

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.957/12/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170121-70
Recurso de Revisão: 40.060132605-31
Recorrente: Continental do Brasil Produtos Automotivos Ltda
IE: 261729287.02-30
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outros(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - DF

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado que a remetente das mercadorias, contribuinte substituta tributária por força do Convênio 85/93, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas remessas a destinatário mineiro de pneumáticos, em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, haja vista a existência de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Corretas as exigências de ICMS/ST complementar, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, por meio de verificação fiscal analítica do ICMS/ST devido pela Recorrente, contribuinte substituta tributária por força do Convênio 85/93, nas remessas de pneumáticos a destinatário mineiro, de apropriação indevida de parcela de ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, ao desabrigo de Convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando, assim, a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, disciplinada na Resolução nº 3.166/01.

Exige-se ICMS/ST complementar, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.901/12/1ª, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento, mantendo integralmente as exigências fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 321/346), por intermédio de seu procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 18.795/10/2^a, 19.336/09/3^a, 3.490/09/CE, 18395/09/2^a, 20.419/11/1^a e 19.410/10/3^a.

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 349/354, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG e no Acórdão recorrido foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento dos Processos e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente, eis que algumas das decisões apontadas como paradigmas se revelam divergentes em relação à aplicação da legislação tributária.

Cumprido, de início, ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferida pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser também pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre a mesma matéria, logicamente dentro das mesmas condições e sob as mesmas circunstâncias fáticas.

Com efeito, as decisões apontadas como paradigmas são as dos seguintes acórdãos: 18.795/10/2^a, 19.336/09/3^a, 3.490/09/CE, 18.395/09/2^a, 20.419/11/1^a e 19.410/10/3^a.

Ressalta-se que a decisão consubstanciada pelo Acórdão nº 20.419/11/1^a foi reformada pela Câmara Especial nos termos do Acórdão nº 3.778/11/CE, ficando prejudicada a análise quanto ao pressuposto de cabimento, com fulcro no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II, do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido, se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo, ainda que após a sua interposição.

Já no que se refere às decisões consubstanciadas pelos Acórdãos nºs 18.395/09/2ª e 3.490/09/CE, verifica-se que se relacionam ao mesmo processo (PTA nº 01.000159849-81), observando-se que ambos compõem a decisão da 2ª Câmara confirmada pela Câmara Especial.

Tanto a decisão recorrida, quanto essas duas citadas como paradigmas (18.395/09/2ª e 3.490/09/CE), bem como as paradigmas consubstanciadas pelos Acórdãos nºs 18.795/10/2ª e 19.336/09/3ª, cuidam de estorno de créditos de ICMS referentes a benefícios fiscais concedidos unilateralmente por outra unidade da Federação, sem autorização por meio de convênio, e não levados em consideração quando do cálculo do ICMS a título de substituição tributária a ser recolhido para o Estado de Minas Gerais pelo Substituto Tributário, *in casu*, os Sujeitos Passivos.

Nessa situação fática, a decisão recorrida manteve a exigência da Multa Isolada, relativa à apropriação indevida de créditos de ICMS, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo que todas essas decisões apontadas como paradigmas excluíram a citada penalidade, entendendo-a como inaplicável à espécie.

Nesse sentido, verifica-se, sem qualquer esforço, divergência das decisões paradigmas em relação à recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária, legitimando o conhecimento do Recurso.

Por último, em relação à decisão paradigma consubstanciada no Acórdão nº 19.410/10/3ª, constata-se que não se encontra configurado o pressuposto da divergência quanto à aplicação da legislação tributária para cabimento do Recurso.

Nessa decisão irrecorrível, a 3ª Câmara de Julgamento julgou improcedente o lançamento com base em prova documental apresentada pela Defesa, *in casu*, declaração da Autoridade Fiscal da outra unidade da Federação atestando que o Contribuinte não usufruía do benefício fiscal que fundamentava o lançamento.

Porém, não é essa a questão que envolve a decisão recorrida. Não há qualquer meio de prova documental da Autoridade Fiscal de origem do Substituto Tributário atestando que não foi usufruído aquele benefício fiscal utilizado como fundamento no lançamento.

No caso da decisão recorrida, os documentos relacionados à apuração do imposto do Substituto Tributário (ora Recorrente) fundamentaram os percentuais utilizados pela Fiscalização para efeito de estorno dos créditos do imposto não cobrados na origem.

Dessa forma, constata-se que as decisões foram tomadas no mesmo sentido, ou seja, privilegiando os documentos oficiais apresentados pelos Autuados. No caso da decisão recorrida, definiu-se, a partir dos documentos, o percentual legítimo de

apropriação de créditos de ICMS, sendo que no caso da decisão paradigma, a informação acarretou a anulação de todo o lançamento.

Verifica-se, pois, que em relação a essa decisão apontada como paradigma não se configura hipótese de divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária, não servindo como pressuposto para cabimento do Recurso.

Portanto, diante de todo o acima exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), em relação às decisões consubstanciadas pelos Acórdãos n^{os} 18.795/10/2^a, 19.336/09/3^a, 3.490/09/CE e 18.395/09/2^a, com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de consequência, constata-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Ressalta-se, inicialmente, que nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

Atente-se que o Recurso de Revisão proposto pela ora Recorrente propugna pela reforma total da decisão, ou seja, que seja considerado improcedente todo o lançamento.

Vale relembrar que a autuação versa sobre a constatação, no período de abril a dezembro de 2010, por meio de verificação fiscal analítica do ICMS/ST devido pela Recorrente, contribuinte substituta tributária, nas remessas de pneumáticos a destinatário mineiro, de apropriação indevida de parcela de ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, ao desabrigo de Convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando, assim, a regra estabelecida na Lei Complementar n^o 24/75, disciplinada na Resolução n^o 3.166/01.

Exige-se ICMS/ST complementar, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2^o, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n^o 6.763/75.

A Recorrente tem como atividade preponderante a fabricação, comércio, importação, exportação, montagem e distribuição de pneus e outros produtos automotivos (fls. 235), sendo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais a título de substituição tributária nas operações com destinatários mineiros, por força normativa do Convênio ICMS n^o 85/93.

Os autos foram instruídos com os documentos de apuração fiscal, bem como com cópias de notas fiscais, por amostragem (fls. 117/140), cópia dos livros de Registro de Apuração do ICMS (fls. 145/179), bem como com cópia da legislação do Estado da Bahia que concede o benefício fiscal (Lei n^o 7.980/01, Decreto n^o 8.205/02 e Resolução n^o 52/04) - fls. 181/199.

Vale destacar, que a causa que originou a autuação em contenda, a qual se refere à concessão de incentivo fiscal, é reconhecida pela Recorrente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua defesa, a Recorrente afirma que se encontra inserida no regime de tributação estabelecido pela Lei Estadual da Bahia nº 7.980/01, regulamentada pelo Decreto nº 8.205/02, a qual prevê hipótese de dilatação (diferimento) do prazo para o pagamento do saldo devedor do ICMS em até 72 (setenta e dois) meses, limitados a 90% (noventa por cento) da quantia apurada, e sem incluir a parcela destinada ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza.

O cerne da questão é se a Recorrente teria direito ou não de apropriar-se do valor de ICMS equivalente à alíquota interna referente às operações próprias, correspondente ao percentual de 12% (doze por cento), para apurar o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

A tese trazida pela Recorrente é de que o regime tributário, no qual ela está inserida, constitui “diferimento” do imposto, cujo objeto está relacionado unicamente à dilatação do prazo de pagamento do saldo devedor do imposto apurado mensalmente. Assim, não poderia ser equiparado à hipótese de benefício fiscal concedido sem a deliberação do CONFAZ.

Há, pois, de se atentar à hierarquia das normas tributárias no ordenamento jurídico, começando pela Constituição Federal de 1988.

O art. 155, inciso II da CF/88, prescreve:

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

(...)

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

O § 2º, inciso XII, alínea “g” do preceptivo constitucional retrotranscrito estabelece:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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.

Como a CF/88 transfere à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, faz-se necessário se reportar a Lei Complementar nº 24/75, que prescreve a forma como as benesses referidas pelo texto constitucional serão concedidas conforme seu art. 1º, parágrafo único, inciso IV:

Art. 1º. As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

Neste diapasão, o art. 10 do mesmo diploma legal dispõe:

Art. 10. Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias. (grifou-se)

Observe-se que, nos termos do dispositivo retrotranscrito e, diferentemente do entendimento da Defendente, ampliação do prazo de recolhimento do imposto constitui sim, benefício fiscal.

Como bem adverte Souto Maior Borges os benefícios fiscais não se reduzem à concessão de isenções, uma vez que eles podem consistir também em *reduções da base de cálculo, diferimento, devolução total ou parcial do imposto*, bem como na *outorga de crédito presumido* (RTDP nº 8/1994, p. 86/106).

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

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Sendo assim, os atos unilaterais concessivos de incentivos, em desacordo com a referida lei complementar, acarretam a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria (Art. 8º, I da LC nº 24/75).

Na realidade, não seria mesmo de se conceber que a economia mineira se visse afetada por concessão unilateral de benefícios fiscais por outros estados.

É certo que o estado, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados por convênios, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e, ineficaz a apropriação da totalidade dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais emitidos pela Recorrente no cálculo do ICMS devido a este estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale frisar que o estorno do crédito deve ocorrer qualquer que seja a denominação dada aos benefícios concedidos irregularmente (crédito presumido, estorno de débito, concessão de prazo especial para pagamento, etc.).

Depreende-se que o legislador do Estado da Bahia, ao conceder unilateralmente um prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento do ICMS, sem a autorização do CONFAZ, que implicou redução do valor do ICMS devido, atentou contra os preceitos legais supracitados.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do Estado de Minas Gerais contra ato do governador do Estado do Espírito Santo, em situação análoga, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os entes Federados.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inciso II, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados. O Supremo deixa clara a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO: "GUERRA FISCAL" REPELIDA PELO STF:

LIMINAR DEFERIDA.

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA RÉPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, II, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707;

(...) (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444;

ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 5.8.99, CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

O REGULAMENTO DO ICMS MINEIRO PRESCREVE, EXPRESSAMENTE, NO INCISO VI DO ART. 71, QUE O IMPOSTO NÃO COBRADO NA ORIGEM DEVE SER ESTORNADO:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ARTIGO 62 DESTE REGULAMENTO.

Nesse contexto, mencione-se que o Recurso Extraordinário nº 109.486, Relator Min. Ilmar Galvão, interposto por contribuinte autuado em razão do aproveitamento de créditos do imposto no documento fiscal de aquisição, porque objeto de incentivo fiscal concedido ao remetente pelo eEstado de origem da mercadoria à revelia das prescrições da CF/88 e da LC nº 87/96, acabou se convertendo no *leading case* da matéria.

Na citada decisão, a Suprema Corte não acatou a tese defendida pelo destinatário da mercadoria de ofensa ao princípio da não cumulatividade. Para o relator do recurso, trata-se de "questão insuscetível de ser solucionada sob a invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio estado, seja por outro, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, é fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada".

Relevante reportar-se à Resolução nº 3.166/01 que “veda a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto”.

A Resolução nº 3.166/01 foi expedida 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.

Corroboram, ainda, o lançamento em análise várias decisões do TJMG, confira-se:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL NOS ESTADOS DE ORIGEM DE MERCADORIAS. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. RESOLUÇÃO N. 3.166/2001. NÃO INOVAÇÃO. APROVEITAMENTO INDEVIDO. SEGURANÇA DENEGADA. SENTENÇA MANTIDA. - É INDEVIDO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DE OPERAÇÃO ANTERIOR EM OUTRA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POSTERIOR, QUANDO EXISTIREM NOS ESTADOS DE ORIGEM DAS MERCADORIAS BENEFÍCIOS FISCAIS NÃO CONSIDERADOS PELA IMPETRANTE, NÃO HAVENDO SE FALAR EM AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. - A RESOLUÇÃO N. 3.166/2001, DO SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS - QUE DISPÕE SOBRE A VEDAÇÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS NAS ENTRADAS, DECORRENTES DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, DE MERCADORIAS CUJOS REMETENTES ESTEJAM BENEFICIADOS COM INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO ICMS - NÃO É INCONSTITUCIONAL EIS QUE NÃO INOVOU NO ORDENAMENTO JURÍDICO, MAS SIMPLEMENTE DEU CUMPRIMENTO AOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.08.399344-8/003 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ALBERTO VILAS BOAS.

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM. NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO NO ESTADO DESTINATÁRIO. ESTORNO. POSSIBILIDADE. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, CUJOS REMETENTES FORAM BENEFICIADOS, NA ORIGEM, POR INCENTIVOS FISCAIS NÃO RECONHECIDOS POR CONVÊNIO DO CONFAZ, APRESENTA-SE LEGÍTIMO O SEU ESTORNO, PORQUANTO SEM VALIDADE A LEI DO ESTADO CONCEDENTE, QUE DESCUMPRE MANDAMENTO CONSTITUCIONAL - ALÍNEA 'G', XII, § 2º DO ART. 155 DA CF/88 - E LEI COMPLEMENTAR 24/75, OS QUAIS OBRIGAM SEJAM TAIS CONCESSÕES AUTORIZADAS EM CONVÊNIO, PELA UNANIMIDADE DOS ESTADOS REPRESENTADOS NO CONFAZ. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.787361-4/003 EM CONEXÃO COM A APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.221866-4/001 - RELATOR: EXMO. SR. DES. EDUARDO ANDRADE.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO. CRÉDITO. APROVEITAMENTO LIMITADO. RESOLUÇÃO. SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE. ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS. CONCESSÃO. CONVÊNIO. LEI COMPLEMENTAR. EXIGÊNCIA. NÃO OBSERVÂNCIA. ANULAÇÃO DE CRÉDITO. MERCADORIA. ESTABELECIMENTO RECEBEDOR. INVIÁVEL O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVO A PARCELA NÃO RECOLHIDA NA ORIGEM, EM DECORRÊNCIA DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. O PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE É CUMPRIDO QUANDO SE LIMITA O CREDITAMENTO, REALIZADO PELO CONTRIBUINTE SEDIADO NESTE ESTADO, AO MONTANTE DO ICMS EXIGIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR (RESOLUÇÃO Nº 3.166/01, ART. 1º). A ORIENTAÇÃO CONTIDA NO ART. 2º DA RESOLUÇÃO Nº 3.166/01, DO

SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, É COMPATÍVEL COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75. ESTA, NO QUE CONCERNE A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIOS CELEBRADOS E RATIFICADOS PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL PARA A CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE O ICM (ART. 1º), BEM COMO A ANULAÇÃO DE CRÉDITO ATRIBUÍDO AO ESTABELECIMENTO RECEBEDOR DA MERCADORIA, POR INOBSERVÂNCIA DAQUELA EXIGÊNCIA (ART. 8º, I), FOI RECEPCIONADA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, A TEOR DO PRECEITO CONTIDO NO SEU ART. 155, §2º, XII, "G" C.C. O ART. 34, §8º, DO ADCT. REFORMA-SE A SENTENÇA NO REEXAME NECESSÁRIO, PARA DENEGAR A SEGURANÇA, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS". (NÚMERO DO PROCESSO: 1.0024.03.966925- 4/001(1) - RELATOR: DES. ALMEIDA MELO, J. 15.04.2004, PUBL. 11.05.2004).

MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - RESTRIÇÃO - LEGALIDADE. INVIÁVEL O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVO A PARCELA NÃO RECOLHIDA NA ORIGEM, EM DECORRÊNCIA DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. O PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE É CUMPRIDO QUANDO SE LIMITA O CREDITAMENTO, REALIZADO PELO CONTRIBUINTE SEDIADO NESTE ESTADO, AO MONTANTE DO ICMS EXIGIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR, COMO PREVISTO NA RESOLUÇÃO Nº 3.166/0, QUE É COMPATÍVEL COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E FOI RECEPCIONADA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, A TEOR DO PRECEITO CONTIDO NO SEU ART. 155, §2º, XII, "G" C.C. O ART. 34, §8º, DO ADCT. (APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0024.04.385575-8/001 - RELATOR: DES. FRANCISCO FIGUEIREDO).

EMENTA: TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - ESTORNO DE CRÉDITOS - ENTRADAS COM BENEFÍCIO FISCAL - LEI ESTADUAL N.º 6.763/1975 - RICMS/2002 - RESOLUÇÃO 3.166/01 - LEGALIDADE - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA DE OFENSA. 1. NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PELA PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO QUANDO O REMETENTE DE MERCADORIA SUJEITA AO ICMS FOR BENEFICIÁRIO DE INCENTIVOS FISCAIS. AS PREVISÕES DA LEI ESTADUAL N.º 6.763/75, DO RICMS/02 E DA RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 DE ESTORNO PROPORCIONAL DO IMPOSTO NESTE SENTIDO NÃO OFENDEM A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, QUE DISCIPLINA O REGIME DA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. 2. PRELIMINAR REJEITADA E RECURSO NÃO PROVIDO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0145.06.326224-3/001 - RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

EMENTA: <APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO INDEVIDAMENTE AO FORNECEDOR PELO ESTADO DE ORIGEM. RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. CONSTITUCIONALIDADE. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. COMPROVADO QUE A EMPRESA AUTUADA RECOLHEU ICMS A MENOR, EM RAZÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO, CUJO REMETENTE FOI BENEFICIADO COM INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO, DE RIGOR A MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO, BEM COMO DE SEUS CONECTÁRIOS LEGAIS, TAIS COMO MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, PORQUANTO PREVISTAS NO ART. 55, INC. XXVI, DA LEI N. 6.763/75. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.09.719470-8/001 - RELATOR(A) DES.(A) WASHINGTON FERREIRA. DATA DE PUBLICAÇÃO 3/04/12.

Não resta dúvida que o Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980/01 (fls. 181), regulamentada pelo Decreto nº 8.205/02 (fls. 184/189), e pela Resolução nº 52/04 (fls. 198/199), concedeu incentivo fiscal à Recorrente, dilatando o prazo de pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, limitada a 72 (setenta e dois) meses, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

No entanto, o Estado de Minas Gerais não tem obrigação e, nem pode acatar, incentivos fiscais concedidos por outros estados unilateralmente, não autorizados pelo CONFAZ, uma vez que contraria normas instituídas na CF/88 e Lei Complementar pertinente. Observa-se que o ônus financeiro decorrente destes incentivos é transferido para o estado de destino quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário.

Em sua peça de defesa, a Recorrente, salienta o fato de que a Resolução nº 3.166/01, item 3.38 do Anexo Único, não faz referência ao regime de diferimento instituído pela lei do Estado da Bahia, em comento.

Não obstante, o fato de inexistir previsão específica na resolução não impede a exigência fiscal, pois não é esse ato normativo que sustenta o procedimento fiscal, mas a própria Constituição Federal e a Lei Complementar nº 24/75, conforme entendimento externado em reiteradas decisões deste Conselho referentes ao período autuado.

Avaliando especificamente o cerne da controvérsia, o benefício fiscal em questão está previsto no Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002, que aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE (cópia às fls. 184/198).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a habilitação da Recorrente ao programa ocorreu por meio da Resolução nº 52 de 27 de setembro de 2004, do Conselho Deliberativo do Desenvolve (fls. 198/199).

O Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002, regulamenta a matéria em seu Capítulo II “DOS INCENTIVOS”, na SEÇÃO I, trata “DO DIFERIMENTO” e, na SEÇÃO II cuida “DA DILATAÇÃO DO PRAZO” (confira-se às fls. 185/187).

No caso em análise, por meio da Resolução nº 52/04, o Estado da Bahia concedeu à Recorrente duas modalidades de benefícios, quais sejam, o previsto no item I - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas operações em que específica (importação de bens destinadas ao ativo fixo e nas aquisições de insumos e embalagens); e no item II – dilatação do prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor, relativo às operações próprias.

Destaque-se que o benefício fiscal trazido em discussão nestes autos está relacionado ao item II acima mencionado.

Depreende-se assim, que os próprios atos normativos que concedem e autorizam o incentivo fiscal, dá tratamento diferenciado aos institutos do diferimento e da dilatação do prazo. Portanto, equivocou-se a Recorrente quando afirma que o benefício, ora em discussão, possui a mesma natureza do diferimento.

A apropriação do ICMS relativo à parcela incentivada se encontra materializada por meio da observação constante no campo “Apuração do Saldo”, linha 14 “Deduções” do livro de Registro e Apuração do ICMS.

Por exemplo, no mês de abril de 2010, fls. 145, consta a informação: “Dilatação do prazo de ICMS autorizada pela Resolução nº 52/04 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE com vencimento em 20/05/16, conf. Art. 5º, § 2º do Decreto nº 8205 – Regulamento DESENVOLVE”. Informação semelhante consta nos demais períodos fiscalizados conforme fls. 149, 154, 157, 160 e seguintes.

Diante disso, e, considerando que o vencimento no exemplo mencionado foi prorrogado para 20/05/16, ou seja, que o prazo para recolhimento da parcela do ICMS deduzido a título de incentivo fiscal, no mês de abril de 2010, foi dilatado em 72 (setenta e dois) meses, é incontroverso o fato de que os documentos juntados pela Impugnante às fls. 281/296, em razão do Despacho Interlocutório de fls. 274, não se referem às operações objeto da presente autuação.

Além disso, também não se pode afirmar que tais recolhimentos se referem à parcela de ICMS alcançada pelo benefício fiscal (“Dilatação do prazo de ICMS autorizada pela Resolução nº 52/04”), relativo a fatos geradores anteriores a esta autuação tendo em vista que não há como identificar o período nem a natureza das operações correspondentes a tais recolhimentos.

Há que ser ponderado que relevante para o desate da presente contenda, seria a comprovação do recolhimento da parcela incentivada relativa aos fatos geradores abrangidos nesta autuação. Entretanto, esta prova não é possível de ser produzida, uma vez que, de acordo com os atos normativos que concedem o incentivo fiscal, o recolhimento dessas parcelas foi postergado para a partir de maio de 2016.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à metodologia utilizada na apuração do ICMS apropriado indevidamente tem-se, a título de exemplo, que no mês de abril de 2010, embora a Recorrente, quando da apuração do ICMS/ST devido a Minas Gerais, tenha se creditado de 12% (doze por cento) sobre o valor da operação, correspondente à aplicação da alíquota interestadual, na realidade, o valor efetivamente recolhido (Campo 15 do RAICMS) corresponde a 11,71% (onze inteiros e setenta e um décimos por cento) do saldo devedor (Campo 13 do RAICMS), conforme cópia do citado livro acostada às fls. 145 dos autos.

Sendo assim, o coeficiente do crédito de ICMS passível de apropriação no mês de abril de 2010, corresponde a apenas 1,41% (um inteiro e quarenta e um décimo por cento) do valor da operação (valor dos produtos) destacado na nota fiscal, conforme demonstrado pela Fiscalização no relatório do auto de infração às fls. 08/09.

Tomando-se como exemplo a Nota Fiscal nº 9961, verifica-se que o valor do ICMS da operação própria destacado nos documentos e utilizado no cálculo do ICMS/ST é de R\$ 22.745,25 (fls. 117). No entanto, o valor efetivamente recolhido, deduzido o benefício fiscal, corresponde a R\$ 2.672,57 (dois mil seiscentos e setenta e dois reais e cinquenta e sete centavos).

Logo, o valor do ICMS/ST recolhido a menor, o qual equivale à parcela indevidamente apropriada, perfaz R\$ 20.072,68 (vinte mil, setenta e dois reais e sessenta e oito centavos), conforme corretamente demonstrado pela Fiscalização às fls. 65. Ressalta-se que o mesmo critério foi utilizado na apuração das diferenças de ICMS/ST recolhido a menor nos demais períodos fiscalizados conforme demonstrado às fls. 65/110.

Por fim, há de se mencionar que, não obstante defender-se a inexistência do benefício calcada na premissa de diferimento do pagamento do imposto, constata-se que o benefício pode traduzir-se, na prática, em remissão de até 90% (noventa por cento) do imposto devido.

Tal assertiva-se assenta na previsão do Decreto nº 8.205/02, já mencionado, de percentual de desconto por anos de antecipação, conforme tabela I, fls. 194 dos autos. Nessa premissa, antecipando-se em 5 (cinco) anos o pagamento do imposto, tem-se um desconto de 90% (noventa por cento) do imposto, que é exatamente o percentual do ICMS incentivado.

No tocante às penalidades, torna-se importante esclarecer que não há ofensa ao princípio do *non bis in idem*, uma vez que a multa de revalidação e a multa isolada, previstas na Lei nº 6.763/75 são baseadas em fatos jurídicos distintos.

A aplicação da Multa de Revalidação, correspondente a 100% (cem por cento) sobre a parcela do ICMS/ST não recolhido, está em conformidade com o art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, tendo em vista a não retenção ou falta de pagamento do imposto retido, em seu valor integral devido, decorrente de substituição tributária.

Já a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, refere-se a descumprimento de obrigação acessória, por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária. Constatado valor de imposto das operações próprias lançado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas notas fiscais e não recolhido (fls. 117/140), portanto, apropriado indevidamente, tendo resultado em recolhimento a menor do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

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

Assim, resta caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado. Como a Impugnante não apresentou nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

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

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

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

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

I - impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

O caráter da antecipação não altera a essência normativa do imposto.

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

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

Este entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte nº. 028/2008, ao orientar sobre o cálculo do ICMS/ST:

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

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

Nesse sentido, verifica-se que a tipificação tributária da multa se amolda perfeitamente à conduta da ora Recorrente de apropriação de crédito do imposto em desacordo com a legislação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura (Relator), Antônio César Ribeiro e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe davam provimento parcial para excluir as exigências relativas à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Daniel Gontijo Magalhães e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 29 de outubro de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente/Relatora designada**

CC/MIG