

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.037/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172335-16
Impugnação: 40.010131212-43
Impugnante: Unocann Tubos e Conexões Ltda
IE: 186898709.00-70
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS. Constatado o recolhimento a menor de ICMS em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto, dada a falta de estorno do excesso de créditos, em desacordo com o previsto em Regime Especial. Exigências de ICMS, de Multa de Revalidação e da Multa Isolada, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS nos períodos de agosto a outubro de 2007, dezembro de 2008, janeiro de 2009, outubro a dezembro de 2009, janeiro de 2010, março a agosto de 2010 e outubro e novembro de 2010, apurado por meio de recomposição de conta gráfica (fls. 44/46), no valor original de R\$ 1.678.837,05 (um milhão seiscientos e setenta e oito mil, oitocentos e trinta e sete reais e cinco centavos), em razão de aproveitamento de crédito de ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em meses do período compreendido entre janeiro de 2006 a setembro de 2010.

O aproveitamento indevido dos créditos de ICMS deve-se à falta de estorno do excesso de tais créditos em desacordo com o previsto em Regime Especial.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Procuração e Documento de Identidade (fls. 05/06); Relatório Fiscal (fls. 07/08); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fls. 10/11); Anexo 1 – Tela SICAF, Cópia do Regime Especial de Tributação RET nº 033/2007 (fls. 12/17); Consulta Interna nº 103/2011 (fls. 18/20); Conta Corrente Fiscal (fls. 21/26); Anexo 2 – Quadro do Estorno e CD/Informações prestadas pela UNOCANN (fls. 27/42); Anexo 3 – Recomposição da Conta Gráfica (fls. 43/46); Anexo 4 – Cópia das DAPIs - dezembro de 2005 e 2006 a 2010 (fls. 47/230); Anexo 5

– Relação das Notas Fiscais de Entrada e de Saída (12/2006) (fls. 231/252); Anexo 6 – Cópia das Notas Fiscais de Entrada e de Saída (12/2006) (fls. 253/1.828) e Anexo 7 – Cópia dos Livros Fiscais: Entrada, Saída, Registro de Apuração (12/2006) fls. (1.829/1.979).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.990/2002 do PTA.

Apresenta, em síntese os seguintes argumentos:

- alega que apesar das exigências fiscais alcançarem os períodos de 2007, 2008, 2009 e 2010, o Fisco promoveu a recomposição da conta gráfica desde janeiro de 2006, com estorno de créditos nos meses de janeiro, fevereiro, maio, junho, agosto e setembro de 2006, reduzindo, portanto, o saldo credor de 2006, com repercussão para os exercícios seguintes;

- afirma que o Auto de Infração foi lavrado em 27/12/11, quando já haviam transcorridos mais de 5 (cinco) anos das apurações do ICMS efetuadas pelo Contribuinte, referente aos meses de janeiro a setembro de 2006;

- assevera que foram alteradas apurações realizadas por ela, Autuada, em 2006, que já haviam sido definitivamente homologadas, pelo transcurso dos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme § 4º do art. 150 do CTN, e que, portanto, não mais eram passíveis de qualquer alteração;

- requer que sejam excluídos da recomposição da conta gráfica os estornos referentes aos meses de janeiro, fevereiro, maio, junho, agosto e setembro de 2006;

- salienta que o exame do Regime Especial de Tributação deve se pautar nesta premissa (interesses da economia mineira), ou seja, assegurar um efetivo benefício para ela, Autuada, de forma que seus produtos tenham competitividade no mercado frente às mercadorias dos concorrentes baianos agraciados com incentivos fiscais concedidos por aquele Estado;

- diz que, quanto à ausência de estorno dos créditos por parte dela, Autuada, com base nos parágrafos 1º e 2º do art. 1º do RET, o estorno não aconteceu em virtude unicamente da completa ausência de uma metodologia clara prevista no Regime Especial e que tanto isso é verdade que a própria auditoria precisou elaborar a Consulta Interna nº 103/2011 para obter informações de como proceder;

- assevera que a indefinição é tamanha que o Fisco fundamenta o Auto de Infração em dispositivo do Regulamento não aplicável à situação dos autos, conforme prevê expressamente o caput (operações com leite pasteurizado) do § 9º do art. 75 do RICMS, citado como fundamento legal do auto de infração;

- afirma que na resposta à Consulta Interna, orientação da DOT está equivocada e distorce o verdadeiro sentido do Regime Especial;

- afirma que conforme § 1º do art. 1º do RET, o benefício é opcional pela UNOCANN e que não substituiu o regime de débito e crédito;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- salienta que, entretanto, a Divisão de Orientação Tributária manifestou-se no sentido de que após optar pelo RET, o contribuinte deverá obedecer às disposições nele contidas até o fim de sua vigência, mas que essa exigência não consta do RET e que, assim, o contribuinte deve usar o crédito presumido no mês que lhe for benéfico;

- quanto à utilização da sistemática do RET, afirma que a DOT também se manifesta no sentido de que seria até o fim do regime, podendo o contribuinte renunciá-lo de forma definitiva, mas que, contudo, novamente confunde o RET com o benefício nele previsto, sendo que o Regime Especial vale até o fim da sua vigência podendo o contribuinte renunciá-lo antes de findo o prazo, mas o benefício nele previsto, não;

- diz que enquanto vigorar o regime, o contribuinte tem o direito de aproveitar o crédito presumido naqueles meses em que a sua utilização represente efetivo benefício ao contribuinte;

- ressalta que não houve substituição da sistemática de créditos e débitos por crédito presumido e que ambos convivem na apuração do imposto;

- alega que o posicionamento equivocado da Divisão de Orientação Tributária decorre da conclusão de que o regime não pode ser prejudicial aos cofres públicos, mas que, como destacado anteriormente, nesta categoria de regime, o Estado de Minas Gerais efetivamente reduz a carga tributária da Impugnante, e por isso, num primeiro momento, os cofres públicos efetivamente abdicam de uma receita para permitir que uma empresa mineira, geradora de empregos e riquezas para o Estado de Minas Gerais, possa sobreviver;

- afirma que se trata de situação excepcional, já que os principais concorrentes dela, Autuada, localizados no Estado da Bahia, são agraciados com incentivos não aprovados em convênio;

- explica que, por esse motivo, não há que se impor o crédito presumido previsto no RET em todos os meses, mas somente naqueles em que ensejar um efetivo benefício;

- diz que, para melhor compreensão, expõe a situação de julho de 2007 e questiona que benefício é esse que concede um crédito presumido de R\$ 151.529,25 e ao mesmo tempo estorna o excesso de crédito de R\$ 207.372,63;

- acrescenta que em outro ponto o Fisco questionou à DOT, com relação ao § 1º do art. 1º do RET, sobre qual seria o valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção, já que este é o limite permitido para aproveitamento dos créditos relacionados com a operação e que foi respondido que o aproveitamento dos créditos é limitado ao valor do ICMS devido nas operações de saída alcançados pelo benefício, já abatido o valor do crédito presumido concedido;

- assevera que, no entanto, a ilustre Divisão de Orientação Tributária vislumbrou neste caso uma limitação que simplesmente não existe no RET;

- ressalta que o absurdo ocorrido neste momento é tão evidente que o Fisco, ao elaborar as planilhas do crédito tributário, inclui a coluna 4 indicando “ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET”, que nos termos do Regime Especial representaria o limite de aproveitamento de créditos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alega que, no entanto, provavelmente em decorrência da resposta à Consulta Interna nº 103/2011, foi incluída a coluna 6, que trata da carga tributária (ICMS devido com exclusão do crédito presumido), que foi o parâmetro utilizado para restringir o crédito do ICMS;

- afirma que o que se observa é a criação de uma nova regra, sem qualquer vínculo com o Regime Especial, e por este motivo não merece prosperar, devendo ser adotado exatamente o disposto no RET, que autoriza o aproveitamento de outros créditos, limitado ao valor do imposto devido nas operações beneficiadas (coluna 4 da planilha);

- diz que, por outro lado, também não pode prosperar a cobrança de multa e juros, nos termos do art. 100 do CTN, já que o RET deferido pelo Estado de Minas Gerais não indicou a metodologia de estorno do crédito;

- salienta que, inclusive, como já destacado anteriormente, nem mesmo a auditoria fiscal, profissional que há anos exerce o seu *múnus*, conseguiu identificar uma forma objetiva e clara de estorno, sendo necessário formular Consulta Interna para apurar os meios pertinentes;

- ressalta que não é possível exigir comportamento distinto dela, Autuada, na medida em que o RET não forneceu os elementos básicos que pudessem viabilizar o eventual estorno e que somente tomou conhecimento da metodologia de estorno do crédito pretendida pelo Estado (Consulta Interna nº 103/2011) com a notificação do Auto de Infração, razão pela qual a exclusão das multas e juros é medida que se impõe.

Ao final, requer que sejam feitas as seguintes alterações na recomposição da conta gráfica: exclusão dos estornos referentes aos meses de janeiro a setembro de 2006 – decadência; lançar o crédito presumido somente naqueles meses em que ele for maior que o eventual excesso de crédito passível de estorno; adotar como limite para o aproveitamento dos outros créditos relacionados com a operação, o valor do ICMS devido nas operações alcançadas pelo RET, sem o abatimento do crédito presumido; além da exclusão das multas e juros, nos termos do art. 100 do CTN.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 2.018/2.022, refuta as alegações da defesa.

Apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a Autuada é detentora de Regime Especial de Tributação - RET nº 33/2007 que renovou regime anterior concedido em 2004. O art. 1º do RET assegura ao contribuinte crédito presumido nas saídas internas das mercadorias de sua produção, permitindo ainda, de acordo com o § 1º do mesmo artigo, o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação, limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção. Devido à falta de estorno do excesso de crédito previsto no art. 1º, § 2º do referido Regime, a Impugnante vem acumulando saldo credor;

- após a Consulta Interna nº 103/2011 foi feito o estorno dos créditos indevidos com base no § 9º do art. 75 do RICMS/02, que normatiza que na impossibilidade, no momento da entrada ou do bem ou do recebimento do serviço, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

perfeita identificação dos créditos vinculada à saída posterior beneficiada com o crédito presumido, o contribuinte, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o excesso de crédito com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total das operações realizadas, e que para o cálculo da proporcionalidade serão consideradas as operações realizadas pelo contribuinte nos 12 (doze) últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetiva o estorno;

- esclarece que o presente trabalho teve como suporte a Consulta Interna nº 103/2011 (anexo 1) e informações prestadas pela própria Autuada (Anexo 2);

- foi lavrado o Auto de Infração porque a Impugnante não tomou as medidas necessárias à realização do estorno do excesso de crédito, após várias reuniões na tentativa de esclarecer ao contribuinte de que o seu procedimento em relação ao RET estava incorreto;

- em relação ao prazo decadencial, afirma que o § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para a homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa, mas que, no entanto, tal dispositivo se refere à homologação tácita dos valores recolhidos pelo contribuinte por ocasião do lançamento por ele realizado, e não em relação aos valores normatizados pela Legislação, que ficam submetidos ao lançamento de ofício, o qual encontra regra própria da decadência no inciso I do art. 173 do CTN;

- no presente caso não houve o pagamento integral do imposto em razão do Sujeito Passivo não ter observado à Legislação vigente em relação ao RET, o que provocou um acúmulo de crédito;

- as argumentações da Impugnante não prosperam, uma vez que a aplicação do benefício era opcional, desde que observadas às normas impostas pelo RET;

- a Impugnante não tendo esclarecimento de como aplicar o RET, também não buscou informações, uma vez que não era de seu interesse fazer o estorno do excesso do crédito;

- como o RET não formalizava a forma de estornar o excesso de crédito, a Fiscalização fez a Consulta Interna de forma a esclarecer como proceder e não ferir o tratamento diferenciado dispensado ao contribuinte;

- quanto aos demais argumentos apresentados, informa que não cabem discussões, pois o trabalho foi embasado na legislação e sem nenhuma pretensão de prejudicar a Impugnante;

- informa que houve um equívoco da Impugnante na interpretação da legislação vigente em relação às normas estabelecidas no RET;

- da análise dos autos, rejeita as teses defendidas pela Impugnante e afirma que, assim, o lançamento a menor realizado pelo Sujeito Passivo consubstancia, como

citado anteriormente, na observância do prazo decadencial previsto no inciso I do art. 173 do CTN;

- conclui que os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações tributárias e pede que seja julgado procedente o lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG solicita a realização da Diligência às fls. 2.025/2.026, a qual resulta na manifestação do Fisco às fls. 2.028/2.031 e juntada de documentos às fls. 2.032/2.059.

Do Objeto da Diligência

A Diligência de fls. 2.025/2.026, foi dirigida ao Fisco, tendo por objeto esclarecer os seguintes itens:

1) se realmente há a incidência do § 9º do art. 75 do RICMS/02 ao caso do presente PTA, haja vista que o § 9º do art. 75 do RICMS/02 remete ao § 8º do mesmo artigo, e que este último parágrafo (§ 8º), diz respeito às operações com leite;

2) se os débitos de ICMS da Autuada são os valores da coluna 2 da planilha à fl. 30 do PTA, tanto com o regime especial ou para o caso em que não houvesse tal regime;

3) se, caso não houvesse o regime especial, os créditos de ICMS da Autuada seriam os valores da coluna 8 da planilha à fl. 30 do PTA;

4) se, com o regime especial, os créditos de ICMS da Autuada são o somatório dos valores da coluna 5 (crédito presumido) da planilha à fl. 30 do PTA com o somatório dos valores da coluna 9, mas esses, limitados aos valores da coluna 6, todas da planilha constante à fl. 30 do PTA.

Dos Esclarecimentos do Fisco acerca da Diligência

O Fisco se pronuncia às fls. 2.028/2.031, anexando os documentos de fls. 2.032/2.059.

Explica que após a Consulta Interna nº 103/2011, foi feito o estorno dos créditos indevidos com base no § 9º do art. 75 do RICMS/02, que normatiza que na impossibilidade, no momento da entrada do bem ou do recebimento do serviço, de perfeita identificação dos créditos vinculada à saída posterior beneficiada com o crédito presumido, o contribuinte, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o excesso de crédito com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total das operações realizadas e que, para o cálculo da proporcionalidade, serão consideradas as operações realizadas pelo contribuinte nos 12 (doze) últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetiva o estorno.

Com relação ao 1º item da Diligência, o Fisco salienta que o §9º do art. 75 do RICMS/02, conforme acima descrito, foi utilizado por analogia, na falta de uma normatização por parte do Regime Especial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao 2º item, afirma o Fisco que os débitos apresentados na coluna 2 às fls. 30 do PTA, referem-se aos débitos para o caso em que não houvesse regime especial e que estes valores foram retirados do campo 93 da DAPI.

Explica ainda que para a apuração do ICMS mensal (saldo devedor ou credor), a Autuada lança a crédito todos os valores do ICMS na Entrada (campo 88 da DAPI), lança a débito todos os valores destacados de ICMS nas notas fiscais de saída (campo 93 da DAPI) e faz um levantamento paralelo de todas as notas fiscais passíveis de crédito presumido e esse somatório é lançado no campo 67 da DAPI, sendo que, portanto, a Autuada apropria de todos os créditos da entrada e do crédito presumido.

No que se refere ao 3º item o Fisco esclarece que caso não houvesse o regime especial, os créditos de ICMS da Autuada seriam os valores da coluna 8 da planilha à fl. 30 do PTA, ou seja, os valores lançados no campo 88 da DAPI.

E relativamente ao 4º item, o Fisco afirma que com o regime especial, os créditos de ICMS da Autuada são o somatório dos valores da coluna 5 (crédito presumido), com o somatório dos valores da coluna 9 (refere-se à proporção do crédito de ICMS referente a outras entradas), mas esses, limitados aos valores da coluna 4 (ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET), todos na planilha às fls. 30.

Afirma ainda que anexa planilha e cópia da DAPI de janeiro de 2006, para facilitar a análise e o entendimento e diz que quando a diferença entre o limite máximo de crédito a ser observado, de acordo com o § 1º do art. 1º do RET e a carga tributária (coluna 6) foi positiva, este valor foi levado para a Recomposição da Conta Gráfica.

Por fim, o Fisco ainda enfatiza que o art. 1º do RET assegura ao Contribuinte crédito presumido nas saídas internas das mercadorias de sua produção, permitindo ainda, de acordo com o § 1º do mesmo artigo, o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação, limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

Diz que devido à falta de estorno do excesso de crédito previsto no art. 1º, § 2º do referido Regime, a Impugnante vem acumulando saldo credor.

Ao final, e pede que seja julgado procedente o lançamento.

Aditamento da Impugnação

A Impugnante comparece às fls. 2.064/2.066 do PTA, quando assevera que, tendo o Fisco afirmado que o estorno dos créditos foi feito com base no § 9º do art. 75 do RICMS/02 por analogia, está confessado e reconhecido que não existe sequer uma única norma no RET ou na legislação que determine o estorno dos créditos e que, diante disso, a única saída para o Fisco, foi adotar por analogia um dispositivo que trata especificamente das operações com leite.

Afirma que conforme art. 108, inciso I, §1º do CTN, é vedada a adoção da analogia em situações nas quais tal medida implicará na exigência de tributo não previsto na legislação.

Diz que é exatamente o caso do PTA e que nem a Lei e nem o RICMS nem o próprio RET exigem o estorno promovido pelo Fisco, cuja medida acarretou cobrança abusiva de imposto.

Assevera que apesar do Fisco apresentar informações necessárias ao entendimento da complexa planilha elaborada, em momento algum explica o motivo pelo qual em diversos meses a adoção do RET, que foi concedido para beneficiá-la, seria, na verdade, prejudicial.

Acrescenta que o Fisco não tenta nem mesmo justificar a razão pela qual em várias ocasiões o crédito (presumido + proporcional de outras entradas) admitido é menor do que o próprio crédito que seria apropriado pela sistemática de débito/crédito.

Conclui que adotando o RET nos termos sustentados pelo Fisco, fica ainda mais evidente o prejuízo para ela, Impugnante, o que se torna absurdo e insustentável, que o RET foi concedido exatamente para conferir competitividade aos produtos produzidos, e reitera seu pedido de cancelamento integral do lançamento.

Da 2ª Manifestação do Fisco

O Fisco se manifesta nos autos, às fls. 2.071/2.074.

Ressalta que a Autuada é detentora de Regime Especial de Tributação RET nº 33/2007, renovação do regime anterior concedido em 2004. Após Consulta Interna nº 103/2011 foi feito o estorno dos créditos indevidos com base no § 9º do art. 75 do RICMS/02.

Reafirma que o § 9º do art. 75 do RICMS/02, conforme descrito anteriormente, foi utilizado por analogia, na falta de uma normatização por parte do Regime Especial.

Salienta que, conforme transcrito pela Impugnante, o próprio CTN, no art. 108 afirma que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária se utilizará primeiramente da analogia.

Explica que não fez o estorno com base no § 9º do art. 75 do RICMS/02 para prejudicar à Impugnante, mas, ao contrário, a proporcionalidade dos 12 (doze) últimos meses a beneficia, pois caso fosse feito o estorno mensal, a diferença a ser cobrada seria maior.

Assevera que existe um equívoco por parte da Impugnante quando afirma que não existe norma exigindo o estorno, já que os §§ 1º e 2º do art. 1º do RET não deixam dúvida, e transcreve tais dispositivos.

Conclui que o RET, em momento algum, é prejudicial à Impugnante, e que se fosse, a Impugnante não teria aplicado o benefício.

Acrescenta que o que ocorreu foi a falta de atendimento às normas do RET, ou seja, não se estornou o excesso de crédito, o que provocou o saldo credor sucessivo.

Por fim, pede seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 2.076/2.097, opina em preliminar, pela rejeição das prefacias arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

Da Juntada de Documentos

A 2ª Câmara de Julgamento deferiu o requerimento de juntada do Termo de Compromisso firmado em 01/06/04 (fls. 2.100/2.107) e abriu vista ao Fisco. O Fisco manifesta-se a respeito (fls. 2.109/2.110) e a Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior (fls. 2.112/2.113).

DECISÃO

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

Da Decadência:

A Autuada alega às fls. 1.990/1.991, que apesar das exigências fiscais alcançarem os períodos de 2007, 2008, 2009 e 2010, o Fisco promoveu a recomposição da conta gráfica desde janeiro de 2006, com estorno de créditos nos meses de janeiro, fevereiro, maio, junho, agosto e setembro de 2006, reduzindo, portanto, o saldo credor de 2006, com repercussão para os exercícios seguintes.

Afirma também que o art. 23, parágrafo único da LC nº 87/96 estabelece prazo de 5 (cinco) anos da data da emissão do documento para que o contribuinte possa utilizar o crédito e que, por isonomia de tratamento, o prazo da Fazenda Pública para estornar o crédito deve ser também de 5 (cinco) anos, contados a partir da utilização do crédito. Pede que sejam excluídos da recomposição da conta gráfica os estornos referentes aos meses de janeiro, fevereiro, maio, junho, agosto e setembro de 2006.

Entretanto, com relação à decadência, no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, o entendimento que tem prevalecido é o de que, mesmo que ocorra o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da decadência, para lançar de ofício eventual parcela do tributo que não foi recolhida, é determinado pela incidência do art. 173, inciso I do CTN, a exemplo do Acórdão nº 3571/10/CE de 09/07/10.

Conforme fls. 04 do PTA, a Autuada foi notificada do lançamento em 27/12/11.

Assim, no caso dos autos, para efeito de aplicação do art. 173, inciso I do CTN, relativamente aos estornos de créditos menos recentes (de janeiro de 2006), o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/07, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/11.

Da Aplicação das Multas

Às fls. 2000/2002, a Autuada pede a exclusão das multas e juros, alega que tal cobrança não pode prosperar, nos termos do art. 100 do CTN, pois o Regime

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial deferido pelo Estado de Minas Gerais não indicou a metodologia de estorno do crédito.

Entretanto, cabe salientar que, o § 1º do art. 1º do RET estabelece limites ao aproveitamento de outros créditos e o § 2º impõe que a Autuada estorne o excesso de créditos.

No caso do presente nos autos, essa sistemática de creditamento por parte da Autuada, concedida pelo Regime Especial de Tributação está prevista desde 2004, conforme RET nº 005/2004 (fls. 2.037/2.039), sempre com o limite no caso de aproveitamento de outros créditos e a obrigatoriedade de estornar o excesso, conforme o §§ 1º e 2º do art. 1º do RET nº 005/2004 e RET nº 033/2007, nos seguintes termos:

RET nº 005/2004:

§1º O benefício será aplicado opcionalmente pelo Contribuinte, permitido o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação, limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

§2º O Contribuinte deverá estornar o excesso de créditos relacionados com a operação, inclusive aqueles já escriturados nos seus livros fiscais.

RET nº 033/2007:

§1º O benefício será aplicado opcionalmente pela UNOCANN, permitido o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação, limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

§2º A UNOCANN deverá estornar o excesso de créditos relacionados com a operação, inclusive aqueles já escriturados nos seus livros fiscais.

Assim, não tendo sido atendido o previsto no RET para o estorno do excesso de crédito, cabíveis as exigências fiscais.

Do Mérito Propriamente Dito:

Conforme já relatado, a autuação versa sobre a constatação da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS nos períodos de agosto a outubro de 2007, dezembro de 2008, janeiro de 2009, outubro a dezembro de 2009, janeiro de 2010, março a agosto de 2010 e outubro e novembro de 2010, apurado por meio de recomposição de conta gráfica (fls. 44/46), no valor original de R\$ 1.678.837,05 (um milhão seiscentos e setenta e oito mil oitocentos e trinta e sete reais e cinco centavos), em razão de aproveitamento de crédito de ICMS em valores superiores aos permitidos pela Legislação em meses do período compreendido entre janeiro de 2006 a setembro de 2010.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme Relatório Fiscal (fls. 07) e cópias dos RET e prorrogações (fls. 14/17 e 2.037/2.059), o regime especial de crédito presumido é concedido à Autuada desde 2004, em síntese, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica assegurado ao Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado UNOCANN, crédito presumido:

I - de valor equivalente a 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) do ICMS devido nas saídas, em operações internas destinadas a contribuintes do imposto, das mercadorias de sua produção;

I - de valor equivalente a 68,34% (sessenta e oito inteiros e trinta e quatro centésimos por centos) do ICMS devido nas saídas, em operações internas, das mercadorias de sua produção, quando destinadas a empresas e órgão públicos de tratamento de água e esgoto e às empreiteiras e construtoras contratadas para realização de obras de saneamento básico.

§1º O benefício será aplicado opcionalmente pela UNOCANN, permitido o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação, limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

§2º A UNOCANN deverá estornar o excesso de créditos relacionados com a operação, inclusive aqueles já escriturados nos seus livros fiscais.

Conforme fls. 18/20 do PTA, o Fisco realizou consulta junto à Superintendência de Tributação (Consulta Interna nº 103/2011-13/10/11), acerca do regime especial.

Frise-se que, questionada sobre qual o valor limite para o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação, a SUTRI informa que o aproveitamento de outros créditos é limitado ao valor do ICMS devido nas operações de saída alcançadas pelo benefício, já abatido o valor do crédito presumido concedido.

Conforme planilha às fls. 30/31, o Fisco procedeu à apuração dessa forma, sendo que, para o cálculo da proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (coluna 7), usou a proporcionalidade dos últimos 12 (doze) meses, conforme art. 75, §9º do RICMS/02, com base na analogia.

Feito isso, aplicou o referido percentual aos créditos pelas entradas (coluna 8), para se determinar o percentual dos créditos alcançados pelo RET.

O ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4) e o crédito presumido (coluna 5), são informados pela própria Autuada, conforme planilhas às fls. 32/42.

Assim, com o ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET e o crédito presumido, tem-se o que seria a carga tributária (ICMS devido com a exclusão do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito presumido – coluna 6), tendo sido tomada esta como o limite para a apropriação de outros créditos.

Portanto, para o cálculo do estorno, o Fisco toma a proporção do crédito de ICMS alcançado pelo RET (coluna 9), e subtrai o valor da coluna 6, sendo a diferença, o valor a ser estornado.

Veja-se o exemplo:

Mês de Fevereiro de 2006

- débitos: R\$ 498.166,86 (coluna 2);

- créditos: R\$ 430.373,51 (coluna 8);

- Obs.: de início, já se observa que pelo regime de débito/crédito, a Autuada apuraria débito.

- proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (calculada com base na proporcionalidade dos últimos 12 meses / art. 75, § 9º do RICMS/02): 71,09%;

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X coluna 7): R\$ 430.373,51 X 0,7109 = R\$ 305.952,52. Valor da planilha: R\$ 305.958,03 (coluna 9);

- ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4): R\$ 437.784,45;

- crédito presumido do RET (coluna 5): R\$ 214.053,55;

- valor do estorno = proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 9) – coluna 6 = R\$ 305.958,03 – R\$ 223.732,23 = R\$ 82.225,80;

Ocorre que, por esse cálculo, considerando que a Autuada apropriou o crédito presumido e todos os créditos das entradas, ao se realizar o estorno dessa forma, entende-se que o efeito é que, ao final, o contribuinte acaba tendo crédito presumido, outros créditos, e ainda, parte dos créditos das entradas.

Veja-se que originalmente, a Autuada apropriou-se do crédito presumido e dos créditos pelas entradas: R\$ 214.053,55 + R\$ 430.373,51 = **R\$ 644.427,06.**

O Fisco estorna R\$ 82.225,80.

Assim, a Autuada, após o estorno, terá a título de crédito de ICMS, o valor de R\$ 644.427,06 – R\$ 82.225,80 = **R\$ 562.201,26.**

Portanto, teria como crédito de ICMS: R\$ 214.053,55 a título de crédito presumido, R\$ 223.732,23 a título de outros créditos, e ainda, R\$ 124.415,48 como parte dos créditos das entradas, totalizando o valor de R\$ 562.201,26.

E repare-se que o valor total dos créditos após o estorno (R\$ 562.201,26) supera o montante dos débitos (R\$ 498.166,86), sendo, portanto, a pensar dessa forma, dado créditos a Autuada nesse período, no valor de R\$ 64.034,40, o qual, somado ao saldo credor do período anterior (R\$ 428.982,88), totaliza R\$ 493.017,28 de saldo credor, conforme recomposição da conta gráfica às fls. 44.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, com o devido respeito, entende-se que o regime especial não daria créditos ao Contribuinte, mais sim, diminuiria seus débitos.

Aliás, o §2º do art. 1º do RET estabelece que o contribuinte deverá estornar o excesso de créditos relacionados com a operação beneficiada, inclusive aqueles créditos já escriturados nos seus livros fiscais.

Abaixo está a leitura que ora se faz do presente regime especial:

Inicialmente, entende-se pertinente expor a definição do sistema de créditos presumidos, nas palavras do professor Roque Antonio Carrazza (ICMS, 15ª ed. Malheiros Editores, 2011, p. 418):

[...] Este sistema consiste em outorgar ao contribuinte um crédito fiscal que não corresponde ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal crédito fiscal, por força de legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.

Portanto, por meio da sistemática de créditos presumidos, outorgou-se à Autuada um crédito de ICMS não correspondente àquele que resultaria das efetivas entradas.

Especificamente no caso do presente PTA, o Regime Especial de Tributação permitiu ainda a apropriação de outros créditos que não os presumidos, mas, de pronto, estabeleceu limites e condições.

Cabe frisar que os regimes especiais de tributação concedidos à Autuada têm previsão na Legislação, conforme ostensivamente explicitado em seus respectivos preâmbulos.

Tendo optado a Autuada pelo crédito presumido na forma do RET, poderia apropriar-se de créditos de ICMS, a título de crédito presumido, nos percentuais e condições estabelecidos nos incisos I e II do art. 1º:

Art. 1º Fica assegurado ao Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado UNOCANN, **crédito presumido**:

I - de valor equivalente a 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) do ICMS devido nas saídas, em operações internas destinadas a contribuintes do imposto, das mercadorias de sua produção;

I - de valor equivalente a 68,34% (sessenta e oito inteiros e trinta e quatro centésimos por centos) do ICMS devido nas saídas, em operações internas, das mercadorias de sua produção, quando destinadas a empresas e órgãos públicos de tratamento de água e esgoto e às empreiteiras e construtoras contratadas para realização de obras de saneamento básico. (negritou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especificamente no caso do presente PTA, conforme §1º do art. 1º do RET, a título de créditos do ICMS, a Autuada poderia apropriar-se, além do crédito presumido, de outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, desde que o benefício (crédito presumido + outros créditos) não ultrapassasse ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

§1º O benefício será aplicado opcionalmente pela UNOCANN, permitido o aproveitamento **de outros créditos relacionados com a operação, limitado** ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção. (negritou-se).

Vale dizer: de acordo com o §1º do art. 1º do RET, entende-se que a Autuada poderia apropriar-se apenas do crédito presumido e de outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, e de nenhum outro crédito, e ainda, com a obrigatoriedade de que, ao final, o benefício (crédito presumido mais outros créditos) fosse limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

Caso ultrapassado o limite, o §2º do art. 1º do RET impõe o estorno do excesso de créditos relacionados com a operação.

§2º A UNOCANN **deverá estornar o excesso de créditos** relacionados com a operação, inclusive aqueles já escriturados nos seus livros fiscais. (negritou-se).

Cabe salientar que a Autuada possui atividade econômica industrial, o que permite pressupor que, em regra, as mercadorias saídas, fossem de sua produção.

Entende-se que para aferir o montante dos outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, na impossibilidade de escrituração em separado, basta verificar o percentual das saídas alcançadas pelo RET em relação ao total de saídas.

Obtido esse percentual, bastaria verificar as entradas e aplicá-lo ao que seriam os créditos resultante das entradas, para então se ter o montante dos outros créditos relacionados com as operações beneficiadas.

Impende ressaltar que, caso não houvesse o benefício fiscal, na maior parte do período fiscalizado, a Autuada apuraria débitos.

Para isso, basta comparar a coluna 2 (Total ICMS nas Vendas Saídas DAPI) com a coluna 8 (Totalidade do crédito de ICMS conforme notas fiscais de entrada), na planilha às fls. 30/31.

Esses valores, de débitos e de créditos, podem ser verificados, respectivamente, nos campos 93 e 88 da DAPI, às fls. 48/230.

Entende-se que, dessa forma, com o objetivo de proteger a economia mineira, o RET permite o benefício à Autuada, um contribuinte que pelo regime normal de creditamento, apuraria débitos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, dada a não observância por parte da Autuada dos limites do RET, com o advento desse, essa passou a acumular créditos.

É que, com o regime especial, a Autuada apropria-se do crédito de ICMS relativo às efetivas entradas, e também, do crédito presumido, em total dissonância com o previsto no regime especial, conforme planilha às fls. 30/31 dos autos, campos 88, 67, 89 e 93 da DAPI (fls. 48/230) e cópias de livros fiscais de dezembro de 2006 às fls. 1.830/1.979 do PTA.

Pela interpretação que, ora se faz do regime especial, entende-se que esse permite à Autuada uma diminuição nos débitos, sem, contudo, proporcionar-lhe um incremento de saldo credor, mas para isso, necessário se faz que as saídas sejam, predominantemente, em operações internas destinadas a contribuintes do imposto, a empresa e órgãos públicos de tratamento de água e esgoto, às empreiteiras e construtoras contratadas para realização de obras de saneamento básico, e que em ambos os casos, a mercadorias sejam de sua produção.

A título de exemplo, utilizando os dados da planilha às fls. 30/31, veja-se a comparação do que se entende que deveria ter sido estornado e o que realmente o foi, pelo Fisco:

Mês de Janeiro de 2006

- débitos: R\$ 520.186,34 (coluna 2);
- créditos: R\$ 507.896,18 (coluna 8);
- proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (coluna 3/coluna 1): $2.841.028,83/3.272.985,61 = 0,8680 = 86,80\%$
- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 86,80%): $R\$ 507.896,18 \times 0,8680 = R\$ 440.853,88$;

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET **calculada pelo Fisco** (coluna 8 X coluna 7): $R\$ 507.896,18 \times 0,7063 = R\$ 358.727,07$. Valor da planilha: R\$ 358.705,54;

- ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4): R\$ 480.238,35;

- crédito presumido do RET (coluna 5): R\$ 229.096,11;

Cálculo do estorno efetuado pelo Fisco:

- valor do estorno = proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 9) – coluna 6 = $R\$ 358.705,54 - R\$ 251.141,23 = R\$ 107.564,31$;

Cálculo do estorno que se entende correto:

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 86,80%): $R\$ 507.896,18 \times 0,8680 = R\$ 440.853,88$;

- limite do benefício (crédito presumido + outros créditos) = imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção (coluna 2) = R\$ 520.186,34;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, poderia apropriar R\$ 229.096,11 de crédito presumido + R\$ 291.090,23 a título de outros créditos, já que o total (crédito presumido + outros créditos) é limitado a R\$ 520.186,34;

- considerando que a Autuada apropria o crédito presumido + os créditos pelas entradas (R\$ 229.096,11 + R\$ 507.896,18 = R\$ 736.992,29), deveria ela, portanto, estornar da parte dos créditos pelas entradas, o valor de R\$ 216.805,95 (R\$ 507.896,18 – R\$ 291.090,23 = **R\$ 216.805,95**), já que, apenas 291.090,23 podem ser apropriados como outros créditos;

- assim, nesse mês, débitos e créditos se anulariam;

- no PTA, o estorno foi de **R\$ 107.564,31**. Considerando que a Autuada escriturou R\$ 736.992,29 como crédito, e R\$ 520.186,34 como débito, com o estorno realizado no PTA, do confronto de débito e crédito ainda resulta em um crédito de R\$ 109.241,64, o qual é somado com o saldo credor do período anterior, conforme fls. 44.

- caso não houvesse o regime especial, a Autuada apuraria débito, resultante do confronto entre débitos e créditos (R\$ 520.186,34 – R\$ 507.896,18 = **R\$ 12.290,16**).

Mês de Dezembro de 2006

- débitos: R\$ 419.935,59 (coluna 2);

- créditos: R\$ 161.679,32 (coluna 8);

- proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (coluna 3/coluna 1): $1.958.733,32/2.904.135,56 = 0,6744 = 67,44\%$

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 67,44%): $R\$ 161.679,32 \times 0,6744 = R\$ 109.036,53$;

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET **calculada pelo Fisco** (coluna 8 X coluna 7): $R\$ 161.679,32 \times 0,7789 = R\$ 125.932,02$. Valor da planilha: R\$ 125.939,81;

- ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4): R\$ 347.539,65;

- crédito presumido do RET (coluna 5): R\$ 164.038,30;

Cálculo do estorno efetuado pelo Fisco:

- valor do estorno = proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 9) – coluna 6 = $R\$ 125.939,81 - R\$ 183.501,35 = R\$ - 57.561,54$. Como o valor foi negativo, não houve estorno, conforme informado às fls. 29 dos autos e recomposição da conta gráfica às fls. 44.

Cálculo do estorno que se entende correto:

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 67,44%): $R\$ 161.679,32 \times 0,6744 = R\$ 109.036,53$;

- limite do benefício (crédito presumido + outros créditos) = imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção (coluna 2) = R\$ 419.935,59;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, poderia apropriar R\$ 164.038,30 de crédito presumido + R\$ 255.897,29 a título de outros créditos, já que o total (crédito presumido + outros créditos) é limitado a R\$ 419.935,59;

- considerando que a Autuada apropria o crédito presumido + os créditos pelas entradas (R\$164.038,30 + R\$161.679,32 = R\$ 325.717,62), e considerando que, neste mês, a proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 67,44%) é de R\$ 109.036,53, a Autuada deveria, portanto, estornar da parte dos créditos pelas entradas, o valor de R\$ 52.642,79 (R\$ 161.679,32 – R\$ 109.036,53 = R\$ 52.642,79), já que apenas R\$ 109.036,53 podem ser apropriados como outros créditos;

- assim, nesse mês, os débitos superariam os créditos. Teria de créditos de ICMS, R\$ 164.038,30 de crédito presumido + R\$ 109.036,53 de outros créditos = R\$ 273.074,83, e de débitos, R\$ 419.935,59, tendo como resultado **R\$ 146.860,76 de ICMS a pagar;**

- no PTA, conforme já relatado, não houve estorno nesse mês;

- caso não houvesse o regime especial, a Autuada apuraria débito de R\$ 258.256,27, resultante do confronto entre débitos e créditos (R\$ 419.935,59 – R\$ 161.679,32 = **R\$ 258.256,27**);

Mês de Julho de 2007

- débitos: R\$ 576.904,78 (coluna 2);

- créditos: R\$ 589.853,61 (coluna 8);

- proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (coluna 3/coluna 1): $2.148.907,11/4.487.840,97 = 0,4788 = 47,88\%$;

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 47,88%): $R\$ 589.853,61 \times 0,4788 = R\$ 282.421,90$;

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET **calculada pelo Fisco** (coluna 8 X coluna 7): $R\$ 589.853,61 \times 0,6853 = R\$ 404.226,67$. Valor da planilha: R\$ 404.212,18;

- ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4): R\$ 348.368,81;

- crédito presumido do RET (coluna 5): R\$ 151.529,25;

Cálculo do estorno efetuado pelo Fisco:

- valor do estorno = proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 9) – coluna 6 = $R\$ 404.212,18 - R\$ 196.839,55 = R\$ 207.372,63$.

Cálculo do estorno que se entende correto:

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 0,4788%): $R\$ 589.853,61 \times 0,4788 = R\$ 282.421,90$;

- limite do benefício (*crédito presumido + outros créditos*) = imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção (coluna 2) = R\$576.904,78;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, poderia apropriar R\$ 151.529,25 de crédito presumido + R\$ 282.421,90 a título de outros créditos. Nesse caso, não é atingido o limite de R\$ 576.904,78. Repare-se que o total (crédito presumido + outros créditos) é limitado a R\$ 576.904,78. Contudo, no caso desse mês, o valor dos outros créditos relacionado com a operação beneficiada é de apenas R\$ 282.421,90.

- assim, nesse mês, os débitos superariam os créditos. Teria créditos de ICMS, R\$ 151.529,25 de crédito presumido + R\$ 282.421,90 de outros créditos = R\$ 433.951,15, e débitos de R\$ 576.904,78, tendo como resultado **R\$ 142.953,63 de ICMS a pagar;**

- considerando que a Autuada apropria o crédito presumido + os créditos pelas entradas (R\$ 151.529,25 + R\$ 589.853,61 = R\$ 741.382,86), e considerando que, neste mês, a proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 47,88%) é de R\$ 282.421,90, a Autuada deveria, portanto, estornar da parte dos créditos pelas entradas, o valor de R\$ 307.431,71 (R\$ 589.853,61 – R\$ 282.421,90 = R\$ 307.431,71), já que apenas R\$ 282.421,90, poderiam ser apropriados como outros créditos;

- no PTA, o estorno foi de **R\$ 207.372,63**. Considerando que a Autuada escriturou R\$ 741.382,86 como créditos de ICMS, sendo R\$ 151.529,25 a título de crédito presumido + R\$ 589.853,61 a título de outros créditos, e R\$ 576.904,78 a título de débito, com o estorno realizado no PTA, do confronto de débito e crédito, resultaria nesse mês, em um **débito de R\$ 42.894,55**, mas que é compensado pelo saldo credor do período anterior, conforme recomposição da conta gráfica às fls. 44 PTA;

- caso não houvesse o regime especial, nesse mês, a Autuada apuraria crédito, resultante do confronto entre débitos e créditos (R\$ 589.853,61 – R\$ 576.904,78 = **R\$ 12.948,83**);

Especificamente nesse mês, entende-se que seria mais vantajoso para a Autuada se estivesse no regime de débito/crédito.

Entretanto, olhando-se para todo o período ao qual se refere à imputação fiscal, entende-se que a aplicação do regime especial lhe é muito mais favorável do que o regime comum de débito/crédito.

Saliente-se que, embora a Autuada, referindo-se ao período de julho de 2007, indague às fls. 1.998 do PTA sobre “que benefício é esse que concede um crédito presumido de R\$ 151.529,25 e ao mesmo tempo estorna um excesso de crédito de R\$ 207.372,63”, importante ressaltar que o estorno é feito por que a apropriação é feita em desacordo com o RET.

Em outras palavras, conforme já relatado, a Autuada apropria o **crédito presumido + o crédito pelas entradas**, contrariamente ao previsto no regime especial.

Mês de Janeiro de 2009

- débitos: R\$ 834.769,25 (coluna 2);

- créditos: R\$ 840.041,49 (coluna 8);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (coluna 3/coluna1): $2.447.347,01/3.561.729,75 = 0,6871 = 68,71\%$

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 68,71%):
R\$ 840.041,49 X 0,6871 = R\$ 577.192,50;

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET **calculada pelo Fisco** (coluna 8 X coluna 7): R\$ 840.041,49 X 0,7011 = R\$ 588.953,08. Valor da planilha: R\$ 588.927,26;

- ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4): R\$ 430.669,00;

- crédito presumido do RET (coluna 5): R\$ 233.821,98;

Cálculo do estorno efetuado pelo Fisco:

- valor do estorno = proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 9) – coluna 6 = R\$ 588.927,26 – R\$ 196.847,02 = R\$ 392.080,24.

Cálculo do estorno que se entende correto:

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 67,44%):
R\$ 840.041,49 X 0,6871 = R\$ 577.192,50;

- limite do benefício (crédito presumido + outros créditos) = imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção (coluna 2) = R\$ 834.769,25;

- assim, a princípio, poderia apropriar R\$ 233.821,98 de crédito presumido + R\$ 600.947,27 a título de outros créditos, já que o total (crédito presumido + outros créditos) é limitado a R\$ 834.769,25;

- entretanto, neste caso, não poderá apropriar-se de R\$ 600.947,27 a título de outros créditos, já que a proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 68,71%) é de R\$ 577.192,50. Assim, se apropriaria de R\$ 233.821,98 a título de crédito presumido + R\$ 577.192,27 a título de outros créditos, totalizando **R\$ 811.014,25**;

- considerando que a Autuada apropria o crédito presumido + os créditos pelas entradas (R\$ 233.821,98 + R\$ 840.041,49 = R\$ 1.073.863,47), e considerando que, neste mês, a proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 68,71%) é de R\$ 577.192,50, a Autuada deveria, portanto, estornar da parte dos créditos pelas entradas, o valor de R\$ 262.848,99 (R\$ 840.041,49 – R\$ 577.192,50 = R\$ 262.848,99), já que apenas R\$ 577.192,50 podem ser apropriados como outros créditos;

- assim, nesse mês, os débitos superariam os créditos. Teria de créditos de ICMS, R\$ 233.821,98 de crédito presumido + R\$ 577.192,27 de outros créditos, totalizando R\$ 811.014,25, e de débitos, R\$ 834.769,25, tendo como resultado **R\$ 23.755,00 de ICMS a pagar**;

- no PTA, conforme já relatado, o estorno foi de R\$ 392.080,24. Contudo, cabe frisar que a Autuada apropriou-se de créditos em valores bem superiores aos permitidos (apropriou-se do crédito presumido + os créditos pelas entradas);

- caso não houvesse o regime especial, nesse mês, a Autuada apuraria crédito, resultante do confronto entre débitos e créditos (R\$ 840.041,49 – R\$ 834.769,25 = **R\$ 5.272,44**);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também nesse mês, entende-se que seria um pouco mais vantajoso para a Autuada se estivesse no regime de débito/crédito.

Entretanto, repita-se, olhando-se para todo o período ao qual se refere à imputação fiscal, entende-se que a aplicação do regime especial lhe é muito mais favorável do que o regime comum de débito/crédito.

Frise-se também que, conforme planilha às fls. 30/31, caso não houvesse o benefício, a Autuada, quando do confronto entre débitos e créditos, apuraria débito em quase todos os períodos.

Apenas nos períodos de junho/2006, fevereiro, abril e Julho de 2007, janeiro de 2008 e janeiro de 2009, os créditos superam os débitos, e em valores muito pequenos em comparação aos períodos em que os débitos superam os créditos.

Somente a título de exemplo, conforme planilha às fls. 31, pelo regime comum de creditamento, no exercício de 2008, o somatório dos débitos (coluna 2) supera o somatório dos créditos das entradas (coluna 8) em mais de R\$ 2.600.000 (dois milhões e seiscentos mil reais).

Mês de Maio de 2010

- débitos: R\$ 469.620,83 (coluna 2);
- créditos: R\$ 122.187,90 (coluna 8);
- obs.: de início, já se observa que pelo regime de debito/crédito, a Autuada apuraria débito;
- proporção das operações alcançadas pelo RET em relação à totalidade das operações (coluna 3/coluna 1): $2.167.642,30/2.858.390,22 = 0,7583 = 75,83\%$
- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 75,83%): $R\$ 122.187,90 \times 0,7583 = R\$ 92.655,08$;
- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET **calculada pelo Fisco** (coluna 8 X coluna 7): $R\$ 122.187,90 \times 0,7844 = R\$ 95.844,18$. Valor da planilha: R\$ 95.839,71;
- ICMS devido pelas saídas alcançadas pelo RET (coluna 4): R\$ 378.102,95;
- crédito presumido do RET (coluna 5): R\$ 169.037,42;

Cálculo do estorno efetuado pelo Fisco:

- valor do estorno = proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 9) – coluna 6 = $R\$ 95.839,71 - R\$ 209.065,53 = R\$ - 113.225,82$. Como o valor foi negativo, não houve estorno, conforme informado à fl. 29 dos autos e recomposição da conta gráfica às fls. 46.

Cálculo do estorno que se entende correto:

- proporção do crédito de ICMS alcançada pelo RET (coluna 8 X 75,83%): $R\$ 122.187,90 \times 0,7583 = R\$ 92.655,08$;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- limite do benefício (crédito presumido + outros créditos) = imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção (coluna 2) = R\$ 469.620,83;

- assim, poderia apropriar R\$ 169.037,42 de crédito presumido + R\$ 92.655,08 a título de outros créditos (total =R\$ 261.692,50). O total que poderia apropriar (crédito presumido + outros créditos) é limitado a R\$ 469.620,83, mas note que nesse mês, outros créditos só alcançam o valor de R\$ 92.655,08;

- considerando que a Autuada apropria o crédito presumido + os créditos pelas entradas (R\$ 169.037,42 + R\$ 122.187,90 =R\$ 291.225,32), deveria ela, portanto, estornar da parte dos créditos pelas entradas, o valor de R\$ 29.532,82 (R\$ 122.187,90 – R\$ 92.655,08) = **R\$ 29.532,82**), já que, apenas R\$ 92.655,08 podem ser apropriados como outros créditos;

- pelo regime especial, nesse mês, os débitos superariam os créditos. Teria de créditos de ICMS, R\$ 169.037,42 de crédito presumido + R\$ 92.655,08 de outros créditos, totalizando R\$ 261.692,50, e de débitos, R\$ 469.620,83, tendo como resultado **R\$ 207.928,83 de ICMS a pagar**;

- caso não houvesse o regime especial, a Autuada apuraria débito de 347.432,93, resultante do confronto entre débitos e créditos (R\$ 469.620,83 – R\$ 122.187,90 = **R\$ 347.432,93**);

- no PTA, como já relatado, não houve estorno. Neste caso, considerando que a Autuada apropriou o crédito presumido e todos os créditos das entradas, no valor total de **R\$ 291.225,32**, entende-se que o efeito é que, ao final, o Contribuinte acaba tendo crédito presumido, outros créditos, e ainda, parte dos créditos das entradas, pois teria como crédito de ICMS: R\$ 169.037,42 a título de crédito presumido, R\$ 92.655,08 a título de outros créditos, e ainda, R\$ 9.532,82 como parte dos créditos das entradas, totalizando o valor de **R\$ 291.225,32**.

- assim, pelo cálculo realizado no PTA, quando do confronto desse valor com os débitos, resulta em um ICMS a pagar no valor de **R\$ 178.395,51**, conforme recomposição da conta gráfica às fls. 46 do PTA;

- em síntese, entende-se que, com o RET, o **ICMS a pagar seria de R\$ 207.928,83**, e pelo regime de apuração comum débito/crédito, de **R\$ 347.432,93**, portanto, valores superiores ao apurado no PTA (**R\$ 178.395,51**).

Por fim, cabe ressaltar novamente, que a interpretação feita acerca do regime especial, importa em estorno dos créditos de ICMS em montante superior ao estornado pelo Fisco, e que, o regime especial não permite ao contribuinte o acúmulo de saldos credores, mas apenas uma diminuição do débito.

Em outras palavras, de acordo com o §1º do art. 1º do RET, a Autuada poderia apropriar-se apenas do crédito presumido, e de outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, observada a obrigatoriedade de que, ao final, o benefício (crédito presumido mais outros créditos) fosse limitado ao valor do imposto devido nas operações de saída das mercadorias de sua produção.

Caso ultrapassado o limite, o §2º do art. 1º do RET impõe o estorno do excesso de créditos relacionados com a operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o Contribuinte que pelo regime comum de débito/crédito, predominantemente apuraria débitos, com o advento do benefício concedido, diminui seus débitos, sem que, contudo, acumule saldo credor.

Portanto, considerando-se que a Autuada apropriou-se de créditos de ICMS em valores superiores ao previsto na legislação tributária, e considerando que o estorno efetuado pelo Fisco é inclusive inferior ao previsto no RET, devem ser mantidas as exigências fiscais.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/03/13. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 02 de abril de 2013.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Fernando Luiz Saldanha
Relator

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.037/13/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172335-16	
Impugnação:	40.010131212-43	
Impugnante:	Unocann Tubos e Conexões Ltda	
	IE: 186898709.00-70	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

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 a constatação da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS nos períodos de agosto a outubro de 2007, dezembro de 2008, janeiro de 2009, outubro a dezembro de 2009, janeiro de 2010, março a agosto de 2010 e outubro e novembro de 2010, apurado por meio de recomposição de conta gráfica (fls. 44/46), no valor original de R\$ 1.678.837,05 (um milhão seiscentos e setenta e oito mil, oitocentos e trinta e sete reais e cinco centavos), em razão de aproveitamento de crédito de ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em meses do período compreendido entre janeiro de 2006 a setembro de 2010.

O aproveitamento indevido dos créditos de ICMS deve-se à falta de estorno do excesso de tais créditos em desacordo com o previsto em Regime Especial.

Importante frisar, que na sessão da Câmara em 09/01/13, foi apresentado pela Impugnante e deferido a juntada aos autos do Termo de Compromisso, assinado entre a Impugnante e o Governo do Estado, fls. 2105/2107 dos autos.

Destarte, que o presente **Termo de Compromisso** trata de um prévio contrato entre a empresa e o Governo do Estado, onde estabelece as condicionantes a serem cumpridas pela empresa, para que fosse ser deferido o seu regime especial.

Tem-se que o regime especial, tão debatido neste acórdão, é derivado do presente Termo de Compromisso, ou seja, o que seria autorizado e deferido para a Impugnante é consequência do que foi pactuado entre o Estado de Minas Gérias, na pessoa de seu Governador e Secretários de Estado e a Impugnante.

Para isto, deve ser verificado o que foi pactuado no presente Termo, como é possível constatar a inicio dos “Considerandos”, transcrito a seguir:

. o disposto no expediente datado de seis de junho de dois mil e três, assinado pelos representantes dos três fabricantes do setor de tubos e conexões no Estado de Minas Gerais e endereçado ao Secretário de Estado de Desenvolvimento Econômico, postulando a assunção de determinados compromissos por essas empresas e em contrapartida a redução das alíquotas de ICMS referente a tributação estadual dos referidos produtos;(grifou-se)

É possível verificar que o pedido inicial da Impugnante junto ao Estado foi de concessão de um tratamento diferenciado, mediante redução ou aplicação de alíquotas do imposto diferenciado, conforme o exposto acima.

Neste sentido, tem-se ainda, que dos compromissos assumidos pelas empresa no Termo do Compromisso e pelo Estado, o mesmo sempre fala em redução de alíquotas, ou seja, que seria concedido um regime especial, no qual as alíquotas seriam reduzidas, onde teríamos uma carga tributaria de 12% quando realizadas operações entre contribuintes dentro do Estado de Minas Gerais, e de 5,7%, para operações dentro do Estado direcionado a consumidores finais não contribuintes do imposto, especificamente a Copasa e a SAAE's- Serviço Autônomo de Água e Esgoto Municipais , para realização de obras de saneamento básico.

Para reforçar o exposto acima,é possível verificar o descrito da Cláusula Terceira do Termo de Compromisso, onde expõe:

Clausula Terceira:A partir da data da publicação do Decreto reduzindo as alíquotas do ICMS. (Grifou-se)

Cabe destacar ainda, o que expõe o parágrafo único da Cláusula Quinta do Termo de Compromisso, onde cita que no caso do não cumprimento pela Impugnante do Termo de Compromisso, ou seja, do que iria investir no Estado de Minas Gerais, no tocante ao crescimento e faturamento, poderia o Estado rever o Termo de Compromisso e alterar as alíquotas do imposto, como exposto abaixo:

Parágrafo Único: Em se constatando o não cumprimento dos compromisso assumidos ao final do período constante na Clausula Quinta desse instrumento e, em específico, quanto ao previsto nos incisos I a III e parágrafo único da Clausula Terceira, supra, fica ao ESTADO alterar as alíquotas do ICMS, objeto desse TERMO DE COMPROMISSO, proporcionalmente a concreta e efetiva realização dos compromissos, ora assumidos.(grifo nosso)

Com o exposto, tem-se que o Termo de Compromisso previa alíquotas do imposto diferenciadas para a Impugnante, e que deste termo sairia um regime especial que contemplaria o que havia previamente pactuado com o ESTADO.

Destarte, que no caso concreto, o regime realmente trouxe condicionantes diferentes ao exposto no Termo de Compromisso, como no caso do estorno do credito presumido, e trazendo os dizeres de carga tributária final.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Peço "máxima vênia" aos caros Conselheiros que votaram de forma diferente, pois o regime especial não poderia dispor de forma diferente do que foi assinado e acordado no presente Termo de Compromisso, assinado pelo Governador e Secretários a época dos fatos.

Se no caso concreto a divergência entre o Termo e Regime Especial trouxe interpretações divergentes, deveria ser aplicado no mínimo o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, ou seja, que fosse exigido apenas o imposto das diferenças apuradas pelo Fisco, sem multa e juros, in verbis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, não é possível desprezar um Termo de Compromisso, que tem força de um contrato entre as partes, com previsão diferente do regime especial deferido a Impugnante, principalmente, que o mesmo foi assinado pelo Governador do Estado de Minas e Secretários de Estado, a época, ou seja, no mínimo a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais deveria ter convocado a empresa para tentar ajustar o disposto no Regime Especial e não desprezado um documento oficial.

Em razão do exposto e pedindo "venia" aos votos majoritários, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 02 de abril de 2013.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**