

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.280/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168351-48
Impugnação: 40.010129075-96
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda.
IE: 062080064.04-61
Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outro(s)
Origem: Escritório Conext-Rio de Janeiro

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 – VEÍCULO. Constatados o cálculo e respectivo recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, em decorrência da dedução indevida da parcela do ICMS da operação própria, não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, dedução esta indevida, no que se refere ao montante objeto de incentivo fiscal concedido irregularmente pelo Estado de origem, ao desabrigo de convênio interestadual, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75 e na Resolução nº 3.166/01. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista art. 56, II, c/c § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXV, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser considerado como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como “Financiamento Fundese – art. 5º, Lei nº 7.537/99 – crédito autorizado” sobre o montante do débito do imposto pelas saídas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/06 a 31/07/08, ao Estado de Minas Gerais, por ter o Sujeito Passivo, substituto tributário mineiro, estabelecido no Estado da Bahia, aproveitado indevidamente o crédito do imposto relativo à operação própria do remetente, no entanto parte destes valores não foi efetivamente recolhida ao Estado de origem (Bahia), em razão de crédito presumido concedido irregularmente pelo mesmo, tornando-se assim indevida a dedução, relativamente à parcela referente à vantagem econômica decorrente do mencionado benefício fiscal.

O Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166, de 11/07/01, determina que, pelas saídas de veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99. Tal determinação tem origem em incentivos fiscais concedidos unilateralmente pela unidade da Federação de origem, Estado da Bahia (art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei nº 7.025/97 e art. 1º, inciso I, do Decreto nº 7.720/99), em desacordo com a Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementar nº 24/75, frustrando a aplicação do preceito da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Exige-se ICMS/ST referente à diferença entre o imposto efetivamente devido e o recolhido, multa de revalidação (100%) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 32/59, acompanhada dos documentos de fls. 74/135.

Inicialmente, reporta-se aos fatos e circunstâncias concernentes à autuação, reproduz inteiro teor do Relatório do Auto de Infração e sustenta que o lançamento não pode prosperar, em face dos argumentos a seguir aduzidos, em síntese:

- argui a nulidade do lançamento por inexistência de relação entre a descrição dos fatos e a capitulação legal, ao argumento de que a acusação fiscal é de utilização indevida de crédito do ICMS relativos à operação própria e no campo dos dispositivos legais infringidos constam normas relativas à vedação de aproveitamento de créditos, não pela Impugnante, mas sim por contribuinte mineiro;

- entende que a acusação do Fisco de que o aproveitamento do ICMS da operação própria praticada pela Impugnante seria indevido e a capitulação legal levando a crer que o aproveitamento indevido estaria relacionado com a apuração da base de cálculo do ICMS/ST revela-se, evidentemente, suficiente para inviabilizar o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório;

- enfatiza que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório seria exercido por ela, Impugnante, ao questionar o mérito do lançamento, por meio da utilização de argumentos decorrentes da perfeita compreensão da infração que lhe é imputada. Logo se o Auto de Infração contém relato incoerente dos motivos que levaram o mesmo a ser lavrado e uma capitulação legal completamente estranha ao relato, a hipótese é de nulidade;

- assinala que o CC/MG já se posicionou pela nulidade dos lançamentos de ofício, nos quais, o relato e a capitulação legal se revelam divergentes ou ao menos incoerentes, citando os Acórdãos nºs 13.051/99/2ª e 16.063/03/1ª;

- no mérito, defende não se tratar de crédito presumido, mas de financiamento concedido pelo Estado da Bahia que se insere na definição de “fomento” do art. 174 da Constituição Federal, não ferindo qualquer limitação imposta pela obrigatoriedade dos convênios e não prejudicando os demais Estados;

- afirma que o valor financiado é apurado com base no montante mensal variável escriturado como crédito autorizado no livro Registro de Apuração do ICMS, na forma da legislação baiana, valor este que, segundo a empresa, é pago à FUNDESE e que, o montante do crédito do imposto lançado no livro de Apuração do ICMS é mero indicativo do valor a ser financiado, pois está vinculado às suas obrigações assumidas por meio de contrato com o Estado da Bahia, sendo a escrituração mera forma de instrumentalizar o referido financiamento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- diz que a Resolução nº 3.166/01 afronta a Constituição Federal e o Convênio ICMS nº 132/92 ao limitar unilateralmente o direito de crédito dos adquirentes das mercadorias fabricadas em virtude de fruir de benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia;

- alega que a proibição do aproveitamento do crédito de ICMS imposto pela referida Resolução nº 3.166/01 causa enriquecimento sem causa do Estado de Minas Gerais, pois o ICMS incidente sobre a operação própria da Impugnante, que é devido ao Estado da Bahia, será recolhido ao Estado de Minas Gerais;

- argumenta que o STJ já decidiu, em recentíssimo julgado, que o elemento fundamental para identificação da base de cálculo do ICMS/ST, consoante os princípios da não cumulatividade e legalidade estrita, é saber qual o “valor do imposto devido” e não aquele “efetivamente recolhido”, e reproduz parte da ementa desta decisão (Resp. 1125188/MT);

- afirma que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já rechaça posicionamento idêntico ao manifestado pela Fiscalização, expondo parte dessa jurisprudência (AC nº 5292185/0-00);

- aduz que constitui verdadeira retaliação o que o Estado de Minas Gerais está fazendo com a empresa, fruto da não concordância da política de fomento econômico do Estado da Bahia;

- salienta que o STF, ao analisar a ADIN nº 1.851-4/AL, decidiu que a base de cálculo do ICMS/ST apurada no momento do fato gerador presumido é definitiva, não se admitindo a sua alterabilidade, como quer o Fisco Mineiro, ao vedar a apropriação de créditos incidentes nas operações realizadas por fabricantes de automóveis situados no território baiano;

- faz uma análise da sistemática da substituição tributária, definindo o fato gerador presumido, bem como a base de cálculo do ICMS/ST e complementa com a argumentação de imutabilidade da base de cálculo do imposto e, por fim, faz alusão a Resolução nº 3.166/01 como a responsável pela quebra desta regra;

- reclama que na lavratura da peça fiscal, aplicou-se erroneamente duas penalidades à empresa sob o mesmo fato jurídico, sendo uma multa pelo descumprimento da obrigação acessória, “multa isolada”, e outra multa relacionada à retenção a menor do ICMS/ST, multa de revalidação e afirma que o aproveitamento de créditos indevidos de ICMS não está relacionado a descumprimento de deveres instrumentais e sim ao recolhimento a menor do imposto, ou seja, obrigação principal.

Finaliza, requerendo que seja o Auto de Infração julgado inteiramente nulo, em razão da divergência entre a descrição da infração e os dispositivos legais supostamente infringidos. Na hipótese de a nulidade aventada vir a ser superada, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Taxa de Expediente recolhida conforme cópia de DAE às fls. 73.

Da Manifestação Fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 136/158, rebate as alegações da defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- diz que não procede o argumento de nulidade, uma vez que o Auto de Infração contém descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e as circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e do que comina a respectiva penalidade;

- evidencia que na sistemática da substituição tributária “para frente”, por força de norma tributária, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária nasce diretamente para a substituta, no caso a Ford Motor Company Brasil Ltda; enquanto que o substituído não integra a relação jurídica tributária estabelecida com o Estado, razão suficiente para não integrar o polo passivo;

- destaca que a Resolução nº 3.166/01 foi editada apenas com o objetivo de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar o Fisco quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados;

- enfatiza que não houve nenhuma ilegitimidade do Estado ou invasão de competência na edição da resolução, mas apenas o legítimo exercício da competência constitucionalmente outorgada aos Estados federados, visando restabelecer o princípio da neutralidade do ICMS, dando efetividade à regra da não cumulatividade constitucional e à observância do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Carta Magna, que exige a edição de Convênio entre os Estados para a concessão de benefícios;

- entende que restou demonstrado nos autos que a Autuada é detentora de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia de 100% (cem por cento) do imposto devido nas saídas de veículos, como atestam as notas fiscais emitidas em que não há destaque do ICMS da operação própria;

- observa que estando o valor do ICMS incidente na operação própria incluído no preço da mercadoria e não sendo a Autuada onerada pelo imposto desta operação, em razão de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, há evidente enriquecimento sem causa da Impugnante;

- ressalta que a jurisprudência do STF é pacífica e, com veemência afasta a concessão de benefício fiscal sem a celebração de convênio específico pelas Unidades da Federação, citando os seguintes julgados: ADIs 3429/RO, 2548/PR, 2722/PR e 3936/PR. Como, também, cita decisões do TJMG e deste CCMG.

Requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada no dia 25/05/11, a 3ª Câmara de Julgamento converteu em diligência para que o Fisco esclarecesse qual a multa isolada exigida no auto de infração e, ainda, exarou despacho interlocutório para que a Autuada trouxesse aos autos cópias do livro de Registro de Apuração do ICMS, sendo desnecessária a autenticação (fls. 186).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 189, ratificando que a Multa Isolada exigida é a prevista no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, conforme consta no campo próprio do auto de infração, retifica a planilha do Anexo 4, fls. 621, e reabre o prazo de 10 (dez) dias para vista dos autos à Autuada.

Intimada para cumprir o despacho interlocutório, a Autuada se manifesta às fls. 192/193 e atende ao pedido, apresentando os documentos de fls. 194/620, que resultou nas manifestações do Fisco e da Assessoria do CCMG às fls. 625/627 e 630/631, respectivamente.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG apresenta parecer de mérito às fls. 165/184, opinando, em preliminar, pelo não acolhimento do pedido de nulidade do lançamento e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a multa isolada, incorretamente capitulada.

DECISÃO

Da Preliminar de nulidade do lançamento

Preliminarmente, argui a Impugnante/Autuada a nulidade do lançamento por entender que não há relação entre a descrição dos fatos e a capitulação legal, ao argumento de que a acusação fiscal é de utilização indevida de crédito do ICMS relativos à operação própria e no campo dos dispositivos legais infringidos constam normas relativas à vedação de aproveitamento de créditos, não pela Impugnante, mas sim por contribuinte mineiro.

Assim, afirma que houve cerceamento do seu direito de defesa, em razão de violação aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Não procede a arguição da Impugnante, pois o Auto de Infração foi lavrado mediante procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária, sendo composto de diversas planilhas as quais foram encaminhadas ao Contribuinte e encontram-se anexadas aos autos, demonstrando, detalhadamente, as irregularidades praticadas pela Autuada e a origem das exigências fiscais.

A descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo “Relatório” do Auto de Infração e no “Relatório Fiscal-Contábil”, o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal.

É de se notar que o presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 85 e seguintes do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, não tendo guarida, portanto, qualquer alegação de violação ao princípio constitucional da ampla defesa, mesmo porque a Impugnante exerceu plenamente o seu direito, conforme instrumento de fls. 350/368 dos autos.

Esclareça-se, por oportuno, que a Autuada inclui em sua defesa a transcrição de todos os dispositivos legais tidos pelo Fisco como infringidos,

relacionados com os itens estornados, o que evidenciou a compreensão do lançamento e proporcionou o pleno exercício do direito de defesa. Vê-se, portanto, que não assiste razão à Impugnante quanto à nulidade do Auto de Infração.

Com efeito, o fato de o sujeito passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistente o vício material arguido pela Impugnante, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relato acima, trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) para o Estado de Minas Gerais, no período de 01/01/06 a 31/07/08, em decorrência do aproveitamento indevido de crédito de imposto relativo à operação própria, valor esse objeto de incentivo fiscal irregular, concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, conforme item 3.38 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

Pela infração cometida, exigiu-se ICMS/ST referente à diferença entre o imposto efetivamente devido e o recolhido, multa de revalidação (100%) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75.

A Autuada insinua a tese de ilegitimidade passiva por entender que a obrigação pelo imposto exigido é dos destinatários adquirentes dos veículos. Contudo, não merece prosperar a sua tese, como se verá adiante.

Oportuno lembrar que a substituição tributária progressiva (ou “para frente”) se trata de técnica de tributação em que, por medida de ordem prática (princípio da praticidade) e de conveniência do Fisco ou do próprio contribuinte substituto, atribui-se a este a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, não fosse tal técnica, nasceria ordinariamente para outrem.

Esta, pois, a essência do regime de substituição tributária progressiva, no qual a responsabilidade originária pela retenção e recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de circulação e consumo da mercadoria é atribuída ao alienante ou remetente, recaindo tal responsabilidade preferencialmente sobre quem inicie ou atue nas fases iniciais da mencionada cadeia econômica, geralmente o industrial ou importador da mercadoria.

Vale dizer, nas hipóteses sujeitas a este regime, a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal, pelo que responde por obrigação própria, e não de terceiro.

Trata-se, portanto, de hipótese de sujeição passiva direta, e não indireta, como equivocadamente entende parte da doutrina e da jurisprudência, equívocos estes decorrentes inclusive de eventuais disposições da própria legislação, muita vez confusa no trato da matéria.

Neste sentido, e rechaçando a terminologia “responsável por substituição”, comumente utilizada para se referir ao contribuinte substituto (e talvez por isso mesmo causadora de tanta confusão conceitual acerca do assunto), sustenta o Professor Sacha

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Calmon que seria mais adequado designá-lo “destinatário legal tributário”, considerando-o assim, tal como o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação. Confira-se a lição do em. jurista:

Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: a) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio e b) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do vinculum juris obrigacional. (“in” Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.966) / Carlos Valder do Nascimento (coord.). RJ, Forense, 3ª ed., 1998, p. 299). (destaques no original).

Neste compasso, não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais é da Autuada, na condição de contribuinte substituto, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 12 e 13 da Parte 1 e item 12 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 128 do CTN c/c os arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96, e ainda na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 132/92 (do qual são signatários os Estados de Minas Gerais e da Bahia), *verbis*:

Cláusula primeira - Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Logo, equivocou-se a Impugnante ao arguir sua ilegitimidade passiva, eis que fruto de uma interpretação meramente literal dos seguintes dispositivos da legislação mineira:

Lei 6.763/75:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV:

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Correta, portanto, a sua eleição como sujeito passivo direto e originário da obrigação ora exigida.

Quanto ao mérito propriamente dito, sem razão a Impugnante ao alegar 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 (cuja inaplicabilidade ou ineficácia ao caso concreto é também arguida), bem como no tocante à suposta invasão de competência de outro ente federativo pelo Estado de Minas Gerais.

Com efeito, tais alegações não se sustentam.

Isto porque na hipótese dos autos, consoante estabelecido no Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, nas operações com veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99.

Ou seja, no presente caso, os valores exigidos correspondem ao excesso verificado entre a parcela do imposto devido na operação interestadual e o efetivamente recolhido na origem, de modo que foi glosado do cálculo do ICMS/ST o valor do imposto não cobrado da Autuada pelo Estado da Bahia.

A exigência do estorno do ICMS aproveitado da parcela não cobrada na origem, não se fundamenta exclusivamente na Resolução nº 3.166/01, mas em disposições inseridas na legislação, e, sobretudo, na Constituição Federal/88, que determina através do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, que a lei complementar disporá sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Assim, a concessão de benefícios fiscais por um Estado, sem a celebração de convênio ratificado pelas demais Unidades da Federação, infringe normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo este ato e sem efeito o crédito fiscal do estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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. Confirma-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 retro transcrito, 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 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, inciso 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, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De se destacar que a legislação tributária mineira, especificamente no § 1º do art. 62 do RICMS/02, considera não cobrada a parcela do imposto beneficiada com incentivos fiscais concedidos indevidamente, dispondo o seguinte:

RICMS/02

Art. 62 - 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 ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou 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 artigo 155 da Constituição Federal.

E ordena estornar valor de imposto destacado e não cobrado na origem:

RICMS/02

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

(...)

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

Como se vê, tanto a Lei nº 6.763/75 quanto o Regulamento do ICMS/02, em perfeita sintonia com o texto constitucional e com a 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 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 diplomas normativos hierarquicamente superiores, no caso, a Lei nº 6.763/75, a Lei Complementar 24/75, e a própria Constituição Federal.

Corroborando o trabalho fiscal, cumpre ressaltar a decisão do STF sobre o assunto, no julgamento da ADIN nº 1.247, relatada pelo Ministro Celso de Mello

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(reproduzida parcialmente às fls. 152/153), demonstrando que a celebração de convênio entre os Estados da Federação é considerado pressuposto essencial para tornar válida a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais em tema de ICMS.

Na mesma linha de entendimento vem decidindo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, conforme se extrai das Ementas de decisões transcritas às fls. 153/154 dos autos.

Portanto, ao contrário do que afirma a Autuada, há base legal e constitucional para as exigências constantes do Auto de Infração sob exame, não havendo também de se falar em invasão de competência pelo Estado de Minas Gerais.

A Autuada defende não se tratar de crédito presumido, mas de financiamento concedido pelo Estado da Bahia que se insere na definição de “fomento” do art. 174 da Constituição Federal, não ferindo qualquer limitação imposta pela obrigatoriedade dos convênios e não prejudicando os demais Estados.

Também, sem razão a tese da Impugnante. Verifica-se que a exação, objeto desta ação fiscal, é decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, unilateralmente, por meio do art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei Estadual Baiana nº 7.025/97 e do art. 1º, inciso I, do Decreto Estadual Baiano nº 7.720/99, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, frustrando a aplicação do preceito da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Isto porque na hipótese dos autos, consoante estabelecido no Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, nas operações com veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99.

Por outro, lembrando que, em cumprimento ao disposto no Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, foi glosado 100% (cem por cento) do imposto da operação própria da Autuada.

A Impugnante reclama que não usufrui de 100% (cem por cento) do débito de ICMS decorrente das saídas, mas sim, da diferença verificada entre o confronto do total dos débitos do período com os créditos do imposto relativo às mercadorias e bens adquiridos.

De fato, da análise das cópias do livro Registro de Apuração do ICMS trazidas pela Autuada em cumprimento ao último despacho interlocutório da 3ª Câmara de Julgamento, constantes às fls. 531/685, constata-se assistir razão à Impugnante.

Em todos os meses, é lançado no quadro “Resumo da Apuração do Imposto” do livro Registro de Apuração do ICMS um valor, que varia mês a mês, a título de “Financiamento Fundese – art. 5º da Lei nº 7.537/99 - crédito autorizado”, que corresponde exatamente à diferença entre o total do débito do imposto e o total do crédito do imposto no período.

Assim, se o que se objetiva com a Resolução nº 3.166/01 é impedir que a parcela do imposto não cobrada pelo Estado de origem do Contribuinte remetente, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão dos benefícios concedidos unilateralmente, seja compensada com o débito do imposto, deve-se considerar como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como "Financiamento Fundese - art 5º da Lei 7.537/99 - crédito autorizado" sobre o montante do débito do imposto pelas saídas.

Para fins de liquidação, segue a título exemplificativo, o cálculo do percentual que deve ser considerado como crédito do imposto indevidamente apropriado.

Mês	Débito do imposto pelas saídas	Crédito autorizado	Percentual	Fls. dos autos
Abril/2006	52.476.300,19	37.771.751,40	71,98%	240/241
Junho/2007	77.476.264,83	59.689.584,06	77,04%	435
Maior/2008	96.188.526,59	74.743.693,44	77,71%	585

A Impugnante discorda das penalidades exigidas no Auto de Infração, sob o argumento de que constituem hipótese de *bis in idem*, na medida em que são exigidas sobre o valor do imposto creditado indevidamente.

Sem razão a discordância da Impugnante, como se verá.

No presente caso, foi exigida a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, majorada em 100% (cem por cento) nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo artigo, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXV, todos da Lei nº 6.763/75.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Tal penalidade é exigida em dobro nos seguintes casos:

Art. 56 (...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXV da Lei 6.763/75 foi exigida pela utilização indevida do crédito, ou seja, decorre do descumprimento de obrigação acessória.

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

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Contudo, com relação à multa isolada aplicada merece uma melhor análise, uma vez que a Fiscalização aplicou a penalidade prevista no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75. O dispositivo em comento assim prescreve:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

XXV - por utilizar, transferir ou receber em transferência crédito de ICMS em desacordo com o estabelecido na legislação tributária - 50% do valor utilizado, transferido ou recebido;

Como se observa, a tipificação prevista na norma busca coibir as irregularidades relacionadas com a transferência e/ou ulterior utilização de crédito de ICMS entre contribuintes.

Assim, não é o caso de se exigir a penalidade capitulada pela Fiscalização, por utilizar crédito em desacordo com a legislação, porque a imputação fiscal no lançamento diz respeito a aproveitamento indevido de crédito para apuração do ICMS devido por substituição tributária, idêntico à sistemática normal de débito e crédito, o que reclama pela aplicação da penalidade do art. 55, inciso XXVI, exatamente como exigido nos PTAs nºs 01.000158941-41, 01.000159368-97 e 01.000161194-51, todos emitidos contra a Autuada e referentes a mesma irregularidade.

Pelo exposto, há de se excluir a penalidade isolada aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja considerado como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como "Financiamento Fundese - art 5º da Lei 7.537/99 - crédito autorizado" sobre o montante do débito do imposto pelas saídas, e excluir também, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXV, da Lei 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Oscar Sant'anna de Freitas e Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 10 de novembro de 2011.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

José Luiz Drumond
Relator