

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.434/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000178744-81
Impugnação: 40.010132791-65
Impugnante: Drogaria Araújo S/A
IE: 186009898.29-34
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que, ao calcular o imposto devido, deduziu, a título de ICMS da operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando o disposto na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75, no RICMS/02 e na Resolução nº 3.166/01. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se excluir, em relação ao fornecedor Advanced Products Indústria e Comércio Ltda (CNPJ: 01.107389/0002-12 – sucedida pela empresa Saniplan Laboratórios Ltda), as exigências do mês de outubro de 2007. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Decorre o lançamento da constatação de que a Autuada recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/10/07 a 31/12/07, decorrente do aproveitamento indevido do total dos créditos de ICMS que, apesar de destacados nas notas fiscais que acobertaram mercadorias adquiridas em operações interestaduais, não foram recolhidos integralmente na origem, em função de benefícios fiscais concedidos irregularmente em outras Unidades da Federação (Goiás e Rio de Janeiro), tornando-se assim indevida a apropriação, relativamente à parcela referente à vantagem econômica decorrente de benefício fiscal.

Exigência do ICMS/ST recolhido a menor, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da citada lei.

Irregularidade apurada mediante a verificação das notas fiscais de entradas relativas às mercadorias recebidas em operações interestaduais e o recolhimento do imposto devido conforme planilhas apresentadas pela Autuada.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Termos de Intimação (fls. 05/06 e 11); Resposta da Autuada à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscalização (fls. 09/10); Auto de Infração - AI (fls. 12/13); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCM (fls. 14); Relatório Fiscal (fls. 16/20); cópias de correspondências enviadas pela Autuada e seus fornecedores (fls. 21/68); Respostas e documentos enviados à Autuada relativos a diversos fornecedores (fls. 69/355); mídia eletrônica entregue pelo contribuinte (fls. 356); Anexos 1 – Apuração do ICMS/ST devido recolhido a menor (fls. 357/390); Anexo 2 – Consolidado de valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo de multas (fls. 391/392); Anexo 3 – cópia das notas fiscais de entrada, por amostragem (fls. 393/410); Anexo 4 – cópia do Regime Especial PTA nº 16000155016-19 (fls. 411/429); Anexo 5 – cópia do livro de Registro de Entradas, por amostragem (fls. 430/463); Anexo 6 - cópia dos cadastros do SINTEGRA/ICMS e Receita Federal dos fornecedores (fls. 464/482); Anexo 7 – mídia eletrônica contendo as planilhas apresentadas pela Contribuinte referentes ao período de outubro de 2007 a dezembro de 2007 e planilhas elaboradas pelo Fisco relativas à apuração do ICMS/ST recolhido a menor no período autuado (fls. 483).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 487/512, alegando, em síntese, que:

- o lançamento é nulo, uma vez que em todas as aquisições interestaduais para as quais poderia aplicar a Resolução nº 3.166/01, o estorno do crédito do ICMS já foi realizado pela Autuada, com a inclusão do débito decorrente no parcelamento concedido pelo Estado de Minas Gerais por meio do Decreto nº 45.358/10 (Programa de Parcelamento Especial – PPE);

- faz jus ao aproveitamento integral dos créditos porque está amparada por declaração de seus fornecedores de que não tinham aproveitado os benefícios fiscais concedidos pelos estados de origem;

- a Resolução nº 3.166/01 listou uma série de benefícios fiscais ilegalmente concedidos por outros Estados da federação e, na interpretação deste Conselho, criou uma presunção legal de que, nas operações efetuadas com contribuintes daqueles estados, não teria havido o pagamento integral do ICMS, ainda que integralmente destacado na nota fiscal, nas hipóteses em que haja concessão ilegal de benefícios fiscais no estado em que se situa o remetente das mercadorias e, por isso, estaria o Estado de Minas Gerais legitimado a proceder o estorno parcial dos valores indevidamente creditados;

- se o benefício não estivesse sujeito a qualquer condição seria possível admitir que, diante da ocorrência do indício previsto na lei (compra de mercadoria sujeita ao benefício), haveria o fato presumido (ausência de recolhimento integral na origem), o qual, obviamente, poderia ser refutado mediante prova em sentido contrário por parte da Contribuinte;

- a partir do momento em que o benefício fiscal concedido na origem estiver circunscrito a uma categoria de contribuintes, como, por exemplo, o benefício concedido pelo Estado de Goiás para contribuinte que participe de projeto cultural ou artístico, é fundamental que a Fiscalização faça prova de que o fornecedor encontra-se abrangido pela norma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita excertos da legislação que regulamenta os benefícios fiscais com intuito de comprovar que a fruição dos benefícios fiscais glosados pela Fiscalização depende do cumprimento de condições e, também, decisões deste Conselho que entende lhe respaldar.

Argui que o lançamento é nulo, uma vez que a Fiscalização não se descumriu da função que lhe é privativa, nos termos do art. 142 do CTN, pois deixou de demonstrar, em relação a benefícios fiscais condicionados, que o fornecedor atendia às condições previstas na legislação que os concede para usufruir de tais benesses.

Na possibilidade deste Conselho atribuir-lhe o ônus de comprovar o recolhimento integral do imposto por parte de seus fornecedores, o que entende constituir aquilo que se intitula prova impossível, diz que não poderia fazer nada mais do que trazer aos autos as declarações apresentadas por eles no sentido de que não usufruíram de benefícios fiscais irregulares.

Sustenta que a prova de recolhimento integral do imposto só poderia ser produzida se a Impugnante pudesse exigir dos fornecedores a exibição dos seus documentos de arrecadação, porém, menciona, que de acordo com o disposto nos arts. 1.190 e 1.193 do Código Civil, a exibição dos documentos fiscais só poderá ser exigida pelas autoridades fazendárias.

Dessa forma, considera inteiramente cabível o pedido por ela formulado para a Fiscalização deste estado intime a Fiscalização dos estados nos quais estão localizados os fornecedores, para que declarem se os respectivos fornecedores aproveitaram ou não dos mencionados benefícios fiscais, mencionando acórdãos deste Conselho cujo procedimento foi adotado pela Câmara de Julgamento.

Argui que foram incluídas no lançamento aquisições de empresa optante pelo Simples Nacional, impedida de usufruir benefício fiscal por força do art. 24 da Lei Complementar nº 123/06 (Indústria Sabonetes Augusto – CNPJ 33.229.345/0001-70).

Assevera que ao presente caso é aplicável o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) e, em decorrência disso, decaíram os créditos anteriores a 27/09/07.

Não concorda com a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por entender que a infração prevista em tal dispositivo legal não é aplicável ao caso dos autos.

Ao final, postula pela improcedência do lançamento fiscal. Subsidiariamente, requer a exclusão da multa isolada aplicada, bem como a exclusão da parcela correspondente às competências que se encontram fulminadas pela decadência.

Na oportunidade, junta aos autos os Documentos nº 06: Denúncia Espontânea protocolizada pela Impugnante em que demonstra todos os débitos que foram objeto do PPE II em razão da aplicação da Re. 3166/01 (fls. 545/553); nºs 07 e 08, quais sejam: Respostas da Autuada a intimações fiscais (fls. 554/559); 09: Declarações firmadas pelos fornecedores da Impugnante em que atestam a não utilização dos benefícios fiscais arrolados na Resolução nº 3166 nos produtos adquiridos pela Autuada (fls. 560/583); 10: cópia dos Acórdãos nºs 19.472/10/3ª,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

19.222/09/3ª e 3.778/11/CE (fls. 584/627); 11: Planilha elaborada pela Impugnante em que constam os produtos e valores autuados (fls. 628/629); 12: Documento que demonstra que a Indústria Sabonetes Augusto (CNPJ 33.229.345/0001-70) está inscrita no Simples Nacional (fls. 630/632).

A Fiscalização, em manifestação de fls. 635/643, promove a rerratificação do crédito tributário para excluir as exigências relativas às aquisições de mercadorias oriundas do fornecedor Indústria Sabonetes Augusto (CNPJ 33.229.345/0001-70), uma vez que essa empresa, em parte do período autuado, foi optante pelo Simples Nacional, e, assim, impedida de usufruir de benefício fiscal por força do disposto no art. 24 da LC nº 123/06.

Na oportunidade são anexados aos autos os seguintes documentos:

- Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 644/645);
- Anexo 3 Reformulado: Consolidado de Valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo de multas (fls. 766);
- Demonstrativo do acatamento parcial de impugnação (fls. 646);
- Consolidado de valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo das multas (fls. 647);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 648).

Devidamente intimada (fls. 649/654), a Autuada comparece aos autos às fls. 659/666, quando reitera os argumentos anteriormente expendidos.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se novamente às fls. 668/671, reiterando o seu pedido pela procedência parcial do lançamento.

Na sessão realizada no dia 12/03/13, a 1ª Câmara de Julgamento deferiu o requerimento da Autuada, formulado da tribuna, de juntada de documentos. Em seguida, determinou a diligência de fls. 677, para a manifestação da Fiscalização sobre os documentos juntados.

Tais documentos (fls. 678/717) referem-se ao PTA nº 01.000186873-59, de mesma sujeição passiva e matéria dos presentes autos, e propiciaram a rerratificação do lançamento naqueles autos, concernente ao item 7.3 da Resolução nº 3.166/01.

Em atendimento, a Fiscalização manifesta-se às fls. 719/722, acatando parcialmente as alegações da Defesa, com os seguintes esclarecimentos:

- quanto às aquisições de mercadorias oriundas do Estado do Rio de Janeiro (posições NCMS 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10), referentes às notas fiscais emitidas por distribuidor ou atacadista, cujos créditos foram estornados com fulcro no item 7.3 da Resolução 3.166/01, houve o reenquadramento da exigência no item 7.2 da mencionada resolução, pois tais mercadorias não estavam listadas no Anexo Único do Decreto nº 35.418/04-RJ, vigente à época do fato gerador, mas estavam abrangidas pelo item 7.2 retromencionado;

- já os produtos classificados nas mencionadas posições, referentes às notas fiscais emitidas por industrial, tiveram as exigências excluídas do lançamento por não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estarem expressamente listados no Anexo Único do Decreto n. 35.418/04-RJ e, também, por não estarem enquadrados em outro item da citada resolução.

Anexa aos autos os seguintes documentos:

- Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 723/724);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 725);
- Anexo 2: 2ª Reformulação – Consolidado de Valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo de multas e acatamento conforme documentos apresentados pela Impugnante (fls. 726/739).

Devidamente intimada (fls. 741/742), a Autuada manifesta-se às fls. 743/750, alegando, em síntese, que:

- o crédito tributário foi reformulado, tendo sido excluído do lançamento parte do crédito tributário vinculado às aquisições das mercadorias enquadradas nas NCMs 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10, por não estarem tais produtos relacionados no Anexo Único do Decreto RJ nº 35.418/04, objeto do item 7.3 da Resolução nº 3.166/01;

- a Fiscalização alterou o critério jurídico do lançamento e reenquadrou a autuação ao item 7.2 da Resolução nº 3.166/01 já que percebeu a impossibilidade da suposta violação ao item 7.3;

- a Fiscalização ao invés de excluir da autuação os valores equivalentes ao crédito presumido de 4% indicado no item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, excluiu apenas o percentual de 2,5%, pois considerou o crédito presumido de 1,5% listado no item 7.2;

- a base legal da retificação do crédito tributário, indicada pela Fiscalização, art. 145, inciso I e o art. 149, inciso VIII, ambos do CTN, não está adequada, pois não houve erro de fato, mas, sim, “erro de direito” e a legislação tributária não permite a revisão do procedimento de lançamento fundado em “erro de direito”;

- conforme depreende-se do art. 146 do CTN a modificação nos critérios jurídicos pela autoridade somente pode ser efetivada quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução.

Para sustentar sua tese, transcreve lições doutrinárias, trechos de decisões judiciais e administrativas e dispositivos legais, com intuito de demonstrar a impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito.

Reitera, então, as considerações já exaradas na impugnação anteriormente apresentada e, pleiteia a reformulação do crédito tributário para excluir a integralidade dos valores correspondentes às aquisições de mercadorias do Estado do Rio de Janeiro enquadradas nas NCMs nºs 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10.

Novamente, a Fiscalização manifesta-se (fls. 753/757), para pedir a procedência do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

A 1ª Câmara de Julgamento, na sessão realizada no dia 16/06/13, converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização reabrisse à Impugnante o prazo de

30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, inciso II, § 1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

A Autuada, então, manifesta-se às fls. 764/767.

Na ocasião, reitera os argumentos trazidos na impugnação apresentada.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 770/773, com o mesmo entendimento anteriormente exposto.

DECISÃO

Das Preliminares

Do pedido de nulidade do lançamento sob a alegação de que todas as aquisições para as quais poderia ser aplicado a Resolução nº 3.166/01 foram incluídas no Programa de Parcelamento Especial – PPE

Alega a Autuada que é nulo o lançamento, uma vez que em todas as aquisições interestaduais para as quais poderia aplicar a Resolução nº 3.166/01, o estorno do crédito do ICMS já foi por ela realizado e, incluído o débito daí decorrente, no parcelamento concedido pelo Estado de Minas Gerais por meio do Decreto nº 45.358/10 (Programa de Parcelamento Especial – PPE).

Entretanto, como bem destacado pela Fiscalização, não se encontra materializada nestes autos qualquer exigência de ICMS/ST constante no parcelamento efetuado pela Autuada.

Também não houve, em relação às aquisições objeto da exigência complementar de ICMS/ST retratada nos presentes autos, comprovação de que o fornecedor não usufruiu dos benefícios fiscais concedidos nos respectivos Estados de origem, conforme será abordado na fase meritória.

Assim, afasta-se a preliminar arguida.

Da arguição de nulidade do lançamento sob a alegação de falta de provas da fruição de benefício fiscal pelos fornecedores das mercadorias, objeto do lançamento

Alega a Impugnante que a Fiscalização não se descumriu de provar a utilização do benefício fiscal pelos remetentes das mercadorias, devendo ser o lançamento declarado nulo.

Nesse aspecto, razão não assiste à Impugnante, uma vez que os benefícios fiscais concedidos aos remetentes das mercadorias constam em normas emanadas e publicadas pelos estados nos quais estão localizados tais fornecedores. A presunção lógica é de que estes tenham sido aproveitados pelos emitentes dos documentos fiscais relativos aos créditos que estão sendo estornados.

Cabe ressaltar que a vedação de apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, no RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, no caso dos autos, para cada incentivo fiscal concedido nos estados, sem celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, há um dispositivo legal determinando o benefício, que se encontra indicado na Resolução nº 3.166/01.

Ao presente caso aplica-se a hipótese de presunção relativa inserida na norma tributária, pois a autuação respalda-se nos itens 4.11, 4.17, 7.2, 7.3 e 7.4 da citada resolução.

Cabe à Autuada comprovar a legitimidade de seus créditos, abatidos no cálculo do ICMS/ST por ela devido, nos termos da Resolução nº 3.166/01. Dessa forma, é a Impugnante quem deve produzir a prova de não fruição do benefício irregularmente concedido pelo estado de origem.

Buscando tal prova, a Fiscalização mineira promoveu, em duas oportunidades, intimação da Autuada para a apresentação de documentos que pudessem comprovar a não fruição dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos estados de origem.

Assim, constam dos autos diversos documentos que foram apresentados pela Autuada à Fiscalização antes da lavratura do Auto de Infração, e outros que foram juntados aos autos com a impugnação, os quais, no entender da Impugnante, têm o condão de afastar a acusação fiscal.

Registre-se que a análise de tais documentos refere-se ao mérito do lançamento, motivo pelo qual serão considerados no momento oportuno.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar arguida pela Impugnante, na mesma linha do entendimento externado em várias decisões deste Conselho, dentre as quais, destaca-se a seguinte:

ACÓRDÃO Nº 19.909/11/3ª

(...)

PEDE A DEFESA QUE O ESTADO DE MINAS GERAIS REQUEIRA JUNTO AO FISCO DO ESPÍRITO SANTO A INFORMAÇÃO SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PELOS FORNECEDORES DA AUTUADA. OCORRE, NO ENTANTO QUE, AO PRESENTE CASO APLICA-SE A HIPÓTESE DE PRESUNÇÃO RELATIVA INSERIDA NA NORMA TRIBUTÁRIA. SEGUNDO PAULO DE BARROS CARVALHO, AS PRESUNÇÕES LEGAIS "INSEREM-SE NO ÂMBITO PROCESSUAL DAS PROVAS, VISANDO A CARACTERIZAR OU POSITIVAR MEROS FATOS OU SITUAÇÕES DE FATO QUE SE ENCAIXEM NAS MOLDURAS JURÍDICAS".

TODAVIA, HÁ DISPENSA DE PROVA PARA OS FATOS SOBRE OS QUAIS MILITAM PRESUNÇÕES ABSOLUTAS, CONFORME DISPOSTO NO INCISO IV DO ART. 334 DO CPC – LEI Nº 5.869 DE 11/01/73, MAS QUANTO ÀS PRESUNÇÕES RELATIVAS, QUE ADMITEM PROVAS EM CONTRÁRIO, ESTAS INVERTEM O ÔNUS DA PROVA.

ASSIM, CABE À AUTUADA COMPROVAR A LEGITIMIDADE DE SEUS CRÉDITOS, NOS TERMOS DA RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. DESTA FORMA, É A IMPUGNANTE QUEM DEVE PRODUIR A PROVA DE LEGITIMIDADE, POIS O FISCO MINEIRO FUNDA-SE EM LEGISLAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO ESTADO DE ORIGEM, QUE AUTORIZA O REMETENTE A PAGAR MENOS DO QUE DEVE. GRIFOS ACRESCIDOS.

Do Mérito

Conforme já relatado, decorre o lançamento da constatação pela Fiscalização de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, relativamente ao período 01/10/07 a 31/12/07, em razão do aproveitamento indevido do total dos créditos de ICMS que, apesar de destacados nas notas fiscais que acobertaram mercadorias recebidas dos fornecedores da Autuada, não foram recolhidos integralmente na origem, em função de benefícios fiscais irregularmente concedidos pelos Estados de origem (Goiás e Rio de Janeiro), tornando-se assim indevida a apropriação, no que tange à parcela que corresponde à vantagem econômica decorrente do mencionado benefício fiscal.

Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

De modo preambular, requer a Defesa a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo a ver configurada a decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 27/09/07, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização.

Equivoca-se a Impugnante porque o lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos no período de outubro a dezembro de 2007.

Vale dizer que o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2007 somente se expirou em 31/12/12, conforme disposto no inciso I do retromencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 27/09/12 (fls. 13).

Cabe ressaltar, inicialmente, que a proibição da apropriação do crédito, no caso em exame, tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, no RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

Art. 155

(...)

§ 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Já a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve:

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 - 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;

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;

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

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme art. 28, § 5º da Lei nº 6.763/75 §§ 1º e 2º, do art. 62 da Parte Geral do RICMS/02, conforme redação vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

RICMS/02

Art. 62 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 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 a Fiscalização e os contribuintes, para dar cumprimento à norma ínsita no art. 62, § 2º disciplina, em seu art. 1º, a forma em que será admitido o crédito. Veja-se:

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.

Importante destacar, que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma, de caráter meramente operacional, não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de convênio, obrigatório, nos estritos termos da Constituição Federal, retrotranscritos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o STF entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal, conforme agravo regimental abaixo transcrito:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AGR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - ACÓRDÃO RECORRIDO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE QUE TENDO SIDO CONVERTIDO EM INCENTIVO O TRIBUTO QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta a norma do art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados. O Supremo deixa claro a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS. Examine-se:

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 REPRESSÃO 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, 25.8.99, 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborando, ainda, o lançamento em análise várias decisões do TJMG, dentre as quais se destaca a seguinte decisão relativa à apelação cível interposta pela empresa autuada:

APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - ISENÇÃO UNILATERAL - APROVAÇÃO DO CONFAZ - INEXISTÊNCIA - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

- EM FACE À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO ICMS, OBSERVA-SE QUE SE DEVE COMPENSAR O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM O MONTANTE COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES PELO MESMO ESTADO.

- A ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE BENEFÍCIO FISCAL POR UM ESTADO NÃO PODE OBRIGAR OUTRO A ACEITAR CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÉM DISSO, NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR 24/75, A CONCESSÃO DE ISENÇÕES DEVE SER DEVIDAMENTE APROVADA PELO CONFAZ PARA GERAR SEUS REGULARES EFEITOS. (AP. CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.12.220706-1/001, RELATOR(A): DES.(A) DÁRCIO LOPARDI MENDES, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 08/08/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/08/2013)

Com efeito, a Resolução nº 3.166/01 não contempla qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade, muito pelo contrário, dá a ele efetivo cumprimento quando limita o crédito a ser aproveitado pelo contribuinte mineiro ao montante de imposto, efetivamente, cobrado na operação anterior em outro Estado da Federação.

Saliente-se que o Supremo Tribunal Federal já decidiu, especificamente, em relação à Resolução nº 3.166/01, afirmando ser legítima a exigência de estorno de crédito de ICMS, objeto de incentivo fiscal, na mesma proporção do crédito concedido pelo Estado de origem, como se observa na ementa que se segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - ACÓRDÃO RECORRIDO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE QUE TENDO SIDO CONVERTIDO EM INCENTIVO O TRIBUTO QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO." (RE-AGR 423658/MG - RELATOR: MINISTRO CARLOS VELOSO - 2ª TURMA - DATA DO JULGAMENTO: 22/11/2005)

Por fim, é de se ressaltar que o entendimento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe encontra fulcro nas normas constitucionais e infraconstitucionais em vigência, de forma que a Resolução nº 3.166/01, ao vedar a conduta objeto da presente demanda, apenas reproduz de forma expressa o que já está assentado na legislação pertinente. Por consequência, não resta violado o princípio da legalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim, os atos normativos retromencionados nada mais fizeram que orientar os agentes fazendários e, também, os contribuintes para que se acautelassem diante da possibilidade de apropriação de créditos fiscais ilegítimos, evitando-se, assim, o aproveitamento de valores não recolhidos ao Fisco de origem.

É certo que os estados, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não autorizados por convênio, infringiram 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 pelos fornecedores da Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a este Estado.

Ressalte-se que a Resolução nº 3.166/01 estabelece o percentual de crédito admitido em cada situação específica, cabendo a Contribuinte autuada, se for o caso, demonstrar que o seu fornecedor não usufruiu do benefício na forma ditada em tal legislação, conforme já mencionado.

No caso em questão, afirma a Fiscalização que os fornecedores da Autuada utilizaram-se dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Goiás e Rio de Janeiro.

Nesse norte, a Impugnante, tendo em vista as atividades que desenvolve e as peculiaridades da legislação do ICMS, quando transacionar com fornecedores de outros estados, deve ser diligente e acautelar-se, por meio de documentação, de provas que a credenciem ao crédito do imposto.

Registre-se que a Fiscalização anexou às fls. 464/482 cópia dos cadastros do Sintegra/ICMS e Receita Federal dos fornecedores cujas operações são objeto deste lançamento.

Importante mencionar que a Fiscalização, antes de efetuar o lançamento em análise, intimou a Autuada (docs. de fls. 05/06 e 11) para que ela apresentasse comprovação do pagamento do ICMS integral da operação própria, pelos remetentes, relativos às aquisições de mercadorias de outros estados, cujos remetentes pudessem estar beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação, operações não abrangidas na denúncia espontânea protocolada pela Autuada (PTA nº 05.000208245.65) em razão do parcelamento instituído pelo Decreto nº 45.358/10.

Naquela oportunidade, a Autuada apresentou à Fiscalização os seguintes documentos que se encontram anexados às fls. 21/355:

- solicitações direcionadas às empresas fornecedoras das mercadorias autuadas para que elas apresentassem cópias dos resumos mensais dos livros Registro de Entradas e de Saídas, por CFOP, constando, respectivamente, o total de créditos e débitos escriturados em cada mês; cópia do livro Registro de Apuração do ICMS; cópias de declarações de apuração mensal do ICMS e cópias das guias do recolhimento do imposto; planilha demonstrando a efetiva carga tributária assumida pelas empresas fornecedoras nas operações (notas fiscais) beneficiadas com benefícios (39/68);

- respostas/documentos apresentados pelas empresas fornecedoras em atendimento à solicitação da Autuada (fls. 69/355).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compulsando tais documentos constata-se que os seguintes documentos não se referem às operações autuadas, pelos motivos que se seguem:

- declarações das empresas: L'oréal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda (fls. 70/71), Mucambo S/A (fls. 72/75), Unifoco Com. e Perfumaria Ltda (fls. 77) e Profarma Dist. de Produtos Farmacêuticos S/A (fls. 78): tais fornecedores não constam dentre os fornecedores listados nas planilhas de cálculo do ICMS/ST exigido nestes autos e também no Anexo 6 (cópia de cadastro dos fornecedores);

- “correspondência de fls. 79 enviada pela empresa Sunmaster do Brasil Ltda – EPP ao inspetor seccional de Fazenda de Três Rios/RJ” – fornecedor não consta dentre os fornecedores listados nas planilhas de cálculo do ICMS/ST exigido nestes autos e também no Anexo 6 (cópia de cadastro dos fornecedores).

Dessa forma, verifica-se que dentre os documentos juntados às fls. 21/355, apenas os documentos, a seguir mencionados, referem-se aos documentos fiscais listados nas planilhas de cálculo de ICMS/ST, cujos créditos foram parcialmente glosados:

- documento de fls. 69 (*declaração emitida pelo Laboratório Pierre Fabre do Brasil Ltda, na qual consta que as informações requeridas pela Autuada são sigilosas e que se enquadra no regime da lei nº 5.636/10 a partir de fevereiro/10*);

- documento de fls. 76 (*declaração emitida pela empresa Palmitec Ind. e Com. Ltda, na qual também consta que as informações requeridas pela Autuada são sigilosas*).

Também se referem ao estorno dos créditos ora em análise os documentos de fls. 80/355, relativos à empresa Advanced Products Ind. e Com. Ltda (CNPJ: 01.107389/0002-12 – sucedida pela empresa Saniplan Laboratórios Ltda – consulta SINTEGRA/ICMS de fls. 584): tais documentos referem-se à apuração e recolhimento do ICMS relativos ao exercício de 2007.

Conforme bem observado pela Fiscalização, ao analisar as declarações retromencionadas, não se vislumbra que sejam bastantes a comprovar que os fornecedores da Autuada não utilizam benefícios fiscais ilegalmente concedidos pelos estados de origem, como tangenciado pela Defesa.

No tocante aos documentos relativos à apuração do ICMS e outros, da empresa Advanced Products Ind. e Com. Ltda (CNPJ: 01.107389/0002-12 – sucedida pela empresa Saniplan Laboratórios Ltda – consulta Sintegra/ICMS de fls. 469), destaca-se que a Fiscalização não se manifestou pontualmente sobre tais documentos.

Esses documentos serão abordados quando da análise do item 7.3 da Resolução nº 3.166/01.

Registre-se, ainda, que junto à impugnação foram carreadas declarações firmadas pelos fornecedores da Autuada, nas quais, em síntese, consta que não fruíram de benefício fiscal relativamente às operações com a empresa autuada (fls. 560/583).

No que tange às mencionadas declarações trazidas pela Impugnante, observa-se que também não têm o condão de afastar a acusação fiscal, uma vez que não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se encontram acompanhadas de outros elementos capazes de demonstrar a não fruição pelos fornecedores de benefício fiscal ilegalmente concedido pelos Estados de Goiás e do Rio de Janeiro, no período autuado.

Acresça-se que as declarações acostadas às fls. 545/555, 571, 579, 582 e 583 não são de fornecedores listados nas planilhas de cálculo do ICMS/ST exigido nestes autos e também no Anexo 6 (cópia de cadastro dos fornecedores).

Conveniente destacar, que a apresentação dos documentos da escrita fiscal/contábil das empresas fornecedoras, poderiam afastar a presunção de fruição de benefícios fiscais irregularmente concedidos pelos estados de origem.

Por outro lado, a apresentação de tais documentos não induz à violação do sigilo empresarial/fiscal, como alegado por alguns dos remetentes das mercadorias e pela própria Impugnante, visto que não ensejam a divulgação da estratégia comercial, sequer expõem a margem de lucro ou situação financeira da empresa fornecedora.

Conforme consta dos autos, a Autuada teve oportunidade, em um lapso de mais de 02 (dois) anos, desde a intimação de fls. 05, para providenciar toda a documentação que comprovasse de forma inequívoca que eles não usufruíram, no período autuado, dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos estados de origem das mercadorias, conforme legislação aplicável.

Feitas essas considerações, passa-se à análise de cada item da Resolução nº 3.166/01:

Itens 4.11 e 4.17 da Resolução nº 3.166/01

Com relação aos documentos fiscais emitidos por fornecedores localizados no Estado de Goiás, prevê a Resolução nº 3.166/01:

4.11	Estabelecimento de industrial que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido de 2% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) Vide Nota 1	10% s/ BC NF emitida a partir de 21/11/94
4.17	Medicamentos de uso humano	crédito presumido de 4% (Art. 11, XXIII do Anexo IX do Dec. 4.852/97)	8% s/ BC NF emitida pelo atacadista a partir de 21/12/2000

Ressalte-se que os fornecedores da Autuada sediados no Estado de Goiás, cujas operações com a Autuada são objeto do presente lançamento, são estabelecimentos industriais (item 4.11) ou atacadistas (item 4.17), conforme consta nas consultas dados cadastrais colacionadas às fls. 464/482.

A alegação da Autuada de que a legislação daquele estado exige, para fruição dos benefícios fiscais em questão, que o contribuinte utilize de sistema de escrituração digital, que tenha faturamento superior a certo montante, que participe de projeto cultural, não tem o condão de afastar a acusação fiscal, pois, também, encontra-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se desacompanhada de elementos capazes de demonstrar a não utilização de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás às citadas empresas fornecedoras no período autuado.

Assim, correta a glosa dos créditos de ICMS na apuração do ICMS/ST na forma efetuada pela Fiscalização.

Itens 7.2, 7.3 e 7.4 da Resolução nº 3.166/01

Com relação aos documentos fiscais emitidos por fornecedores localizados no Estado do Rio de Janeiro prevê a Resolução nº 3.166/01:

(20)	7.2	Mercadorias em geral	crédito presumido de 1,5% (art. 3º, I e art. 4º da Lei n.º 4.173/03)	10,5 % s/BC NF emitida por atacadista e centrais de distribuição a partir de 30/09/2003
Efeitos de 17/12/2004 a 01/08/2006 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução nº 3.607, de 16/12/2004:				
	"7.2	Mercadorias em geral	crédito presumido de 2% (art. 3º, I da Lei n.º 4.173/03)	10 % s/BC NF emitida por atacadista e centrais de distribuição a partir de 30/09/2003"
(7)	7.3	Perfume e água de colônia de qualquer tipo, desodorante, talco, cosmético e produto de tocador, dos códigos NCM 3303.00, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07 e 34.01	crédito presumido de 4% (art. 1º do Dec. n.º 35.419/04 e Dec.n.º 35.418/04)	8% s/BC NF emitidas pelo industrial, distribuidor ou atacadista a partir de 01/05/2004
(7)	7.4	Produtos farmacêuticos	crédito presumido de 2% (art. 8º, I do Dec. n.º 36.175/04)	10 % s/BC NF emitida pelo atacadista ou centrais de distribuição a partir de 01/10/2004

(7) Efeitos a partir de 17/12/2004 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução nº 3.607, de 16/12/2004 - MG de 17 e ret. no MG de 01/12/2006.

(20) Efeitos a partir de 02/08/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução nº 3.794, de 01/08/2006 - MG de 02.

Nesse ponto, a Fiscalização, acatando, parcialmente as alegações da Defesa, excluiu desse item do lançamento as exigências relativas às aquisições de mercadorias oriundas do fornecedor Indústria Sabonetes Augusto (CNPJ 33.229.345/0001-70), uma vez que tal empresa era, em parte do período autuado (outubro e novembro de 2007), optante pelo Simples Nacional, impedida, portanto, de usufruir de benefício fiscal por força do art. 24 da LC nº 123/06.

Ainda em relação ao item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, a Fiscalização, ao analisar os argumentos trazidos pela Autuada na Sessão de Julgamento do dia 16/07/13,

reformulou novamente o crédito tributário, para reenquadrar o estorno de créditos de ICMS relativos às mercadorias das posições **NCMs 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10**, oriundas de estabelecimentos atacadistas ou distribuidores, originalmente enquadradas no item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, no item 7.2 da citada resolução.

Na oportunidade, também foram excluídas as exigências relativas às mercadorias classificadas nas citadas posições da NCMs referentes às notas fiscais emitidas por fornecedor industrial, por não estarem expressamente listadas no Anexo Único do Decreto nº 35.418/04-RJ e, também, por não serem enquadradas em outro item da referida resolução.

As exclusões e alterações do crédito tributário encontram-se demonstradas às fls. 723/739 dos autos.

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário, a Impugnante alegou que a alteração no fundamento para a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização importou em erro de direito, fato que não permite a alteração do lançamento. Requereu, então, fossem excluídas as exigências em relação a tais produtos, então enquadrados no item 7.2 da Resolução nº 3.166/01.

Sem razão à Defesa. Não houve qualquer alteração no critério jurídico, pois as exigências fiscais sempre estiveram respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades narradas no Auto de Infração originalmente formalizado (recolhimento a menor de ICMS/ST devido à apropriação, no cálculo do ICMS/ST, de parcela de ICMS operação própria não recolhida na origem, em razão de benefício fiscal unilateralmente concedido).

Nesse sentido, importante mostra-se a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se contunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifos acrescidos).

Assim, não há mais reparos a se fazer no lançamento.

Por fim, a alegação da Autuada de que a legislação do Rio de Janeiro exige, para fruição dos benefícios fiscais, que o contribuinte cumpra certos requisitos, conforme já relatado, não tem o condão de afastar a acusação fiscal, pois, também, encontra-se desacompanhada de elementos capazes de demonstrar a não utilização de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado do Rio de Janeiro às citadas empresas fornecedoras, no período autuado.

Entretanto, os documentos relativos à apuração e pagamento do ICMS da empresa fornecedora Advanced Products Ind e Com Ltda (CNPJ: 01.107389/0002-12 – sucedida pela empresa Saniplan Laboratórios Ltda), acostados às fls. 80/355, merecem uma melhor análise.

Compulsando tais documentos, observa-se, em relação ao mês de outubro de 2007, que foram apresentados comprovantes de recolhimento do ICMS, cópia dos livros Registro de Apuração do ICMS, cópia das GIAs (Guias de Informação e Apuração do ICMS), cópia do livro Registro de Saídas e Entradas, demonstrando que o imposto apurado foi integralmente recolhido sem o abatimento do percentual de crédito presumido listado no item 7.3 da Resolução nº 3.166/01.

No mínimo, se não são provas bastantes, esses documentos induzem à dúvida se, de fato, o mencionado fornecedor utiliza-se dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro, no mencionado período.

Dessa forma, devem ser excluídas as exigências do mês de outubro de 2007 em relação ao fornecedor retromencionado.

Assim, observadas as reformulações do crédito tributário e a exclusão retromencionada, correta a glosa dos créditos remanescentes, uma vez que os Estados (Goiás e Rio de Janeiro) ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não autorizados por convênio, infringiram 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 no documento fiscal emitido pela Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a este estado, o que torna correto o procedimento fiscal.

Desse modo, ao realizar o cálculo do ICMS/ST sem considerar os efeitos dos benefícios fiscais ilegais sobre o imposto efetivamente cobrado na operação própria, a Autuada, contribuinte substituto tributário, recolhe imposto menor do que o devido a esse título, sendo corretas as exigências fiscais remanescentes do ICMS/ST complementar e a respectiva multa de revalidação. Veja-se:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Quanto às alegações da Defesa sobre a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, a questão comporta uma melhor análise.

Com efeito, o valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença do imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista e o destacado na nota fiscal de aquisição da mercadoria, nos termos em que dispuser a legislação tributária.

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.

Desse modo, a regra constitucional da não cumulatividade encontra-se preservada, por fazer parte da matriz do imposto, a partir do próprio texto constitucional.

No caso do ICMS devido por 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:

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;

Destaque-se que o caráter da antecipação não pode alterar, como já afirmado, 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*”, na apuração do imposto a título de substituição tributária não pode ser diferente.

Conforme se vê, 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do exposto, verifica-se que a conduta da Autuada amolda-se perfeitamente à previsão do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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; (grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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 parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 644/648 e 723/739 e, ainda, em relação ao Contribuinte Advanced Products Indústria e Comércio Ltda, para excluir as exigências do mês de outubro de 2007. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor) que excluía, ainda, a multa isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75. Participaram do julgamento, além da signatária e do conselheiro vencido, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2013.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.434/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000178744-81
Impugnação: 40.010132791-65
Impugnante: Drogaria Araújo S/A
IE: 186009898.29-34
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, em face de concessão de benefício irregular na origem, sem respaldo de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ.

Exigência de ICMS/ST, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, no tocante à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, não há que se falar em aproveitamento de crédito do ICMS na hipótese constante dos autos.

Há, sim, dedução do imposto pago na operação, a título de operação própria do remetente, ao contrário da exegese do citado dispositivo, o qual se refere a um imposto lançado na escrita fiscal do destinatário.

A matéria já foi apreciada nesta Casa, sendo objeto de análise pela 2ª Câmara de Julgamento, cujo voto condutor reproduz-se:

ENTRETANTO, EMBORA SE FALE TEXTUALMENTE EM APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, O VALOR A MENOR DO IMPOSTO APURADO NOS PRESENTES AUTOS CONSISTE NA FORMA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSALTE-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 Nº 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 Nº 6.763/75 RELATIVAMENTE AO VALOR DO IMPOSTO. ASSIM, EXTRAÍ-SE O SEGUINTE, DO INTEIRO TEOR DOS ARTIGOS 28, 29 E 32, DA LEI Nº 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 ESTABELECEER 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;
- 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 ARTIGO 20, DO ANEXO XV:

ART. 20 – O IMPOSTO A RECOLHER A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ:

I – EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES, O VALOR DA DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO CALCULADO MEDIANTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ESTABELECIDADA 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 PRESCREVE O INCISO XXVI, DO ARTIGO 55, DA LEI Nº 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 SEGUINTE:

(...)

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 MENCIONADO ARTIGO NÃO ESTÁ EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERFEITA SINTONIA COM A EXIGÊNCIA FISCAL, DEVENDO, POR CONSEQUENTE, SER EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA.

Diante disso, incabível é a exigência relativa à penalidade prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2013.

Sauro Henrique de Almeida

Conselheiro

CC/MG