

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.767/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162917-84
Impugnação: 40.010126583-59
Impugnante: Athos Farma Sudeste S.A.
IE: 062778912.01-90
Proc. S. Passivo: Adriana Regina Leão de Souza Souto/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-4

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS, PERFUMARIAS E ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL E TOUCADOR - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatado recolhimento a menor do ICMS/ST em decorrência da apropriação irregular de créditos do imposto na aquisição interestadual de mercadorias, relativamente à parcela correspondente a benefícios fiscais concedidos pelos Estados de origem sem a prévia celebração de convênio específico para tal finalidade, contrariando assim o disposto no art. 150, § 6º c/c o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, motivo pelo qual a legislação tributária veda a sua apropriação. Legítimo o estorno dos créditos, com base na regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único c/c art. 8º, inciso I, todos da Lei Complementar nº. 24/75, bem como no § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 62, 70, inciso X, e 71, inciso VI, todos da Parte Geral do RICMS/02, e 1º da Resolução nº 3.166/01. Infração caracterizada. Exigências do ICMS/ST e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Cancelada a Multa Isolada, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Segundo consta do Auto de Infração sob análise, a Autuada recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2007, em decorrência da apropriação irregular de créditos do imposto que, apesar de destacados em notas fiscais de transferência emitidas por estabelecimentos de mesma titularidade situados nos Estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e no Distrito Federal, não foram recolhidos integralmente na origem, em função de benefícios fiscais concedidos em desacordo com a legislação específica, posto que sem a prévia e necessária celebração de convênio interestadual, acarretando assim as exigências do ICMS/ST e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 412/437, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 462/471.

Tratando-se de processo submetido ao rito ordinário, a Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 476/486, opina, em preliminar, pelo não acolhimento da arguição de nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Inicialmente, cumpre frisar que a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade, tal como prevista no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido regularmente cobrados nas operações anteriores, ainda que por outro Estado.

Esta obrigação de suportar créditos relativos ao imposto pago a outro Estado – aquele em que se tenha originado a operação anterior – decorre, obviamente, da índole nacional de que se reveste o ICMS, na medida em que nenhum Estado é auto-suficiente no sentido de produzir tudo aquilo que consome, e vice-versa. Assim, o imposto incidente na operação anterior, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal, presume-se regularmente cobrado pelo Estado de origem, ensejando crédito contra o Estado de destino.

Neste contexto, e em contrapartida, é vedado aos Estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal de qualquer natureza que importe na redução do montante do imposto devido, máxime quando se tratar de operação interestadual cujo destinatário seja contribuinte do imposto, isto é, quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário, evitando assim a transferência para o Estado de destino do ônus financeiro do benefício. Somente poderão fazê-lo, portanto, com a aquiescência dos demais, nos termos de convênio previamente celebrado para tal finalidade.

Vale dizer, a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, aí incluídos os créditos presumidos, a teor do disposto no art. 1º, parágrafo único, III, da Lei Complementar nº. 24/75, sob pena de, em não o fazendo, dentre outras consequências, tornar-se ineficaz o crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria, conforme disposição expressa do art. 8º, I, da mesma lei complementar.

Pois bem. Esta é exatamente a situação que se verifica no caso presente, porquanto os Estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e o Distrito Federal concederam créditos presumidos aos estabelecimentos atacadistas ou distribuidores de medicamentos/produtos farmacêuticos, perfumarias e artigos de higiene pessoal e toucador estabelecidos em seus territórios, por meio de atos administrativos normativos próprios, porém sem a prévia celebração de convênio.

Daí a legitimidade ativa do Estado de Minas Gerais para exigir da Autuada o ICMS e acréscimos legais, inclusive multas, em decorrência da apropriação integral dos

valores destacados nas notas fiscais relativas às transferências das mencionadas mercadorias oriundas daquelas Unidades Federativas, porém sem o efetivo recolhimento na origem, em face dos benefícios concedidos irregularmente.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se ao exame da matéria objeto da discussão nos presentes autos.

Da Preliminar de nulidade do Auto de Infração

Argui a Impugnante, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação da falta de liquidez e certeza do crédito tributário exigido, uma vez que a Fiscalização não teria determinado e comprovado por meios seguros e irrefutáveis os percentuais do imposto destacado e supostamente não recolhido na origem, com a especificação dos respectivos montantes, de modo que, em face dos princípios da verdade material e da legalidade, não poderia ter glosado os créditos com base em mera presunção e suposições.

Não lhe assiste razão, no entanto.

Com efeito, basta uma rápida análise do teor do relatório do Auto de Infração (fls. 3/4), bem como do Relatório Fiscal que o integra (fls. 6/10), para se concluir que ali se encontram, de forma clara e precisa, a descrição pormenorizada e completa das irregularidades imputadas, a demonstração dos cálculos por tipo de mercadoria e respectivos valores e percentuais estornados, o mesmo acontecendo em relação aos dispositivos legais infringidos e penalidades correspondentes.

Ressalte-se, ainda, que a origem e valores das exigências fiscais encontram-se detalhadamente demonstradas nos diversos documentos, quadros, planilhas e relatórios anexos ao Auto de Infração, todos entregues juntamente com o mesmo à ora Impugnante, conforme o comprovante de recebimento de fls. 4.

Induvidoso, portanto, que o presente lançamento se reveste de todos os requisitos formais e materiais exigidos no art. 89 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, atendendo plenamente ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

E mesmo que se verificasse alguma falha no presente lançamento, cumpre lembrar que o próprio RPTA/MG estabelece, em seu art. 92, que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal não acarretam sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Ademais, como se depreende do próprio teor de suas razões de defesa, a Autuada demonstrou ter compreendido claramente as infrações que lhe são imputadas, tendo abordado os diversos aspectos relacionados com a acusação fiscal, não se vislumbrando assim nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Destarte, inexistente qualquer vício formal ou material capaz de macular o presente lançamento, e diante da ausência de qualquer prejuízo à defesa, não há de se falar em nulidade do Auto de Infração, pelo que deve ser rejeitada a preliminar arguida.

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já relatado, trata-se da constatação de apuração e recolhimento a menor do ICMS/ST, em decorrência da dedução de valores destacados e não pagos integralmente na origem, pela operação própria dos fornecedores, no caso, outros estabelecimentos de mesma titularidade da Autuada, situados nos Estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e no Distrito Federal, em razão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelas referidas Unidades da Federação, acarretando assim as exigências do imposto e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei n.º 6.763/75.

Registre-se que a Autuada é portadora do Regime Especial/PTA 16.99294.32 (cópia juntada às fls. 394/399) atribuindo-lhe a responsabilidade, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com medicamentos, cosméticos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de toucador, cujo art. 2º contém a seguinte redação, vigente à época dos fatos:

Art. 2º- O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença do imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no artigo 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e o destacado na nota fiscal de aquisição da mercadoria, nos termos em que dispuser a legislação tributária.

Referido regime especial concede ainda redução da base de cálculo nas operações com medicamentos e prazos diferenciados para o recolhimento do imposto, bem como consolida as regras de dois outros regimes especiais concedidos anteriormente.

Pois bem. Consoante a responsabilidade assumida pelo mencionado regime especial, a Autuada promoveu a retenção e recolhimento do ICMS/ST, todavia o fez em valores menores que os devidos, já que, ao calcular o *quantum debeatur*, deduziu integralmente os valores destacados nas notas fiscais relativas às transferências das mencionadas mercadorias oriundas daquelas Unidades Federativas, porém sem o efetivo recolhimento na origem, em face dos benefícios concedidos irregularmente, como também já relatado acima.

No caso concreto, os referidos benefícios encontram-se inclusive listados nos itens 1.22 (Estado do Espírito Santo), 5.5 e 5.11 (Distrito Federal) e 7.3 e 7.4 (Estado do Rio de Janeiro), todos do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01, onde também constam os percentuais de créditos admitidos.

Alega a Impugnante que o Auto de Infração não pode prosperar, uma vez que as operações que lhe deram origem não se sujeitam à incidência do ICMS, porquanto se tratam de aquisições em transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Buscando respaldar suas alegações, cita doutrina e jurisprudência neste mesmo sentido.

No entanto, à luz de previsão legal expressa em sentido contrário, não lhe assiste razão. É o que se depreende do disposto no art. 12, inc. I da Lei Complementar n.º 87/96, c/c o art. 6.º, inc. VI da Lei n.º 6.763/75, dispositivos por força dos quais constitui fato gerador do ICMS a saída de mercadoria, a qualquer título, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Afirma também a Impugnante que, à luz do “princípio” constitucional da não cumulatividade, não há como justificar o estorno dos créditos em operações com medicamentos sujeitas à aplicação do regime de Substituição Tributária, tendo em vista que referida glosa não encontra amparo em nenhum dispositivo constitucional, legal ou normativo relativo ao ICMS.

A tese, entretanto, não se sustenta, pois, conforme bem observado pela Fiscalização, os créditos estornados são aqueles que, embora destacados nos documentos fiscais, não foram recolhidos integralmente em razão de benefício fiscal concedido de forma unilateral, e portanto irregular, por outras Unidades da Federação. Ou seja, foi estornado apenas o excesso dos créditos, admitindo-se a apropriação dos valores correspondentes aos percentuais previstos no Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

Ressalte-se que a vedação da apropriação integral do imposto não decorre da mencionada resolução (que apenas indica os valores admitidos como crédito), mas sobretudo da própria Constituição da República.

Como já mencionado, a prévia celebração de convênio constitui pressuposto essencial à concessão válida de créditos presumidos (isenções ou quaisquer outros benefícios fiscais do ICMS), a teor do disposto no parágrafo único, III, do art. 1º da Lei Complementar nº. 24/75, *verbis*:

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 artigo também se aplica:

(...)

III - à concessão de créditos presumidos;

O art. 8º da mesma lei complementar não deixa dúvida de que a inobservância dos seus dispositivos, isto é, a concessão de benefícios sem a celebração prévia de convênio, acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria. Confira-se:

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.

Observe-se que, nos termos do dispositivo retrotranscrito, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato, e a ineficácia do crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à primeira, por se tratar da anulação de um ato normativo do Estado concedente, naturalmente que o Estado destinatário interessado somente poderá pleiteá-la em juízo, porquanto não detém poderes de auto executoriedade para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Judiciário, porquanto detém competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória), cujo fundamento de validade, no caso, advém do próprio art. 8º da Lei Complementar 24/75, que, não obstante ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, continua a regular o exercício da competência exonerativa dos Estados em matéria de ICMS, até porque foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (§ 8º do art. 34 do ADCT).

Assim é que, com fundamento no art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, o Estado de Minas Gerais tratou da ineficácia dos créditos de ICMS relativos a benefícios fiscais irregularmente concedidos, por meio da Lei nº 6.763/75, bem como do Regulamento do ICMS, nos seguintes termos:

Lei 6763/75:

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

§ 5º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

RICMS/02:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

(...)

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

VI - tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do art. 62 deste Regulamento.

Obs.: o § 1º do art. 62 do RICMS/02 possui redação idêntica ao do § 5º acima transcrito, contendo o seu § 2º o seguinte teor:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

Como se vê, tanto a Lei nº 6.763/75 quanto o Regulamento do ICMS/02, em perfeita sintonia com o texto constitucional e da Lei Complementar nº 24/75, vedam o crédito do ICMS relativo à parcela correspondente ao benefício fiscal concedido sem autorização em convênio, ao considerarem como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem.

A Resolução nº. 3.166/01, portanto, tem como objetivo tão somente esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a Fiscalização quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal em desacordo com a legislação de regência do imposto, ensejando assim o estorno do crédito eventualmente aproveitado, na proporção do benefício concedido.

Logo, a mencionada resolução não contraria a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade, tal como faz supor em suas alegações a Impugnante. Pelo contrário, está em consonância com a mesma, buscando seu fundamento de validade no Regulamento do ICMS, que por sua vez tem como fundamento os atos normativos superiores, a saber, a Lei nº 6.763/75, a Lei Complementar nº 24/75, e a própria Constituição Federal.

Como assentado anteriormente, por força da regra da não cumulatividade, o imposto incidente na operação anterior, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal, presume-se regularmente cobrado pelo Estado de origem, ensejando crédito contra o Estado de destino. E é isto o que a legislação mineira prevê, a teor do disposto no art. 68 do RICMS/02, segundo o qual o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação anterior.

A elaboração da Resolução nº 3.166/01, pois, atende a determinação expressa do Regulamento do ICMS mineiro (art. 62, § 2º), porém, ressalta-se que seu verdadeiro fundamento de validade é a própria lei complementar acima mencionada, de onde deve ser extraída sua legitimidade como instrumento de controle administrativo adotado pelo Estado de Minas Gerais em defesa de seus interesses arrecadatários, evitando assim suportar, via créditos de ICMS ilegítimos (ainda que destacados em documentação fiscal), os efeitos econômicos decorrentes de benefícios inconstitucionalmente concedidos por outros Estados a contribuintes seus.

Ao contrário do que afirma a Autuada, portanto, há base legal e constitucional para o estorno procedido pela Fiscalização, pelo que aqui também não lhe assiste razão.

Não obstante, no que diz respeito à multa isolada exigida, tem-se que a mesma não se aplica à espécie, havendo, inclusive, vários precedentes do CC/MG neste sentido, a exemplo dos Acórdãos 18.395/09/2ª, 19.336/09/3ª e 3.490/09/CE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É que, conquanto o ICMS devido a título de substituição tributária seja calculado mediante dedução dos valores pagos na operação própria do remetente, e não obstante tal dedução decorra da regra da não cumulatividade do imposto, como forma de preservar a neutralidade do mesmo no regime de substituição tributária progressiva, há de se observar que tal regime traduz-se em uma forma peculiar de exigência do imposto, na qual a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto relativamente a fatos geradores presumidos, cujas operações serão realizadas futuramente por terceiros (contribuintes substituídos), inseridos na cadeia de circulação e consumo das mercadorias. Vale dizer, o contribuinte do ICMS/ST responde por obrigação própria, porém por fato gerador alheio.

Aqui, portanto, não há de se falar em apropriação de créditos do ICMS, assim entendida a escrituração das notas fiscais nos livros fiscais próprios, com o lançamento dos respectivos valores regularmente destacados no documento fiscal, em coluna específica, sendo tal procedimento, aliás, expressamente vedado pelos mencionados contribuintes substituídos.

Com efeito, como já consolidado nos precedentes citados, no caso da substituição tributária, o que se impõem ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim, uma forma especial de cálculo, levando-se em consideração o valor desta.

Assim, não obstante a prática da Autuada tenha resultado em pagamento a menor do ICMS/ST devido, a multa isolada exigida não se adequa perfeitamente à conduta da mesma, eis que diz respeito exclusivamente às hipóteses de apropriação de créditos em desacordo com a sistemática normal de apuração do imposto, o que não é o caso dos autos, motivo pelo qual deve ser excluída das exigências.

Por fim, no que diz respeito à utilização da taxa SELIC para a atualização do crédito tributário ora exigido, registra-se que a matéria é disciplinada pela Resolução nº 2.880/97, do Sr. Secretário de Estado de Fazenda, com base no disposto nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, segundo os quais o crédito tributário pago após o prazo normal de vencimento será corrigido mediante os mesmos critérios adotados pela legislação federal para os débitos fiscais federais, de modo que a legislação mineira, ao adotar a taxa SELIC, apenas seguiu fielmente os critérios das Leis Federais nºs 9.250/95 (art. 39, § 4º) e 9.430/96 (art. 5º, § 3º).

Ademais, cumpre lembrar que, em face das limitações impostas a este Conselho de Contribuintes pelo art. 182, I, da lei nº 6.763/75, não tem o mesmo competência para declarar a inconstitucionalidade ou negar a aplicação de atos normativos, pelo que fica prejudicada a análise da suposta ilegalidade das normas estaduais pertinentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada art. 55, XXVI da Lei 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava procedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juízo, além dos signatários e do vencido, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor).

Sala das Sessões, 26 de maio de 2010.

André Barros de Moura
Presidente

Raimundo Francisco da Silva
Relator

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.767/10/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000162917-84	
Impugnação:	40.010126583-59	
Impugnante:	Athos Farma Sudeste S.A.	
	IE: 062778912.01-90	
Proc. S. Passivo:	Adriana Regina Leão de Souza Souto/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-4	

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

De início, cabe destacar, que a discordância em relação aos votos vencedores diz respeito à exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...).

Relembrando, a autuação versa sobre constatação de apuração e recolhimento a menor do ICMS/ST, em decorrência da dedução de valores destacados e não pagos integralmente na origem, pela operação própria dos fornecedores, no caso, outros estabelecimentos de mesma titularidade da Autuada, situados nos Estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e no Distrito Federal, em razão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelas referidas Unidades da Federação, acarretando assim as exigências do imposto e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada, estabelecida em Minas Gerais, é portadora do Regime Especial/PTA 16.99294.32 (cópia juntada às fls. 394/399) atribuindo-lhe a responsabilidade, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devido nas operações subsequentes com medicamentos, cosméticos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de toucador, cujo art. 2º contém a seguinte redação, vigente à época dos fatos:

Art. 2º- O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença do imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no artigo 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e o destacado na nota fiscal de aquisição da mercadoria, nos termos em que dispuser a legislação tributária.

A substituição tributária nada mais é do que uma antecipação do momento de apuração e recolhimento do imposto. Ainda que seja uma forma excepcional de apuração e recolhimento, respeita e obedece todos os pressupostos definidos na legislação para o ICMS, como não poderia ser diferente.

Nesse sentido, tratando-se apenas de uma antecipação temporal de apuração e recolhimento do imposto, podendo ocorrer alteração, também, no aspecto subjetivo (sujeição passiva), contudo, não há dúvidas quanto a preservação dos princípios norteadores do imposto.

Dessa forma, a regra constitucional da não cumulatividade encontra-se preservada, por fazer parte da matriz do imposto, a partir do próprio texto constitucional.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

(...)

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...).

No caso do ICMS devido por substituição tributária, o valor do imposto a recolher é determinado na forma do artigo 20 do Anexo XV do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 20 - O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...).

Portanto, o que ocorreu no caso dos autos foi a apuração do imposto pelo substituto tributário, cumprindo fielmente a regra constitucional, ou seja, calculando-se o imposto devido com a compensação dos créditos decorrentes das operações anteriores (ou “*montante cobrado nas operações anteriores*”).

Ao excluir a multa isolada imposta à Impugnante, a decisão majoritária destaca que “*com efeito, como já consolidado nos precedentes citados, no caso da substituição tributária, o que se impõem ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim, uma forma especial de cálculo, levando-se em consideração o valor desta*”.

Ora, o caráter da antecipação não pode alterar, como já afirmado, a essência normativa do imposto.

Sendo assim, se na apuração normal do imposto, observando-se a regra constitucional da não cumulatividade, o contribuinte apropria o crédito relacionado ao “*montante cobrado nas operações anteriores*”, com a vênia devida, na apuração do imposto a título de substituição tributária não pode ser diferente.

Conforme se observa, a substituição tributária resguarda o princípio da não cumulatividade, uma vez que o valor a ser recolhido a título de ICMS/ST, em relação às operações subseqüentes, resulta da diferença entre a importância resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo do ICMS/ST e o ICMS devido na operação própria do contribuinte remetente.

Este entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte n°. 028/2008, ao orientar sobre o cálculo do ICMS/ST:

O valor do crédito a ser abatido no cálculo do ICMS/ST é o devido na operação própria do contribuinte remetente que, na presente hipótese, corresponde à aplicação da alíquota de 7%, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV em referência. (grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, conclui-se que também no cálculo do imposto a título de substituição tributária há apropriação do imposto da operação própria anterior como no caso da apuração normal.

Concluo, pois, pela procedência total do lançamento.

Sala das Sessões, 26 de maio de 2010.

**Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro**

CC/MIG