

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.721/12/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000174670-96
Impugnação: 40.010132529-09
Impugnante: Via Varejo S/A
IE: 062337676.04-88
Proc. S. Passivo: Daniel Gontijo Magalhães/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO N° 3.166/01. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar n.º 24/75; art. 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução n.º 3.166/01. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, em razão do aproveitamento de créditos do imposto decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujo remetente foi beneficiado com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

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

A penalidade isolada foi majorada devido a constatação da primeira reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 144/158, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- nas operações em análise, não há dúvida e nem questionamento fiscal sobre a incidência do ICMS devido aos Estados de origem (Bahia, Espírito Santo e São Paulo), uma vez que o imposto encontra-se devidamente destacado nas notas fiscais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ocorre que o ilustre Fiscal presumiu que o ICMS devido na operação antecedente não pode ser creditado, criando, assim, uma nova e ilegal forma de apuração do ICMS ao total arrepio da legislação, ao olvidar-se dos meios processuais próprios e adequados, para tentar valer o seu entendimento, em total afronta ao devido processo legal, a legalidade e até a moralidade que são princípios que devem nortear a administração pública;

- nos termos da legislação vigente, tendo cumprido os requisitos legais da apuração do imposto, não pode ter negado o direito ao crédito do ICMS incidente nas entradas, simplesmente em razão da insatisfação do Fisco de Minas Gerais com a legislação dos estados de origem, sob pena de grave violação ao princípio da não cumulatividade expresso no art. 155, § 2º da Constituição Federal de 1988;

- mesmo admitindo-se que houve a fruição de benefício fiscal concedido pelos estados de origem, se o Estado de Minas Gerais porventura não concorda com a legislação de referidos estados, deveria esse adotar as medidas judiciais cabíveis perante o Supremo Tribunal Federal;

- a Constituição Federal, ao conferir competência tributária aos estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS, também conferiu ao contribuinte o direito público subjetivo de proceder ao abatimento dos valores pagos nas operações antecedentes, cuidando, assim, de efetivar o princípio da não cumulatividade do ICMS, que foi repetido no art. 62 do RICMS/MG;

- cita decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo;

- assinala a diferença entre imposto "devido" e imposto "pago";

- no caso presente, houve limitação unilateral de seu direito em assertiva que foge à sua competência fiscal e até mesmo deste Estado de Minas Gerais;

- a autuação combatida configura incabível tentativa de transferir aos contribuintes mineiros o ônus da inércia do Estado de Minas Gerais, o qual poderia, se acredita na tese que propaga, ajuizar a competente medida judicial perante o Supremo Tribunal Federal para questionar a constitucionalidade das normas legais que fundamentam os supostos benefícios fiscais;

- cita decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo;

- a glosa de crédito por Minas Gerais sem a prévia declaração de inconstitucionalidade da lei do estado de origem se faz totalmente descabida;

- cita decisões das 1.ª e 2.ª Turma do Superior Tribunal de Justiça;

- a situação criada pela autuação impugnada apresenta-se ainda mais lesiva aos contribuintes e consumidores mineiros, pois o valor do ICMS incidente na operação antecedente ficaria evidentemente incluído no preço da mercadoria, independentemente do benefício fiscal concedido pelo Estado de origem;

- o impedimento de utilização do suposto crédito de ICMS leva a enriquecimento sem causa por parte do Estado de Minas Gerais, já que, se vingar a autuação aqui contestada, o ICMS incidente sobre a operação antecedente, o qual seria devido ao estado de origem, será recolhido pelo contribuinte mineiro a Minas Gerais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não cabe ao contribuinte mineiro suportar o ônus decorrente da "guerra fiscal" que o Estado de Minas Gerais afirma existir, mas nada faz para combater;
- o suposto benefício fiscal insere-se 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;
- cita doutrina e decisão do Supremo Tribunal Federal;
- não é possível ao Estado de Minas Gerais promover uma revisão dos critérios adotados para quantificar o ICMS recolhido nos exatos termos em que preleciona a legislação local do estado do origem, que foi onde referido fato gerador presumido ocorreu;
- para que o julgador administrativo possa ratificar a autuação fiscal que anula, estorna ou invalida o montante correspondente ao suposto benefício fiscal concedido pelo estado de origem, é imprescindível que a lei que concedeu tal suposto incentivo tenha sido proclamada inconstitucional pelas vias normais e próprias;
- não pode, qualquer ato infralegal, pretendendo usurpar a competência exclusiva e privativa do Supremo Tribunal Federal, antecipar decisão que poderá vir a ser por aquele órgão proferida e, na esteira do disposto no art. 110 do RPTA, não pode o julgador administrativo dessa prerrogativa utilizar-se;
- o respeito às instituições é regra fundamental para respeito ao direito dos cidadãos e dos contribuintes e, inconstitucionalidade não se presume;
- não havendo qualquer decisão que declare a inconstitucionalidade das leis dos estados de origem, a autuação impugnada deve ser declarada inteiramente improcedente, senão por outros motivos, pelo disposto no art. 110 do RPTA;
- no caso presente, a multa imputada não pode prevalecer já que a cobrança de ICMS também não se sustenta;
- a obrigação tributária principal, no caso, surge com a ocorrência do fato gerador e, seu não adimplemento no prazo fixado, implica incidência de multa e juros em razão da mora, mas a multa tipificada no Auto de Infração originário foi calculada, não pelo valor histórico do ICMS supostamente pago a menor, mas por seu valor já atualizado, o que não pode prevalecer;
- até o momento do lançamento a multa não é devida, até mesmo porque não foi sequer capitulada pela autoridade administrativa;
- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;
- eventual penalidade pelo descumprimento de obrigação principal somente passa a ser devida pelo contribuinte após o lançamento, de sorte que a atualização ou incidência de juros de mora sobre a multa se faz manifestamente descabida;
- os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que essa não retrata obrigação principal, mas sim, encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

- esta linha de raciocínio não fica prejudicada pelo disposto no art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional;

- cita decisão da Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF do Ministério da Fazenda.

Ao final, requer o cancelamento da integral das exigências fiscais.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 198/205, refuta as alegações da defesa, resumidamente, sob os seguintes fundamentos:

- a alegação de que o Fisco criou uma nova e ilegal forma de apuração do ICMS não deve prosperar, pois apenas se cumpriu, com fidelidade, o disposto na legislação pertinente aos fatos analisados;

- cita a Lei Complementar n.º 24/75, a Constituição Federal/88, a Resolução n.º 3.166/01 e o art. 62 do RICMS/02;

- o RICMS/02, em sintonia com o texto constitucional e com a lei federal complementar, considera como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente a vantagem econômica decorrente da concessão de benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem;

- considerando o exposto em toda a legislação, nota-se que a mesma faz referência à vedação do aproveitamento do valor do ICMS destacado no documento fiscal que acoberta a operação no que tange à parcela correspondente ao incentivo concedido com vício formal;

- se for concedido benefício fiscal por determinada Unidade da Federação, em desacordo com o disposto na Lei Complementar n.º 24/75, não fica obrigada a unidade de destino a suportar o crédito do ICMS correspondente ao incentivo sem lastro de recolhimento pelo remetente de fora do Estado de Minas Gerais;

- no caso hipotético de inexistência de norma tributária que pudesse suprir a necessidade desencadeada pelo contencioso ora analisado, poderia mesmo se cogitar da possibilidade de apelo à via judicial. Entretanto, tem-se na legislação tributária vigente toda a fundamentação explícita, necessária ao norteamento e condução dos procedimentos a serem adotados no caso de concessão, pelos Estados-Membros, de vantagens ou benefícios fiscais;

- fica claro que a legislação tributária tem o objetivo de coibir justamente o aproveitamento de crédito fiscal sem lastro de recolhimento integral e jamais se apropriar do incentivo fiscal;

- o princípio da não cumulatividade do ICMS, para fins de apuração do imposto, está fundamentado não no simples destaque e sim, no efetivo e integral recolhimento do tributo;

- a argumentação de que o suposto benefício fiscal insere-se 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 não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encontra fundamento, pois visa apenas enquadrar, sem êxito, a prática infracional tratada nos autos como sendo ato benigno;

- na realidade, a situação de “fomento”, para se revestir de legalidade, deverá se submeter às determinações constitucionais e infraconstitucionais;

- o julgador administrativo, no caso em tela, tem na legislação tributária vigente toda a fundamentação explícita, necessária ao norteamento e condução dos procedimentos a serem adotados no caso de concessão irregular, pelos Estados-Membros, de vantagens ou benefícios fiscais, prescindindo, portanto, da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal;

- no Auto de Infração, campo “Infringência/Penalidade” e no Relatório Fiscal tem-se toda a tipificação legal pertinente à prática infracional realizada pela Impugnante, não restando dúvida alguma sobre a manutenção do crédito tributário;

- a multa pecuniária por ação fiscal, denominada “multa de revalidação”, reveste-se da condição de obrigação tributária principal, conforme disposto no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional;

- a partir da ocorrência do fato gerador, surge a fixação do marco inicial para a incidência de juros moratórios sobre o conjunto Tributo – Multa Pecuniária;

- cita decisão proferida pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça;

- o art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional que diz respeito à conversão de obrigação acessória, em caso de seu descumprimento, em obrigação principal;

- a multa de revalidação por ação fiscal está inserida no conceito de obrigação principal conforme disposto no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional;

- os incentivos fiscais tratados nos autos dizem respeito apenas àqueles concedidos aos fornecedores da Impugnante situados fora do Estado de Minas Gerais.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, em razão do aproveitamento de créditos do imposto decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujo remetente foi beneficiado com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do ICMS, conforme demonstrado nos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração (fls. 40/107).

Consta do Auto de Infração que houve o aproveitamento do valor integral do ICMS embora não tenha ocorrido o recolhimento integral do imposto destacado nas notas fiscais, em função do benefício concedido pela Unidade da Federação de origem, encontrando-se esta irregularidade capitulada nos arts. 16, incisos IX e XIII, 28, § 5º e 30 da Lei n.º 6.763/75; arts. 62, § 1º e § 2º, 68, 71, inciso VI e 96, inciso XVII do RICMS/02; art. 1º da Resolução n.º 3.166/01 e arts. 1º, inciso IV e 8º, inciso I da Lei Complementar n.º 24/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A penalidade isolada foi majorada em virtude da constatação da primeira reincidência, nos termos do art. 53, § 7º e do julgamento do PTA n.º 01.000152447.82, em 13 de dezembro de 2006 (Acórdão n.º 18.030/06/1ª), publicado em 08 de fevereiro de 2007, no qual foram mantidas todas as exigências fiscais contidas no lançamento do crédito tributário.

Da Preliminar

No memorial entregue pela Impugnante foi requerida a declaração de nulidade do lançamento *“por manifesta preterição ao direito de defesa, já que não é mencionada na acusação (seja no auto de infração seja em seus anexos), qual a legislação dos Estados de Origem o autuante reputa haver concedido benefícios fiscais.”*

Além de a matéria ter sido tratada a destempo, pois apenas trazida em memorial quando deveria constar da impugnação, a Câmara, em sua posição majoritária, considerou que a mesma não encontra respaldo nos autos.

O Auto de Infração cita, expressamente, a Resolução n.º 3.166/01 que tem justamente a função de dar publicidade aos contribuintes dos benefícios que Minas Gerais considera como concedidos fora das regras da Lei Complementar n.º 24/75.

Contudo, como o Auto de Infração não citava os itens da Resolução n.º 3.166/01, esta Relatora propôs, com vistas a afastar completamente qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa, a reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para dar conhecimento dos itens do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01, constantes nas planilhas de fls. 41/103, que acompanham o Auto de Infração.

No entanto, a decisão majoritária foi no sentido de que o citado Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 40/103) trazia as informações de qual mercadoria se refere a exigência, em qual o item da Resolução n.º 3.166/01 esta mercadoria está listada, além do montante do crédito admitido.

Estas informações foram prestadas pelo Fisco considerando cada nota fiscal cujo crédito destacado está sendo objeto de estorno.

É certo de que, com a citação do item da Resolução n.º 3.166/01, é possível à Impugnante verificar qual a legislação do outro estado subsidia o benefício fiscal que impõem pagamento a menor do ICMS na origem.

Assim, a Câmara considerou estar plenamente assegurado o direito de defesa da Impugnante nos presentes autos e, sendo desnecessária qualquer medida, encontram-se os autos prontos para julgamento.

Do Mérito

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, em razão de aproveitamento de créditos de imposto provenientes de documentos fiscais relativos a entradas decorrentes de operações interestaduais cujos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetentes estão beneficiados com incentivos fiscais concedidos por outros estados em desacordo com as normas de regência do imposto.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

Importante registrar que a penalidade isolada foi majorada pela constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

No caso em tela, a Impugnante, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, adquiriu diversas mercadorias listadas às fls. 41/103, em operação interestadual.

Entretanto, os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de venda de produção dos remetentes e apropriados pela Impugnante não foram integralmente cobrados na origem. Não há nos autos provas que contradigam esta afirmação.

Verificou-se a existência de incentivos fiscais, concedidos ao desamparo de convênio interestadual, aos estabelecimentos que enviaram mercadorias à Impugnante. Tais incentivos foram instituídos pelas normas listadas no Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01, especificamente, nos itens 3.1 (provenientes do Estado da Bahia); 1.22 e 1.24 (provenientes do Estado do Espírito Santo); 8.7 e 8.8 (provenientes do Estado de São Paulo).

Cumpra lembrar que o art. 1º da Resolução n.º 3.166/01 determina que o crédito do ICMS seja admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à Unidade da Federação de origem.

Portanto, vê-se que a Resolução n.º 3.166/01 é um dos fundamentos do feito fiscal.

Estabelece citada Resolução, *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. (grifos não constam do original)

Note-se que se encontram relacionadas nos autos as notas fiscais objeto da autuação.

A Lei Complementar n.º 24/75 expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação. Obviamente, esta também se refere ao imposto ou parcela deste não paga na origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim dispõe a citada Lei Complementar n.º 24/75:

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 de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

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;

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

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

.....

A Lei Complementar n.º 24/75, apesar de ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ficando clara a coexistência entre as Leis Complementares n.ºs 24/75 e 87/96.

Ressalte-se que, enquanto a Lei Complementar n.º 24/75 trata da forma dos estados concederem benefícios fiscais, a Lei Complementar n.º 87/96 aborda as normas gerais relativas ao ICMS, previstas no inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que até a sua edição, eram tratadas no Convênio ICMS n.º 66/88.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que, as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal, aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder benefício aos contribuintes.

O Regulamento do ICMS mineiro, na trilha das disposições contidas na Lei Complementar n.º 24/75, estabelece:

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 à 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.

(grifo aposto)

No mesmo sentido a redação do art. 68, *caput*:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (grifos não constam do original)

Existe também a previsão expressa da legislação para o estorno do crédito na situação em foco:

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

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

.....

Todas estas disposições são claras ao determinar que o montante do crédito a que o contribuinte mineiro tem direito corresponde à parcela não cobrada na origem.

Dessa forma, o Estado de Minas Gerais, interpretando a Lei Complementar n.º 24/75, claramente definiu que o contribuinte mineiro não poderá se valer do crédito do imposto relativo à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, apenas com a publicação da Resolução n.º 3.166/01 foi dada plena eficácia ao disposto no retrotranscrito art. 62 do Regulamento do ICMS, pois foi exatamente a partir de tal publicação, que o estado informou aos seus administrados os benefícios dados por outras Unidades da Federação que entendia contrários ao texto constitucional.

Neste diapasão, foi extremamente importante a publicação da Resolução n.º 3.166/01 na qual estão descritos os benefícios, as mercadorias, os valores contábeis, os valores apropriados como crédito, e os valores admitidos por Minas Gerais como passíveis de creditamento.

A publicidade é um princípio administrativo porque se entende que o Poder Público deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados (no caso os contribuintes) tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores (na hipótese o Fisco) estão fazendo. É imprescindível a publicação de atos que devam surtir efeitos externos, fora dos órgãos da Administração.

Insta destacar que, a publicidade é um requisito de eficácia e moralidade do ato administrativo e, se faz pela inserção do ato no jornal oficial para conhecimento do público em geral, bem como, para início de produção de seus efeitos. Como bem lembra José Afonso da Silva, “a publicação oficial é exigência da executoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos.”

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos da Resolução n.º 3.166/01 que dita a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses de estorno de crédito tal como aqui apreciada.

Portanto, o trabalho fiscal para estorno de crédito deve ser fundado nas normas estaduais, inclusive na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extrai não só a condição do fornecedor, como também os valores passíveis de creditamento.

Da análise das planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que as notas fiscais, objeto da autuação, foram efetivamente emitidas por contribuinte sediado em outra Unidade da Federação e que, o cálculo dos valores exigidos, se deu de conformidade com as determinações da Resolução n.º 3.166/01.

Ressalte-se que a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, se opera pela compensação do imposto devido em cada operação com aquele cobrado na operação antecedente. Nesta linha, traçou Minas Gerais seu entendimento exposto na já citada Resolução SEF n.º 3.166/01, no sentido de que se alguma parcela do ICMS deixou de ser cobrada pelo estado de origem da mercadoria, em função de incentivo/benefício fiscal, não pode esta parcela ser compensada em operações posteriores.

A forma utilizada pelos estados remetentes das mercadorias para conceder o benefício fiscal mencionado acima, fere, no entendimento do Poder Executivo mineiro, normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 que determinam que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os estados.

Mas, mesmo nessa hipótese, Minas Gerais reconhece o crédito relativo à parcela paga no Estado de origem. A forma utilizada pela Fiscalização, no caso dos autos, permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

Conforme dita o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Tal vinculação se dá justamente às normas emanadas do estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois a Resolução n.º 3.166/01, amparada, como já demonstrado, em outras normas de hierarquia superior, estabeleceu que o crédito a ser estornado é exatamente, nem mais, nem menos, aquele relativo ao imposto não pago na origem.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade.

Se o Estado de Minas Gerais não reconheceu por meio de um convênio os atos normativos que concederam os benefícios fiscais pelos estados de origem das remetentes das mercadorias, ele não está obrigado a suportar o ônus de compensar o crédito do imposto advindo dessas concessões.

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de naturezas distintas: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

Com relação à primeira, não há dúvida que, por se tratar da anulação de um ato normativo do estado concedente, o estado destinatário interessado somente poderá pleiteá-la em juízo, por não deter poderes para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os estados destinatários estabelecer as regras de aproveitamento sem a necessidade de interveniência do Judiciário, pois estes detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória).

Argumenta também a Impugnante que o suposto benefício fiscal insere-se 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.

Entretanto, esta argumentação não pode ser acatada. Na realidade, a situação de “fomento” indicada no art. 174 da Constituição Federal de 1988, para se revestir de legalidade, também deverá se submeter às determinações constitucionais e infraconstitucionais.

Afirma ainda a Impugnante que, pelo art. 110 do RPTA é vedado ao Conselho de Contribuintes afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade e, o que se tem na exigência fiscal combatida, é a presunção de inconstitucionalidade das leis dos estados de origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estabelece o citado art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Pela leitura do dispositivo acima transcrito verifica-se que não pode ser acolhida a tese de defesa segundo a qual para que o julgador administrativo pudesse ratificar a autuação fiscal que anula, estorna ou invalida o montante correspondente ao suposto benefício fiscal concedido pelo estado de origem, seria imprescindível que a lei que concedeu tal suposto incentivo tenha sido proclamada inconstitucional pelas vias normais e próprias.

O que se depreende do mandamento contido na norma acima transcrita é que o órgão julgador administrativo, no caso em tela, não pode negar aplicação às normas estaduais, quais sejam, a Lei n.º 6.763/75 e o Regulamento do ICMS que, como visto, determinam o estorno do crédito no caso dos autos.

Portanto, a legislação tributária vigente impõe o estorno do crédito e prescinde da declaração de inconstitucionalidade da norma concessória do benefício fiscal.

Em relação às multas aplicadas, discorda a Impugnante de seu montante e forma.

A chamada Multa de Revalidação, exigida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto em favor do Estado de Minas Gerais, a saber:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.
.....

Já a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, refere-se a descumprimento de obrigação acessória, no caso, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Importante verificar a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal:

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:

.....
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;
.....

Portanto, as multas exigidas tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Também não é possível acolher a tese de defesa em relação à majoração da multa isolada exigida, pois foi corretamente aplicada na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei 6.763/75, que assim determinam:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

.....
§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes. (grifos não constam do original)

Conforme demonstrado nos autos, está confirmada a reincidência na prática de infração ao mesmo dispositivo legal considerando-se o Auto de Infração n.º 01.000152447.82 julgado por este Conselho de Contribuintes com decisão contrária à Impugnante, conforme Acórdão n.º 18.030/06/1ª, de 08 de fevereiro de 2007 (fls. 125/141).

As telas do sistema SICAF que comprovam a ocorrência constam dos autos (fls. 122/124).

A argumentação de que o não adimplemento da obrigação tributária principal, no caso presente, o pagamento do diferencial de ICMS, implica em incidência de multa e juros, e que estes juros moratórios não podem incidir sobre aquela multa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devendo ser calculada pelo valor histórico do ICMS supostamente pago a menor, também não pode ser acatada.

A multa pecuniária por ação fiscal, denominada “multa de revalidação”, reveste-se da condição de obrigação tributária principal, conforme disposto no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Surge, portanto, a partir da ocorrência do fato gerador, a fixação do marco inicial para a incidência de juros moratórios sobre o conjunto Tributo – Multa Pecuniária.

Ainda nesta linha de raciocínio, cite-se a ementa da decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça proferida em 18 de maio de 2010, no julgamento do REsp. nº 834.681/MG, a saber:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Também não encontra respaldo a alegação de que a multa de revalidação deveria ser calculada pelo valor histórico do ICMS, sem incidência de juros moratórios, não estando, portanto, em desacordo com o disposto no art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional.

Esse dispositivo diz respeito à conversão de obrigação acessória, em caso de seu descumprimento, em obrigação principal. Como já demonstrado acima, a multa de revalidação por ação fiscal está inserida no conceito de obrigação principal conforme disposto no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional.

Por fim, cumpre ressaltar que a alegação da Impugnante de não gozar de qualquer benefício fiscal se mostra desnecessária, pois a autuação diz respeito ao estorno dos créditos relativos a incentivos concedidos aos remetentes das mercadorias enviadas à Defendente, estabelecidos fora do Estado de Minas Gerais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) de reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para dar conhecimento dos itens do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, constantes nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

planilhas de fls. 41/103, que acompanham o Auto de Infração. Vencidos a proponente e o Conselheiro Edmar Pereira dos Santos. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Gontijo Magalhães e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Edmar Pereira dos Santos.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora