

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.150/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000181877-12
Impugnação: 40.010133215-52
Impugnante: L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda
IE: 001003321.01-44
Proc. S. Passivo: Luiz Henrique Barros de Arruda/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3166/01. Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), contribuinte substituta tributária por força de regime especial, sediada no Estado do Rio de Janeiro, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de apropriação indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da Lei Complementar nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da mesma lei. Infração caracterizada. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie dos autos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada, sediada no Estado do Rio de Janeiro, contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial nº 16.000143068-71 (cópia fls. 28/33), vigente a partir 15/05/06, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, nos exercícios de 2008 a 2012, referente a remessas a contribuintes mineiros de produtos constantes no item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), por ter apropriado indevidamente de parcela do ICMS da operação própria, não cobrado na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 47/74, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 95/100.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 108/120, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme já relatado, trata-se da constatação de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, por contribuinte substituto tributário, por força de Regime Especial nº 16.000143068-71, uma vez que, no cálculo do imposto a recolher, foram apropriados integralmente os valores destacados nas notas fiscais de venda, a título de ICMS relativo à operação própria do remetente. No entanto, parte desses valores não foi efetivamente recolhida ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido irregularmente, tornando-se assim indevida a apropriação, relativamente à parcela referente à vantagem econômica decorrente do mencionado benefício fiscal.

Foi admitido como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o percentual de 8,00% (oito por cento) sobre a base de cálculo do imposto, em face da concessão pelo Estado do Rio de Janeiro de crédito presumido de 4% (quatro por cento).

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

Frise-se que a empresa autuada é detentora de regime especial que lhe atribui a condição de contribuinte substituta tributária, estando obrigada à retenção e recolhimento do ICMS/ST nas remessas a contribuintes mineiros das mercadorias listadas no item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Os documentos autuados bem como os cálculos das exigências encontram-se relacionados no Anexo 2 (Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido) contido na mídia eletrônica de fls. 23.

Na peça de defesa apresentada a Impugnante alega que:

- não há convênio, acordo ou protocolo que regule especificamente a substituição tributária nas operações entre contribuintes localizados nos Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais;

- não há como prosperar o auto de infração em que a autoridade fiscal procura transformar a Impugnante, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, em responsável por substituição tributária pelo pagamento de ICMS devido ao Estado de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Minas Gerais, de maneira flagrantemente ofensiva à alínea “b” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF, ao art. 102 do CTN e ao art. 9º da Lei Complementar nº 87/96;

- os dispositivos que vedam a apropriação de créditos do ICMS relativos a operações objeto de incentivo fiscal não se aplicam ao caso de substituição tributária e se dirigem apenas ao contribuinte localizado em Minas Gerais;

- não há apropriação de crédito por parte dos contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais por ocasião das entradas das mercadorias nos seus estabelecimentos;

- os dispositivos tidos por infringidos no auto de infração, que vedam a apropriação de créditos de ICMS relativos a operações objeto de incentivos fiscais, contrariam o princípio da não cumulatividade.

Diz que o Poder Executivo não dispõe de competência para declarar a inconstitucionalidade de incentivo fiscal concedido por outro Estado.

Entende inaplicável a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por ausência de legalidade e tipicidade.

Questiona a cumulação das multas isolada e de revalidação.

Cita excertos de doutrina e jurisprudência que entende lhe respaldar.

Todavia, razão não lhe assiste conforme se verá.

No caso em questão, não há dúvida de que a Impugnante utilizou-se dos benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado do Rio de Janeiro à margem da legislação pertinente, conforme por ela reconhecido no pedido de prorrogação do regime especial que lhe atribui a condição de contribuinte mineiro substituto tributário, acostado às fls. 33.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a proibição da apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75 e no RICMS/02.

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. (grifos acrescidos)

Nessa senda, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, segundo precedentes do STF, prescreve, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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, de acordo com os §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODICALIZAÇÃO 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).

Diante das razões acima, não houve ilegitimidade ou invasão territorial legislativa pelo Estado de Minas Gerais. Ocorreu apenas, e tão somente, o legítimo exercício da competência constitucionalmente outorgada aos Estados Federados, visando preservar o princípio da neutralidade e da não cumulatividade do ICMS, ao impedir que a Autuada, sendo onerada pelo ICMS em sua operação própria em valor menor que o devido, utilizasse integralmente desse imposto inexistente para abater de etapas subsequentes, sob pena de ocorrer enriquecimento sem causa.

Acrescente-se, por oportuno, que este Conselho de Contribuintes tem se pronunciado favoravelmente à glosa dos créditos de ICMS apropriados ao abrigo de benefícios fiscais concedidos indevidamente, em situação semelhante, como, por exemplo, os Acórdãos nºs 18.732/08/3ª, 18.226/09/2ª, 18.994/09/3ª, 19.267/09/3ª e 19.536/10/1ª e 18.794/10/2ª.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Judiciário, porquanto detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória), cujo fundamento de validade, no caso, advém do próprio art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que, não obstante ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, continua a regular o exercício da competência exonerativa dos Estados em matéria de ICMS, até porque foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (§ 8º do art. 34 do ADCT).

No caso em questão, os benefícios fiscais utilizados pela Impugnante, concedidos unilateralmente pelo Estado do Rio de Janeiro, constam nos Decretos nºs 35.418/04 e 35.419/04, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 34/43.

Verifica-se que o Estado do Rio de Janeiro, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz a apropriação da totalidade dos créditos de ICMS destacado no documento fiscal emitido pela Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a este Estado, o que torna correto o procedimento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer que a sistemática da substituição tributária, ao contrário do que defende a Impugnante, não altera a regra da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

§ 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 Estado ou pelo Distrito Federal;

Nesse sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, § 5º):

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 5º - O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. (Grifou-se)

Dessa forma, a expressão “imposto devido” de que trata o § 5º do art. 8º mencionado deve ser interpretado em consonância com a regra da não cumulatividade do ICMS, que determina que a compensação se dá com o montante **cobrado** nas operações anteriores, consoante a Constituição Federal e o próprio art. 19 da mesma Lei Complementar nº 87/96.

Tal entendimento é corroborado pela seguinte decisão do TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO PRODUTOS CUJOS REMETENTES ESTEJAM BENEFICIADOS POR INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO DE FORMA IRREGULAR. RESOLUÇÃO Nº 3.166 DO ESTADO DE MINAS GERAIS. CONSONÂNCIA COM O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1 - AS HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO PARCIAL DOS CRÉDITOS DE ICMS ADVINDOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO PRODUTOS BENEFICIADOS POR INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS DE FORMA IRREGULAR, NÃO CONFIGURAM EXCEÇÃO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, PORQUANTO SE COADUNAM COM ELE, NA MEDIDA EM QUE TAL PRINCÍPIO DETERMINA SEJAM APROVEITADOS OS CRÉDITOS DO IMPOSTO EM CONFORMIDADE E EQUIVALÊNCIA COM OS VALORES RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO ANTERIOR. 2 - REFERIDA RESOLUÇÃO, QUE LIMITA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS NAS HIPÓTESES ESPECIFICADAS ACIMA, NÃO FERRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.775065-5/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. JARBAS LADEIRA.

Essa obrigação de suportar créditos relativos ao imposto pago a outro Estado – *aquele em cujo território tenha ocorrido a operação anterior* – decorre, obviamente, da índole nacional de que se reveste o ICMS, na medida em que nenhum Estado é autossuficiente no sentido de produzir tudo aquilo que consome, e vice e versa. Assim, regra geral, o imposto incidente na operação anterior, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal, presume-se regularmente cobrado pelo Estado de origem, ensejando crédito contra o Estado de destino.

Nesse contexto, e em contrapartida, frise-se, é vedado aos Estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal de qualquer natureza que importe na redução do montante do imposto devido, máxime quando se tratar de operação interestadual cujo destinatário seja contribuinte do imposto, isto é, quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário, evitando assim a transferência para o Estado de destino do ônus financeiro do benefício. Somente poderão fazê-lo, portanto, com a aquiescência dos demais, nos termos de convênio previamente celebrado para tal finalidade.

Importante ressaltar que a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais – *atí incluídos os créditos presumidos, a teor do disposto no art. 1º, parágrafo único, III da Lei Complementar nº 24/75* –, sob pena de, em não o fazendo, dentre outras consequências, tornar-se ineficaz o crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria, conforme disposição expressa do citado art. 8º, inciso I da mesma lei complementar.

Desse modo, ao realizar o cálculo do ICMS/ST sem considerar os efeitos dos benefícios fiscais ilegais sobre o imposto efetivamente cobrado em sua operação própria, o remetente das mercadorias, substituto tributário por força do regime especial (cópias e anexos acostados às fls. 29/33), recolhe parcela a menor do imposto devido a este título, sendo corretas as exigências fiscais do ICMS/ST complementar e a respectiva multa de revalidação, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese do crédito tributário:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido por em decorrência da substituição tributária.

A multa de revalidação, penalidade aplicada pelo não pagamento do imposto no prazo legal, está prevista no dispositivo da Lei nº 6.763/75 retromencionado. A ela não se estende a vedação constitucional de instituição de tributo com efeito de confisco, uma vez que tem natureza de penalidade pela prática de um ato ilícito, tendo, ainda, além da finalidade repressora, o fim preventivo de desestimular o comportamento do contribuinte de não fazer o pagamento espontâneo dos tributos.

Ressalte-se que o eminente Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação, veja-se:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO).

DESTA FORMA, A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ILÍCITOS E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA E, PORTANTO, FOI APLICADA CORRETAMENTE NO PRESENTE CASO. RESTA CLARO QUE NÃO SE CONFIGURA QUALQUER ILEGALIDADE A COBRANÇA DE MULTA DE REVALIDAÇÃO, NOS MOLDES E NOS VALORES PREVISTOS, JÁ QUE POSSUI ELA CARÁTER PUNITIVO E REPRESSIVO À PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, NÃO TENDO EM ABSOLUTO CARÁTER DE CONFISCO, TRATANDO-SE APENAS DE UMA PENALIDADE PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO, DE MODO A COIBIR A INADIMPLÊNCIA.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. GRIFOU-SE.

No tocante à multa isolada, tem-se que ela não se amolda 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)

Como se pode verificar, a exigência fiscal é de constatação de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, por contribuinte substituto tributário, já a multa isolada é exigida por apropriar-se de crédito em desacordo com a legislação tributária. Portanto, a multa isolada não se amolda ao caso concreto, devendo, então, ser excluída.

No que tange à sujeição passiva da Autuada, vale destacar que decorre da sua condição de contribuinte mineira nas operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária para as destinatárias mineiras.

Realmente, a obrigação tributária nasce diretamente para ela, conforme melhor doutrina.

Portanto, não há dúvida, de que é a contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

Assim, em decorrência dessa sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, ela deve compor o polo passivo da obrigação tributária no caso em apreço.

Esclareça-se que a própria Autuada requereu autorização para ingressar no regime especial da substituição tributária, na qualidade de contribuinte mineiro, nos termos do art. 2º, §§ 1º e 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a seguir mencionado, conforme se constata da análise da cópia do Regime Especial e do requerimento de prorrogação, acostados às fls. 29/33 dos autos.

Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

§ 2º Na hipótese de pedido de regime especial realizado por contribuinte situado em outra unidade da Federação para atribuir-lhe, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, o titular da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar, provisoriamente, até a decisão do pedido, a retenção e recolhimento do imposto pelo interessado.

Traz-se à exame a seguinte decisão do TJMG que discorre sobre a legitimidade da adoção do regime de substituição tributária para frente, relativamente ao ICMS em operações de venda de mercadorias para contribuintes estabelecidos neste Estado, nos termos do art. 150, § 7º e do art. 155, § 2º, XII, "b" da CF/88, quando o próprio contribuinte substituto requer e obtém autorização da Fazenda Pública para tal finalidade. Confira-se:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS. CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO. **REQUERIMENTO DE INCLUSÃO NO REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É LEGÍTIMO O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, RELATIVAMENTE AO ICMS EM OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS NO ESTADO DE MINAS GERAIS, NOS TERMOS DO ART. 150, § 7º E DO ART. 155, § 2º, XII, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ESPECIALMENTE QUANDO O PRÓPRIO CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO REQUER E OBTÉM AUTORIZAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA PARA ESSA FINALIDADE.** CONFIRMA-SE A SENTENÇA, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0647.06.066198-8/001, REL. DES.(A) ALMEIDA MELO, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 29/11/2007, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/12/2007) GRIFOS ACRESCIDOS.

Por fim, cabe ressaltar que, por força das disposições contidas no art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA - Decreto nº 44.747/08), não compete ao órgão julgador administrativo apreciar a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas à multa isolada prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Relator) e Fernando Luiz Saldanha, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Sauro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Henrique de Almeida (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Roberto de Castro. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 25 de junho de 2013.

André Barros de Moura
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator designado

M/R

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.150/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000181877-12
Impugnação: 40.010133215-52
Impugnante: L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda
IE: 001003321.01-44
Proc. S. Passivo: Luiz Henrique Barros de Arruda/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, 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.

Os argumentos apresentados no parecer da Assessoria foram os mesmos utilizados para embasar o presente voto, salvo pequenas alterações.

Na decisão proferida, acordou a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas à multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A discordância no voto por mim proferido diz respeito à exclusão da multa isolada. Quanto a esta, há que se observar que a Impugnante, por ter requerido, junto à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, o Regime Especial PTA nº 16.000143068-71 (cópia fls. 29/33), vigente a partir 15/05/06, passou a ser responsável como substituta tributária pelo recolhimento do imposto devido nas etapas seguintes de comercialização com clientes mineiros, dos produtos constantes no item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador).

Ressalta-se que 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 no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(sujeição passiva), contudo, não há dúvidas quanto à preservação dos princípios norteadores do imposto.

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

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

I - impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

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

No caso do ICMS devido 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 subseqüentes, 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, como entende a Impugnante.

Conforme se observa, a substituição tributária resguarda o princípio da não cumulatividade, uma vez que o valor a ser recolhido a título de ICMS/ST, em relação às operações subseqüentes, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte nº 028/08, ao orientar sobre o cálculo do ICMS/ST:

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

Assim, 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.

Note-se que restou provada nos autos a apropriação indevida pela Impugnante de parcela do ICMS da operação própria, não cobrado na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Do exposto, verifica-se que a conduta da Autuada se amolda 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)

Assim, corretamente agiu o Fisco ao aplicar a Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Por isso, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 25 de junho de 2013.

**Alexandre Périssé de Abreu
Conselheiro**