cristalizadas, confeitos, bombons, balas, gomas de mascar, mel, melados, sorvetes, cacau em pó, chocolate, etc.”.

O Fisco destaca, ainda, que em diligências fiscais no estabelecimento da Autuada, à época da autuação, não detectou nenhum vestígio do produto sorvete, e que em análise das notas fiscais da Autuada não constam os produtos e/ou expressões “preparado para sorvete, massa para sorvetes, sorvete italiano, remessa para máquina de sorvete italiano, etc.”.

É de se observar, por oportuno, que para que recaia sobre a Autuada a responsabilidade por substituição tributária advinda da prática de operação com determinada mercadoria, é mister que esteja inequivocamente comprovada nos autos a perfeita correlação entre a mercadoria objeto da exigência fiscal e aquela prevista na legislação.

Nesse ofício, a correspondência entre a mercadoria prevista na norma tributária e aquela que foi efetivamente objeto da operação deve ser objetiva e evidente, a despeito do nome de fantasia ou da classificação dada por terceiros à mesma mercadoria.

Assim, diante da impossibilidade do cumprimento da Diligência da Auditoria Fiscal de fls. 3.907/3.908 e da realização da perícia solicitada pela Autuada, observa-se que não está inequivocamente comprovado nos autos que a mercadoria objeto da exigência de ICMS/ST, produzida e comercializada pela Autuada, possa ser

classificada como sorvete, da mesma forma que a Autuada tampouco logrou comprovar que tal mercadoria possa ser considerada como massa para sorvete.

Destaca-se que a classificação dada pelo INPI à “mistura láctea UHT aromatizada” tampouco se presta para tal finalidade, pois além de ser demasiadamente genérica, não define qual a classificação na NBM/SH de citado produto.

Destarte, diante de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, resulta mais prudente a aplicação do inciso II do art. 112 do CTN em relação ao item em comento, para cancelar as exigências fiscais do ICMS/ST e da MR de 100% (cem por cento), prevista no inciso II do *caput* c/c inciso I do § 2º, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, em relação à falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente às vendas de sorvete em operação interna.

2. Quanto ao aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais declaradas inidôneas

Trata-se da exigência fiscal referente à constatação do aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no mês de novembro de 2001, consignado em notas fiscais emitidas pela empresa Líder Fornecimento Ltda., declaradas inidôneas conforme ato declaratório de inidoneidade nº 13.186.110.003854, de fls. 712, infringência pela qual são exigidos o ICMS, a MR de 50% (cinquenta por cento) e a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975.

A relação dos documentos fiscais inidôneos e o respectivo ICMS encontra-se no Quadro 06 de fls. 688.

Ressalte-se que os atos declaratórios de inidoneidade decorrem da realização de diligência especialmente efetuada para a investigação da real situação do contribuinte e das operações por ele praticadas.

Detectada a ocorrência de quaisquer das situações irregulares arroladas no art. 3º da Resolução nº 1.926, de 15 de dezembro de 1989, é providenciado o respectivo ato declaratório, nos termos do art. 1º da aludida norma legal.

Segundo ensina Aliomar Baleeiro:

“o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc)”.

Desse modo, verifica-se que não é o ato em si que impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde suas emissões, característica que lhes retira toda a eficácia e validade legal, sendo que a publicação no órgão oficial do Estado de referidos atos declaratórios visa, tão-somente, tornar pública e oficial uma situação preexistente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constam dos autos cópia do ato declaratório de inidoneidade nº 13.186.110.003854 de fls. 716 e a cópia de fls. 712 de tela do Sistema de Informatização e Controle da Arrecadação e Fiscalização (SICAF) relativa ao mesmo ato, publicado no órgão oficial do Estado em 09/05/2002, tendo como fato motivador o encerramento irregular de atividades, inexistência de fato do estabelecimento, suspensão ou baixa *ex-officio* de inscrição e inexistência do estabelecimento no endereço comunicado à Administração Fazendária (AF) de Contagem.

Registra-se que referido ato, juntamente com as respectivas cópias de fls. 713/715 das notas fiscais, encontra-se acostado aos autos, tendo sido devidamente publicado em data anterior ao início da ação fiscal consubstanciada na lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) nº 116471 em 22/06/2005 (fls. 2), pelo que se depreende que a Autuada dispôs de tempo suficiente para regularizar a situação, que, no entanto, não ocorreu.

Nesse sentido, o fato de que a publicação do ato declaratório deu-se em data posterior à realização do negócio mercantil não exime a Autuada da sujeição às sanções legais previstas na legislação tributária, tendo-lhe, no entanto, sido facultado promover o recolhimento do ICMS indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido de multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo, desde que assim houvesse procedido antes do início de ação fiscal, conforme estipulado pelo art. 4º da citada Resolução nº 1.926, de 1989.

Vale ainda salientar que a teor do estatuído no inciso V do art. 70 do RICMS/96, a única hipótese em que se poderia admitir o crédito de ICMS destacado em documento fiscal declarado inidôneo seria mediante prova inequívoca de que o imposto devido pelo emitente fora integralmente pago, prova essa que não produzida pela Autuada.

Acrescenta-se que ao contrário do entendimento da Autuada, o direito ao crédito não é incondicional, mas está subordinado à idoneidade da documentação, conforme preceitua o art. 23 da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, reproduzido no art. 30 da Lei nº 6.763, de 1975, que determina que:

"Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, **está condicionado à idoneidade da documentação** e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação." (grifo nosso)

Assim, conforme estabelecido na norma acima transcrita, não basta para o aproveitamento regular de crédito do imposto o pagamento das mercadorias referentes às notas fiscais declaradas inidôneas e a escrituração das notas fiscais nos livros fiscais, conforme expôs a Autuada, mas, de igual modo, o direito ao crédito está condicionado, principalmente, à idoneidade da documentação.

Insta ressaltar que, conforme lembrado pelo Fisco, não há nos autos prova cabal do pagamento referente às notas fiscais declaradas inidôneas em comento, pois as cópias das 3 (três) duplicatas apresentadas como prova do recebimento da mercadoria constituem prova rudimentar, uma vez que não foram apresentadas cópias de cheques, boletos bancários ou outro documento mais confiável para comprovar o pagamento, além do fato de que citadas notas fiscais não contém, em seu rodapé, o recebimento das mercadorias pela Autuada.

Dessa forma, reputa-se correta a exigência fiscal advinda do aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em documentos fiscais declarados inidôneos, em desacordo com a norma do art. 30 da Lei nº 6.763, de 1975.

3. Quanto ao destaque a menor do ICMS por aplicação de alíquota menor que a devida e por utilização indevida de redução de base de cálculo

Trata-se da exigência fiscal referente à constatação do destaque a menor do ICMS relativo a operações próprias, nas saídas internas, por aplicação de alíquota menor que a devida e por utilização indevida de redução de base de cálculo, no período compreendido entre janeiro de 2000 e junho de 2002, infringência pela qual são exigidos o ICMS e a MR de 50% (cinquenta por cento).

A relação analítica das notas fiscais e a respectiva demonstração da redução indevida da base de cálculo do ICMS encontram-se nos Quadros 01, 02, 03 e 04 de fls. 38/127.

Segundo o Fisco, a Autuada aplica a redução da base de cálculo de 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento), apondo no corpo da nota fiscal a expressão “Anexo IV, item 23 alínea b-10 referente ao Artigo 44 do RICMS/96”, aplicando, entretanto, a redução prevista em outros itens do mesmo Anexo IV do RICMS/96.

Para o Fisco, no entanto, os dispositivos legais previstos no Anexo IV do RICMS/96 não se aplicam a sorvete, produto que entende relacionado nas notas fiscais emitidas.

Já segundo a Autuada, seu produto encontra-se registrado e aprovado perante o Ministério da Agricultura e do Abastecimento desde 16/03/1998, sob a denominação de “mistura láctea UHT aromatizada”, classificado na NBM/SH sob o código 0404.090.00, em que 80% (oitenta por cento) do composto é constituído pelo leite (*in natura*, em pó, creme), produto que a Autuada alega estar sujeito à redução da base de cálculo do ICMS prevista na alínea “c” do item 25 do Anexo IV do RICMS/96.

Inicialmente, insta destacarmos que não existe a classificação “0404.090.00” na NBM/SH, uma vez que esta possui 10 (dez) dígitos.

Se, no entanto, a Autuada está se referindo à classificação 0404.90.00 da NCM, esta é relativa a “outros produtos constituídos do leite, mesmo adocicados, etc.”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa estabelecer, neste ínterim, que a redução da base de cálculo, ao reduzir o crédito tributário, é benefício que é considerado como “isenção parcial”, devendo, conseqüentemente, ser interpretada literalmente a legislação tributária que dispõe sobre a matéria, a teor do inciso II do art. 111 do CTN.

Milita nesse sentido decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 174.478-2, ao considerar que a redução da base de cálculo do ICMS equivale a uma isenção, conforme explana o Ministro Relator Cezar Peluso:

“NA VERDADE, CUIDA-SE AQUI DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE CÁLCULO, CORRESPONDE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, PORQUE IMPEDE A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA SUA TOTALIDADE. QUER DIZER, SUBSTANCIALMENTE O CASO É DE ISENÇÃO.”

Assim, insta observar que a subalínea “b-10” do item 23 do Anexo IV do RICMS/96, citada nas notas fiscais, trata da aplicação da redução da base de cálculo do ICMS à saída de leite pasteurizado tipo “C”, ao passo que a alínea “c” do item 25 do Anexo IV do RICMS/96, citada na Impugnação, trata da aplicação de mencionado benefício à saída de “produtos derivados de leite, produzidos no Estado, relacionados no Capítulo 4 da NBM/SH, promovida pela indústria de laticínios, ou por estabelecimento distribuidor do mesmo titular”.

Mesmo se admitíssemos erro na transcrição do dispositivo legal nas notas fiscais ao considerarmos como válida a alegação da aplicação correta referente a derivados de leite, a Autuada não fez uma citação sequer, nas notas fiscais, da classificação na NBM/SH do produto por ela comercializado.

No mesmo sentido, verifica-se que não há prova nos autos da correta classificação na NBM/SH da mercadoria produzida e comercializada pela Autuada, mesmo porque a classificação dada pelo INPI, além de não estabelecer a classificação do produto na NBM/SH, é por demais genérica e abrangente para prestar-se a este fim.

Ademais, observa-se que a alínea “c” do item 25 do Anexo IV do RICMS/96 determina, na aplicação da redução da base de cálculo do ICMS à saída de produtos derivados de leite, o requisito de ser promovida pela indústria de laticínios, sendo que, no entanto, o histórico do C.A.E. da Autuada (42.1.1.10-3 e 26.9.1.00-1) ao longo do período autuado demonstra que a mesma não pode ser avaliada como tal.

Considerando tratar-se a redução da base de cálculo, efetivamente, de “isenção parcial”, mostra-se imprescindível o cumprimento de seus requisitos específicos, quais sejam, a correta e inquestionável classificação da mercadoria e o exercício de determinada atividade econômica pelo Contribuinte, não cabendo, deste modo, interpretação extensiva para incluir outras mercadorias ou outras categorias de Contribuintes além daquelas relacionadas no dispositivo legal.

Revela-se, pelo relatado, que a Autuada promoveu a saída de mercadorias ao abrigo indevido da redução da base de cálculo do ICMS prevista na alínea “c” do item 25 do Anexo IV do RICMS/96, por falta de classificação da mercadoria e pelo fato de a Autuada não ser uma indústria de laticínios.

Desse modo, reputa-se correta a exigência fiscal do ICMS e da MR de 50% (cinquenta por cento) advinda do destaque a menor do ICMS relativo a operações próprias, nas saídas internas, por aplicação de alíquota menor que a devida e por utilização indevida de redução de base de cálculo.

4. Quanto ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadoria beneficiada no Distrito Federal com incentivo fiscal

Trata-se da exigência fiscal referente à constatação do aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadoria beneficiada no Distrito Federal com incentivo fiscal sem a celebração e ratificação de Convênio específico, no período compreendido entre outubro de 2002 e janeiro de 2004, infringência pela qual são exigidos o ICMS e a MR de 50% (cinquenta por cento).

A relação analítica das notas fiscais emitidas pela empresa Compar - Comercial Importadora e Exportadora Ltda. e a respectiva demonstração do estorno do crédito de ICMS encontram-se no Quadro 05 de fls. 530/533.

Trata-se da aquisição em operações interestaduais de bebidas alcoólicas e energéticas, cujo remetente acima identificado está beneficiado com incentivos fiscais concedidos através do Termo de Acordo nº 068/99 de fls. 534/543 em desacordo com a legislação de regência do imposto.

Ao tratar da concessão de incentivos e benefícios fiscais, a alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal estabelece que:

“XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

g - regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais são concedidos ou revogados”;

Citada norma constitucional almeja a garantia da harmonia entre os entes Federados ao evitar a chamada “guerra fiscal”, sendo esta a justificativa do STF ao se pronunciar pela necessidade de Convênio para a concessão de benefícios fiscais, senão vejamos:

"CONVÊNIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM LEMA DE ICMS: A CELEBRAÇÃO DOS CONVÊNIOS INTERESTADUAIS CONSTITUI PRESSUPOSTO ESSENCIAL À VÁLIDA CONCESSÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS E

O DISTRITO FEDERAL, DE ISENÇÕES, INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS EM LEMA DE ICMS. ESSES CONVÊNIOS - ENQUANTO INSTRUMENTOS DE EXTERIORIZAÇÃO FORMAL DO PRÉVIO CONSENSO INSTITUCIONAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS INVESTIDAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EM MATÉRIA DE ICMS - DESTINAM-SE A COMPOR OS CONFLITOS DE INTERESSES QUE NECESSARIAMENTE RESULTARIAM UMA VEZ AUSENTE ESSA DELIBERAÇÃO INTERGOVERNAMENTAL, DA CONCESSÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS OU DISTRITO FEDERAL, DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS PERTINENTES AO IMPOSTO EM QUESTÃO". (STF, TRIBUNAL PLENO, ADIMC 1247/PA, REL. MIN. CELSO DE MELLO, DECISÃO: 17/08/1995, EM. DE JURISP., V.1.799-01, P.20; DJ1, DE 08/09/1995, P. 28354).

Regulamentando a matéria, por seu turno, a Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição Federal, dispõe que:

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

Parágrafo único - O disposto neste art. também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

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

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data".

Observa-se, ainda, que a ineficácia da apropriação de crédito do imposto oriundo de benefício unilateral concedido pelo Estado remetente fica patente no inciso I do art. 8º da mesma Lei Complementar Federal nº 24, de 1975, *verbis*:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, constata-se que a concessão unilateral, por parte de outras unidades da Federação, de crédito presumido em operação interestadual de mercadorias em desacordo com a Lei Complementar Federal nº 24, de 1975, é passível de nulidade e acarreta a ineficácia do crédito fiscal apropriado indevidamente pelo estabelecimento destinatário, conforme também previsto no § 1º do art. 62 do RICMS/96 e do RICMS/2002, como segue:

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

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

Assim, só é admissível o creditamento correspondente ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação (art. 68 do RICMS/96 e do RICMS/2002).

Com esse mesmo direcionamento advoga a retro citada decisão do STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 174.478-2, ao considerar que a redução da base de cálculo do ICMS equivale a uma isenção, determinando o estorno, na mesma proporção, dos créditos do imposto aproveitados na entrada, sob o entendimento de não haver ocorrido ofensa ao princípio da não-cumulatividade estampado no §2º do inciso I do art. 155 da Constituição Federal.

Nesse propósito, atendendo ao comando do § 2º do art. 62 do RICMS/96, adveio a Resolução nº 3.166, de 2001, cujo art. 1º assim estabelece:

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

Sendo assim, a concessão unilateral de crédito presumido desobriga o Estado destinatário da mercadoria de suportar como crédito de ICMS a parcela correspondente ao benefício inadequadamente previsto na legislação do Estado de origem. Isso sem prejuízo da Resolução nº 3.166, de 2001, cuja publicação se fez

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessária, conforme justificativa apresentada em seus fatos motivadores, para esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a fiscalização quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo ao serem emanados.

E especificamente em relação ao caso dos autos, a Resolução nº 3.166, de 2001 prevê da seguinte forma:

"ANEXO ÚNICO

5 - DISTRITO FEDERAL			
ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO/PERÍODO
(...)	(...)	(...)	(...)
5.4	Atacadista ou distribuidor de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária	crédito presumido de 9,5% (Dec. 20.322/99 e Portaria 293/99)	2,5% s/ BC NF emitida a partir de 23/06/99

Dessa forma, evidencia-se que referida Resolução tem caráter informativo no que se refere à vedação em questão e procedimental no tocante às medidas a serem tomadas pelo Fisco mineiro.

No mesmo sentido, vale transcrever entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) relacionado com a matéria, Processo 000298643-8/01, em decisão de Agravo Regimental oposto à suspensão de execução de Liminar deferida:

"É DE SE VER QUE, NA VERDADE, A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO 3166, DE 11/07/2001, ALTERADA PELA RESOLUÇÃO 3209, DE 04/12/2001, NÃO TEM O CONDÃO DE INOVAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO, PELO CONTRÁRIO, APENAS PRESERVA AS NORMAS TRIBUTÁRIAS, SEJAM ELAS CONSTITUCIONAIS OU INFRACONSTITUCIONAIS.

NA REALIDADE, NÃO SERIA MESMO DE SE CONCEBER QUE A ECONOMIA MINEIRA SE VISSSE AFETADA PELA UNILATERAL CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS POR OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, O QUE TORNARIA LETRA MORTA OS PRECEITOS TRIBUTÁRIOS CONTIDOS NO ART. 150, § 6º E ART. 155, § 2º, XII, 'G' DA CARTA MAGNA, VIOLANDO TAMBÉM AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEI COMPLEMENTAR 24/75, QUE EXIGEM A CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL PARA QUE SE PROCEDA A DETERMINADAS GRACIOSIDADES FISCAIS.

NESSE COMPASSO, OS ATOS NORMATIVOS SUPRAMENCIONADOS NADA MAIS FIZERAM DO QUE ORIENTAR OS AGENTES FAZENDÁRIOS PARA QUE SE ACAUTELASSEM DIANTE DA POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS ILEGÍTIMOS, EVITANDO, ASSIM, QUE HOUVESSE APROVEITAMENTO DE VALORES QUE NÃO FORAM EFETIVAMENTE RECOLHIDOS AO FISCO.

EMBORA ANÁLISE MAIS APROFUNDADA DA QUESTÃO HÁ DE ENCONTRAR MELHOR LUGAR EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO DA SENTENÇA, TENHO QUE SE MOSTRAM FRÁGEIS OS FUNDAMENTOS QUE ALICERÇARAM A CONCESSÃO DA ORDEM, O QUE, ALIADOS AOS RISCOS DE GRAVE LESÃO À ECONOMIA PÚBLICA, SE PÕE A RECOMENDAR A MANUTENÇÃO DO DECISUM AGRAVADO."

Ainda contrariamente ao alegado pela Autuada, não se vislumbra inobservância do princípio constitucional da não-cumulatividade, mas, sim, enriquecimento sem causa do contribuinte destinatário, ao apropriar-se de imposto não pago, a título de crédito, em prejuízo da Fazenda Pública estadual.

Pode-se sintetizar, portanto, a teor do disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como do art. 1º e do inciso I do art. 8º da Lei Complementar Federal nº 24, de 1975, e com fulcro no art. 225 da Lei nº 6.763/75, e no art. 62 do RICMS/96 e do RICMS/02, que a concessão de crédito presumido e de outros benefícios fiscais há de ser acordada mediante Convênio celebrado e ratificado entre os Estados e o Distrito Federal, ficando a concessão de crédito presumido em desacordo com citados dispositivos legais passível de nulidade e considerado ineficaz o crédito fiscal apropriado indevidamente pelo estabelecimento destinatário.

Mesmo que não se inclua na competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade, torna-se imperioso afirmar, diante das alegações da Autuada, que não se vislumbra qualquer ofensa à Constituição Federal no tocante à vedação do excesso de crédito na circunstância apontada.

Assim, afigura-se correta a exigência fiscal do ICMS e da MR de 50% (cinquenta por cento) advinda do aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadoria beneficiada no Distrito Federal com incentivo fiscal concedido através do Termo de Acordo nº 068/99 de fls. 534/543, sem a celebração e ratificação de Convênio específico.

5. Quanto à falta de recolhimento do ICMS/ST, nas entradas de mercadorias proveniente de outra unidade da Federação sem retenção do imposto

Trata-se da exigência fiscal referente à constatação da falta de recolhimento do ICMS/ST, nas entradas de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sem retenção do imposto, no mês de fevereiro de 2004, infringência pela qual são exigidos o ICMS e a MR de 100% (cem por cento), prevista no inciso II do *caput c/c* inciso I do § 2º, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

A relação analítica das notas fiscais referentes à entrada de mercadorias sujeita à substituição tributária sem o recolhimento do imposto e o respectivo valor de ICMS/ST exigido encontram-se no Quadro 07 de fls. 760.

A autuação refere-se à entrada de bebida energética sem a retenção e o recolhimento do imposto para este Estado, em infringência ao disposto no § 1º do art. 151 e no inciso II do art. 152, ambos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Ressalta-se que a Autuada não se manifesta sobre este item, afigurando-se corretas as exigências do ICMS e da MR de 100% (cem por cento), prevista no inciso II do *caput c/c* inciso I do § 2º, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em relação a este item da autuação.

Quanto ao alegado caráter confiscatório e inconstitucional das multas aplicadas, observa-se que tanto a MR quanto a MI exigidas estão de acordo com a situação fiscal apurada pelo Fisco e encontram previsão na Lei nº 6.763/75.

Além disso, verifica-se que não se inclui na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo, a teor do inciso I do art. 88 da CLTA/MG.

Os demais argumentos apresentados pela Autuada não são suficientes para descaracterizar as infrações apontadas.

Constata-se, portanto, que a Autuada não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração, de maneira a contraditar o levantamento e a demonstrar pontos porventura conflitantes.

Verifica-se, outrossim, que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, da MR de 50% (cinquenta por cento) e de 100% (cem por cento), previstas no inciso II do *caput c/c* inciso I do § 2º, ambos do art. 56, e da MI de 40% (quarenta por cento), prevista no inciso X do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para cancelar as exigências fiscais de ICMS/ST e da MR de 100% (cem por cento), prevista no inciso II do *caput c/c* inciso I do § 2º, ambos do artigo 56 da Lei nº 6.763/75, em relação à falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente às vendas de sorvete em operação interna. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fausto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Edimundo Fernandes Pereira e Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 30/05/06.

**Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente/Revisora**

**Paulo Roberto Elias Mansur
Relator**

PREMEJ

CC/MIG