

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.378/11/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000164044-90
Impugnação: 40.010127178-35
Impugnante: Multimed Distribuidora de Medicamentos Ltda
IE: 062128426.00-96
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-4

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO N° 3.166/01. Constatado que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que, ao calcular o imposto devido, deduziu, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar n° 24/75 e a Resolução n° 3.166/01. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, II e 55, XXVI da Lei n° 6763/75. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, relativamente ao período de 01/03/05 a 30/09/05, uma vez que, no cálculo do imposto a recolher, foram deduzidos integralmente os valores destacados nas notas fiscais de compra, a título de ICMS relativo à operação própria do remetente. No entanto, parte destes valores não foi efetivamente recolhida aos Estados de origem (Bahia, Goiás, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Ceará e Pernambuco) em razão de crédito presumido concedido irregularmente tornando-se assim, indevida a dedução relativamente à parcela referente à vantagem econômica decorrente de benefício fiscal.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, II e 55, XXVI da Lei n° 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 317/331, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 370/376.

DECISÃO

Versa o presente feito sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST referente à entrada de medicamentos e produtos farmacêuticos adquiridos em operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais, mediante a constatação de que, no cálculo do imposto devido a Minas Gerais, a Autuada deduziu os valores integrais destacados nas notas fiscais de compra, a título de ICMS relativo à operação própria do remetente.

Esclareça-se que, no Auto de Infração nº 01.000165055-51 a exigência consubstanciou-se em falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST, em situação diversa da constante no presente lançamento.

Adentrando ao mérito propriamente dito, em razão de benefício fiscal (crédito presumido) concedido irregularmente pelos Estados de origem (Bahia, Goiás, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Ceará e Pernambuco), referidos valores não foram integralmente recolhidos aos mesmos, tornando-se assim indevida a dedução integral, posto que, segundo a legislação de regência do imposto, a mesma é vinculada e limitada ao montante efetivamente recolhido na origem.

A tese central da defesa é que, não obstante a legislação mineira estabelecer tal limitação, a Autuada faz jus à dedução integral, tal como procedeu, de modo que as exigências seriam ilegais e inconstitucionais.

Todavia, razão não lhe assiste, como se verá a seguir.

Inicialmente, cumpre frisar que a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade, tal como prevista no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, 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 cujo território tenha ocorrido o fato gerador relativo à operação anterior* – decorre, obviamente, da índole nacional de que se reveste o ICMS, na medida em que nenhum Estado é autossuficiente no sentido de produzir tudo aquilo que consome, e vice e versa. Assim, regra geral, 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 – *ai 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. Conquanto a hipótese dos autos não seja exatamente esta – *já que, rigorosamente, não se trata de apropriação de créditos pela Autuada, mas de mera dedução do imposto pago relativamente à operação própria do remetente, para o fim de cálculo do ICMS/ST referente às operações subsequentes com a mesma mercadoria* –, é bem de ver que à mesma se equipara, uma vez que o imposto a recolher a título de substituição tributária é o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota fixada para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a Substituição Tributária (ST) e o incidente na operação própria do remetente, corretamente destacado na correspondente nota fiscal.

Dizendo com outras palavras, o cálculo do imposto devido a título de ST pressupõe a dedução do valor do ICMS efetivamente cobrado pelo Estado de origem, relativamente à operação própria do remetente, mas tal dedução não se trata, rigorosamente, de apropriação de crédito do imposto, embora a este se equipare, assegurando-se assim a observância da regra da não cumulatividade no regime de substituição tributária.

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

Como antes mencionado, constatou-se que a Autuada, ao calcular o ICMS/ST, deduziu indevidamente parcela do imposto destacada nas notas fiscais de compra, mas não paga ao Estado de origem, em decorrência de benefício fiscal concedido irregularmente por este, resultando tal procedimento em recolhimento a menor do imposto devido ao Estado de Minas Gerais.

Com efeito, a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido aqueles regularmente cobrados nas operações anteriores, isto é, tenham sido exigidos segundo as normas legais de regência do imposto. Se não o foram, logicamente não são passíveis de compensação.

Logo, considerando que inexistente prova nos autos no sentido de que os valores de ICMS relativo às operações próprias do remetente tenham sido integralmente recolhidos na origem, inadmissível a sua dedução integral no cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, como defende a Impugnante, até porque, neste caso, quem estaria arcando com o ônus financeiro decorrente dos créditos presumidos seria o Estado de Minas Gerais, e não os Estados da Bahia, Goiás, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Ceará e Pernambuco, que os concedeu irregularmente.

Sem razão a Impugnante, portanto, ao afirmar que as exigências constantes do Auto de Infração sob exame não encontram amparo legal ou constitucional, já que estariam embasadas unicamente na Resolução nº 3.166/01, bem como no tocante à suposta invasão de competência de outro Ente Federativo pelo Estado de Minas Gerais.

Importa destacar que 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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 prévia celebração 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 mencionado dispositivo, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato, e a ineficácia do crédito.

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, por não deter poderes de autoexecutoriedade para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Poder Judiciário, porquanto detêm 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 nº 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 nº 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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. (grifou-se)

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

§ 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 a Lei Complementar nº 24/75, vedam o crédito do ICMS relativo à parcela correspondente ao benefício fiscal concedido sem prévia 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.

Portanto, no caso concreto, se o imposto destacado nas notas fiscais é maior que o efetivamente cobrado e recolhido na origem, em razão dos benefícios concedidos unilateralmente pelos Estados da Bahia, Goiás, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Ceará e Pernambuco, obviamente que a sua dedução integral resultou em valores menores do que os devidos a Minas Gerais a título de ICMS/ST, pelo que são legítimas as exigências correspondentes aos valores deduzidos em excesso, observando-se que foram consideradas as deduções nos limites admitidos pela Resolução nº 3.166/01, sem o que, pelas razões acima expostas, estaria o Estado de Minas Gerais arcando indevidamente com o ônus financeiro dos benefícios irregularmente concedidos pelas referidas Unidades da Federação.

Daí a legitimidade ativa do Estado de Minas Gerais para exigir da Autuada o ICMS/ST e acréscimos legais, inclusive multas, em decorrência da dedução indevida dos valores integralmente destacados nas notas fiscais, pelos motivos já mencionados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do que afirma a Autuada, portanto, há base legal e constitucional para as exigências constantes do Auto de Infração sob exame, não havendo também de se falar em suposta invasão ou usurpação de competências por parte do Estado de Minas Gerais, seja dos Estados de origem, seja do Poder Judiciário.

Em relação ao Decreto nº 20.322/99 do Distrito Federal, mencionado pela Impugnante como revogado pelo Decreto nº 25.372/04, cumpre ressaltar que este instrumento normativo não modificou o benefício concedido a seus contribuintes, haja vista que a redação do seu art. 1º é idêntica àquela constante no decreto anterior.

No que diz respeito à multa isolada exigida, no entanto, tem-se que a mesma não pode prosperar. Isto porque, a referida penalidade não se aplica à espécie dos autos, na esteira do entendimento já firmado em vários precedentes deste Conselho de Contribuintes, a exemplo dos Acórdãos nºs 18.395/09/2ª, 19.336/09/3ª, 3.490/09/CE e 18.767/10/2ª, que pode ser resumido nos fundamentos a seguir expendidos.

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, há de se observar que tal regime se traduz em uma técnica peculiar de tributação, na qual a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto relativamente a fatos geradores a serem realizados por terceiros.

No caso concreto, portanto, não há de se falar em apropriação de créditos do ICMS, expressão utilizada pela legislação tributária na sua acepção contábil, assim entendida a escrituração fiscal das notas ou outro documento fiscal em que corretamente destacado o imposto, com o lançamento dos respectivos valores, em coluna específica dos livros fiscais próprios. Em regra, aliás, tal procedimento é expressamente vedado em relação às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, cujos documentos são escriturados sob o título de “operações sem crédito do imposto”.

Com efeito, como já consolidado nos precedentes citados, no caso do regime de substituição tributária, o que se estabelece não é propriamente a apropriação de crédito do imposto relativo à operação própria do remetente, mas sim uma forma especial de cálculo do ICMS/ST, no qual se considera aquele valor para o fim de dedução.

Logo, não obstante a prática da Autuada tenha resultado em pagamento a menor do ICMS/ST devido a Minas Gerais, a multa isolada exigida não se adéqua 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, quanto às demais alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade do Auto de Infração, 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 apreciação da matéria, sendo certo que, ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrário do alegado pela Impugnante, o crédito tributário sob análise foi regularmente constituído à luz da legislação aplicável.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Bruno Antônio Rocha Borges, que o julgava procedente. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Sophia Goreti Rocha Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 16 de junho de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Sauro Henrique de Almeida
Relator

SHA/cam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.378/11/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000164044-90
Impugnação: 40.010127178-35
Impugnante: Multimed Distribuidora de Medicamentos Ltda
IE: 062128426.00-96
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-4

Voto proferido pelo Conselheiro Bruno Antônio Rocha Borges, 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.

Trata-se da aplicação da multa isolada capitulada no artigo 55 inciso XXVI da Lei 6763/75, em face da autuação tratar-se de recolhimento de ICMS/ST.

O dispositivo supramencionado trata-se de da aplicação de multa isolada no valor de 50% do crédito, por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

Entende-se que este dispositivo abrange também as operações de ICMS sujeitas a substituição tributária, e não somente as operações de débito e crédito, pois a gênese da questão que enseja a sua aplicação é de recolhimento de ICMS a menor, em virtude da apropriação indevida do crédito. O fato de tratar-se de ICMS/ST ou ICMS no sistema de débito e crédito não retira o objeto principal que motiva metodologia de cálculo utilizada, que trata-se do próprio tributo (ICMS).

Uma vez que ao calcular o ICMS/ST, utiliza-se de um crédito de ICMS da operação própria, cuja a quantificação deste está em desacordo com a legislação tributária, e isso causará reflexo na própria apuração do ICMS/ST, que tem por finalidade o recolhimento do próprio ICMS, objeto da autuação.

Por estas razões, deve-se aplicar a devida multa prevista no artigo 55 inciso XXVI da Lei 6763/75.

Sala das Sessões, 16 de junho de 2011.

**Bruno Antônio Rocha Borges
Conselheiro**