

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.636/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000171061-40
Impugnação: 40.010130548-21
Impugnante: Cema Central Mineira Atacadista Ltda
IE: 186028820.05-46
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. 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 integral dos valores destacados nas notas fiscais a título de ICMS relativo à operação própria do remetente, dedução esta indevida, no que se refere ao montante objeto de incentivo fiscal concedido irregularmente pelo Estado de origem, ou seja, sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação (art. 56, II, da Lei nº 6.763/75) e da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, relativamente ao período de novembro de 2006 a abril de 2011, uma vez que, no cálculo do imposto a recolher, foram deduzidos integralmente os valores destacados nas notas fiscais de venda, a título de ICMS relativo à operação própria do remetente.

No entanto, estes valores não foram efetivamente recolhidos ao Estado de origem, em razão de crédito presumido concedido irregularmente pelo mesmo, tornando-se assim indevida a dedução, relativamente à vantagem econômica decorrente do mencionado benefício fiscal.

Exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação (art. 56, II, da Lei nº 6.763/75) e a Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 401/422, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 455/467.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante sustenta, em preliminar, a nulidade do lançamento em vista de uma suposta ausência de provas para basear as exigências fiscais, no que se refere à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovação de que o remetente das mercadorias usufruía do benefício fiscal indicado pelo Fisco.

No entanto, foram juntados aos autos pela Fiscalização a lei do Estado do Rio de Janeiro que prevê o benefício fiscal irregular (fls. 26/30), bem como o decreto que incluiu o fornecedor da Impugnante no programa de fomento a que se refere tal benefício (fls. 25).

Diante disso, afigura-se bem instruídos os autos de modo a possibilitar pleno conhecimento da natureza da infração arguida, motivo pelo qual rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento.

Do Mérito

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.

Nesse 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.

No que tange ao imposto a recolher a título de substituição tributária, este 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 ST e o cobrado na operação própria do remetente, corretamente destacado na correspondente nota fiscal.

Ao subtrair no cálculo do ICMS/ST o valor do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição da mercadoria (papel higiênico) oriunda do Rio de Janeiro, a Autuada apropriou, sob a forma de crédito, parcela do imposto não efetivamente cobrada no Estado de origem, em desacordo com a legislação tributária, motivo pelo qual é exigível a penalidade do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ressalte-se que o embasamento legal da autuação tem por base o que dispõe a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

Art. 155

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º o imposto previsto no inciso II, atenderá ao 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (grifos acrescidos)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve, *in 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:

(...)

IV - à 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;

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§1º-As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º-A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

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

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º, do art. 62 do RICMS/02 (na redação vigente ao tempo da ocorrência das operações), *in verbis*:

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.

§ 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.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

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.

Parágrafo único - O crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Geraes, na conformidade do disposto no caput, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução.

Por todo o exposto, legítimas as exigências do imposto e da respectiva multa de revalidação, bem como da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 08 de maio de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.636/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000171061-40	
Impugnação:	40.010130548-21	
Impugnante:	Cema Central Mineira Atacadista Ltda	
	IE: 186028820.05-46	
Proc. S. Passivo:	Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na possibilidade de aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 ao caso dos autos.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos meses de novembro de 2006 a abril de 2011, em face do aproveitamento integral do imposto decorrente de operações interestaduais de entradas de mercadorias oriundas do contribuinte CIPAC Indústria de Papéis Cantagalo Ltda. – CNPJ: 29.236106/0001-70 (Rio de Janeiro), que foi beneficiado com incentivos fiscais concedidos pela Lei n.º 4.178/03 e disciplinados pelo Decreto n.º 39.112/06, contrariando a legislação de regência do imposto.

Consta da manifestação fiscal que *“tal prática resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado por operação própria, nas respectivas notas fiscais do remetente, para fins de apuração do ICMS/ST pelo sujeito passivo, embora não tenha ocorrido o recolhimento integral do imposto destacado nas mesmas, em função do benefício concedido pela unidade da federação de origem, conforme demonstrado nos Anexos I e II (fls.37 a 50).”*

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Fato inegável nos autos é que o procedimento adotado pela ora Impugnante resultou em redução nos valores do ICMS devidos por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais. Entretanto, a questão posta não se trata, exatamente, de aproveitamento/apropriação de créditos do ICMS.

A glosa da dedução do mencionado valor procedida pelo Fisco decorre do disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 24/75, no Regulamento do ICMS Mineiro e na Resolução n.º 3.166/01.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A prática questionada pela Fiscalização resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

Frise-se, a legislação mineira é clara ao considerar que o imposto da operação própria a ser deduzido não pode ser integral no caso em tela, visto que houve benefício fiscal concedido ao remetente da mercadoria, estabelecido no estado de origem sem previsão em Convênio, celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24/75.

Lembre-se que a concessão de benefícios fiscais foi regrada pelo art. 150, § 6º da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional n.º 03/93, nos seguintes termos:

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

.....

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII. (grifos não constam do original)

Importante destacar também que a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, estabelece que cabe a lei complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”.

A Lei Complementar n.º 24/75, atualmente em vigor e eficaz, dispõe:

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:

I - à redução da 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 - à 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 2º -

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;

.....

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;

.....(grifos não constam do original)

Verifica-se do texto constitucional e da Lei Complementar n.º 24/75 a determinação explícita de nulidade do ato que não resulte de decisão unânime dos Estados e conseqüente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

O Regulamento do ICMS, não discrepa, nem poderia, dispor:

Art. 62 -

§ 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.

§ 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.

Os dispositivos do RICMS/02, estabelecidos em sintonia com as determinações contidas no texto constitucional e na Lei Complementar n.º 24/75, consideram 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.

Em cumprimento ao retro transcrito art. 62, § 2º, foi editada a Resolução n.º 3.166/01, que detalha as regras para apropriação do ICMS.

Está demonstrada que a existência de benefício na origem e, caso a empresa não gozasse de nenhum benefício na origem e esta prova fosse apresentada pela Impugnante, a situação dos autos seria bastante diferente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF é pacífica e repele, veemente, a concessão de benefício fiscal sem edição de Convênio pelos Estados-membros e Distrito Federal.

À título ilustrativo verifica-se a decisão da ADI 3429/RO, DJ 27.04.07, Ementa nos seguintes termos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO AOS ARTS. 1º AO 5º E 7º AO 12 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 231/00, DO ESTADO DE RONDÔNIA. CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS SEM PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL. INVALIDADE. OFENSA AO DISPOSTO NA LETRA "G" DO INCISO XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AÇÃO QUE SE JULGA PROCEDENTE PARA RECONHECER A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 1º AO 5º E 7º AO 12 DA LEI COMPLEMENTAR RONDONIENSE Nº 231/00.

Justamente pelo fato de que se está cobrando nestes autos a diferença de imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada exigida. Note-se que, embora se fale textualmente em aproveitamento de crédito, o valor a menor do imposto apurado nos autos consiste na forma de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária. Lembre-se que a prática questionada pela Fiscalização, resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

A Lei n.º 6.763/75 no capítulo destinado à apuração do imposto não versa especificamente sobre o ICMS/ST, deixando a matéria para o regulamento.

Entretanto, é importante verificar o que determina a Lei n.º 6.763/75 relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte do inteiro teor dos arts. 28, 29 e 32 da Lei n.º 6.763/75:

SEÇÃO II

Do Valor a Recolher

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.

.....
Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 1º - O regulamento poderá estabelecer que o montante devido resulte da diferença a maior entre o imposto relativo às operações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado relativamente às operações e prestações anteriores, e seja apurado:

a) por período;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

c) por mercadoria ou serviço, a vista de cada operação ou prestação.

§ 2º - O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

§ 8º - O Regulamento poderá prever outras formas de utilização do saldo credor, na hipótese do parágrafo anterior, bem como permitir a transferência de crédito acumulado em razão de outras operações ou prestações.

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

Por sua vez o Regulamento do ICMS dispõe no art. 20 do Anexo XV:

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

I - em relação às operações subsequentes, 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;

Verificando todas as disposições expressas no Regulamento do ICMS conclui-se que, 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 de cálculo levando-se em consideração o valor desta.

Destaque-se que a substituição tributária constitui-se em uma forma própria de exigência do ICMS em que o contribuinte recolhe o imposto por operações que não serão por ele realizadas.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adequa perfeitamente à conduta da Impugnante, pois diz respeito exclusivamente ao aproveitamento do crédito relativo à sistemática normal de apuração do imposto.

Nesta linha, é importante verificar exatamente o que diz o inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 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;
.....

Como a imputação fiscal no lançamento em análise diz respeito à forma de apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a conduta descrita no retro transcrito inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, devendo ser excluída a multa isolada.

Importa registrar por fim a ocorrência de alteração das penalidades pela Lei n.º 19.978/11. No entanto, entendo que tal alteração não é meramente interpretativa e constitui-se, em verdade, na criação de um novo tipo infracional a ser sancionado. Nesta linha, não é possível a aplicação desta nova penalidade aos casos já autuados.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 08 de maio de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira