

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.149/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000182544-61
Impugnação: 40.010134144-61
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda
IE: 062080064.04-61
Proc. S. Passivo: Leonardo Gallotti Olinto/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - DF

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 – VEÍCULO. Constatado que a Autuada calculou e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, em decorrência da dedução indevida da parcela do ICMS da operação própria, cujo valor não foi integralmente cobrado na origem, em virtude de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia, ao desabrigo de convênio interestadual, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75 e na Resolução nº 3.166/01. Exigências do ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser considerado como percentual de crédito indevidamente aproveitado o resultado da diferença entre o valor lançado no livro RAICMS como “Outros Créditos para ajuste de apuração do ICMS - Financiamento Fundese – art. 5º, Lei nº 7.537/99 – crédito” e o informado na planilha apresentada pela Impugnante como “Pagamento Realizado” dividido pelo montante do débito do imposto pelas saídas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período compreendido entre setembro de 2008 e junho de 2012, ao Estado de Minas Gerais, por ter o Sujeito Passivo, substituto tributário mineiro por força do Convênio nº 132/92, aproveitado indevidamente de crédito do imposto relativo à operação própria do remetente, já que parte desses valores não foi efetivamente recolhida, em razão de incentivo fiscal concedido irregularmente pelo Estado da Bahia, tornando-se, assim, indevida a dedução da parcela relativa à vantagem econômica originada com o benefício fiscal.

O Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166, de 11/07/01, determina que, pelas saídas de veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito

presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99. Tal determinação tem origem em incentivos fiscais concedidos unilateralmente pela unidade da Federação de origem, Estado da Bahia (art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei nº 7.025/97 e art. 1º, inciso I, do Decreto nº 7.720/99), em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, frustrando a aplicação do preceito da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Exige-se ICMS/ST referente à diferença entre o imposto efetivamente devido e o recolhido, multa de revalidação (100%) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 722/757, acompanhada dos documentos de fls. 776/847.

Inicialmente, reporta-se aos fatos e circunstâncias concernentes à autuação, reproduz inteiro teor do Relatório do Auto de Infração e sustenta que o lançamento não pode prosperar, em face dos argumentos a seguir aduzidos, em síntese:

- argui a nulidade do lançamento por inexistência de relação entre a descrição dos fatos e a capitulação legal, ao argumento de que a acusação fiscal é de utilização indevida de crédito do ICMS relativos à operação própria e no campo dos dispositivos legais infringidos constam normas relativas à vedação de aproveitamento de créditos, não pela Impugnante, mas sim por contribuinte mineiro;

- entende que caso tivesse se apropriado dos referidos créditos, o presente Auto de Infração se mostraria absolutamente nulo, já que falta ao Fisco mineiro competência para lançar tributo devido ao Estado da Bahia e que, por outro lado, caso a apropriação indevida estivesse relacionada com o cálculo do ICMS/ST, haveria erro na identificação do sujeito passivo, porquanto ela, Impugnante, não é contribuinte no Estado de Minas Gerais e que não está submetida à Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda;

- enfatiza que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório seria exercido por ela, Impugnante, ao questionar o mérito do lançamento, por meio da utilização de argumentos decorrentes da perfeita compreensão da infração que lhe é imputada. Logo, se o Auto de Infração contém relato incoerente dos motivos que levaram o mesmo a ser lavrado e uma capitulação legal completamente estranha ao relato, a hipótese é de nulidade;

- assinala que o CC/MG já se posicionou pela nulidade dos lançamentos de ofício, nos quais, o relato e a capitulação legal revelam-se divergentes ou ao menos incoerentes, citando os Acórdãos nºs 13.051/99/2ª e 16.063/03/1ª;

- no mérito, defende não se tratar de crédito presumido, mas de financiamento concedido pelo Estado da Bahia que se insere na definição de “fomento” do art. 174 da Constituição Federal, não ferindo qualquer limitação imposta pela obrigatoriedade dos convênios e não prejudicando os demais Estados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aduz que o próprio Estado da Bahia, por intermédio dos Ofícios 71/10 e 121/10, do Sr. Secretário da Fazenda do Estado da Bahia (doc. 02) confirmam que ela, Impugnante, não goza do benefício mencionado na autuação fiscal;

- afirma que o valor financiado é apurado com base no montante mensal variável escriturado como crédito autorizado no livro Registro de Apuração do ICMS, na forma da legislação baiana, valor este que, segundo ela, é pago ao FUNDESE e que, o montante do crédito do imposto lançado no livro de Apuração do ICMS é mero indicativo do valor a ser financiado, pois está vinculado às suas obrigações assumidas por meio de contrato com o Estado da Bahia, sendo a escrituração mera forma de instrumentalizar o referido financiamento;

- diz que a Resolução nº 3.166/01 viola o art. 152 da Constituição Federal e o Convênio ICMS nº 132/92 ao limitar unilateralmente o direito de crédito dos adquirentes das mercadorias fabricadas em virtude de fruir de benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia;

- alega que a proibição do aproveitamento do crédito de ICMS imposto pela referida Resolução nº 3.166/01 causa enriquecimento sem causa do Estado de Minas Gerais, pois o ICMS incidente sobre a operação própria da Impugnante, que é devido ao Estado da Bahia, será recolhido ao Estado de Minas Gerais;

- argumenta que o STJ já decidiu, em recentíssimo julgado, que o elemento fundamental para identificação da base de cálculo do ICMS/ST, consoante os princípios da não cumulatividade e legalidade estrita, é saber qual o “valor do imposto devido” e não aquele “efetivamente recolhido”, e reproduz parte da ementa desta decisão (Resp. 1125188/MT);

- afirma que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já rechaça posicionamento idêntico ao manifestado pelo Fisco, expondo parte dessa jurisprudência (AC nº 5292185/0-00);

- aduz que constitui verdadeira retaliação o que o Estado de Minas Gerais está fazendo com a empresa, fruto da não concordância da política de fomento econômico do Estado da Bahia;

- salienta que o STF, ao analisar a ADIN nº 1.851-4/AL, decidiu que a base de cálculo do ICMS/ST apurada no momento do fato gerador presumido é definitiva, não se admitindo a sua alterabilidade, como quer o Fisco Mineiro, ao vedar a apropriação de créditos incidentes nas operações realizadas por fabricantes de automóveis situados no território baiano;

- questiona que a glosa foi realizada de forma equivocada pelo Fisco, levando-se em conta apenas os valores das saídas com débito do ICMS, em confronto com os valores lançados a crédito, a título de financiamento FUNDESE, e que o correto é que esse confronto ocorra com todos os valores lançados no livro de saídas e cotejado com o livro de Registro de Apuração do ICMS;

- reclama que, na lavratura da peça fiscal, aplicou-se erroneamente duas penalidades à empresa sob o mesmo fato jurídico, sendo uma multa pelo descumprimento da obrigação acessória, “multa isolada”, e outra multa relacionada à

retenção a menor do ICMS/ST, multa de revalidação e afirma que o aproveitamento de créditos indevidos de ICMS não está relacionado a descumprimento de deveres instrumentais e sim ao recolhimento a menor do imposto, ou seja, obrigação principal.

Finaliza, requerendo que seja o Auto de Infração julgado inteiramente nulo, em razão da divergência entre a descrição da infração e os dispositivos legais supostamente infringidos. Na hipótese de a nulidade aventada vir a ser superada, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 856/880, rebate as alegações da Defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- diz que não procede o argumento de nulidade, uma vez que o Auto de Infração contém descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e as circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e do que comina a respectiva penalidade;

- sustenta que nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, a Impugnante é responsável pelas obrigações tributárias na condição de substituto tributário, dentre as quais, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações que realizar com contribuintes mineiros e a do destaque do ICMS/ST e da base de cálculo do ICMS/ST em campos próprios da nota fiscal, conforme regência do art. 32, incisos I e II do Anexo XV do RICMS/02;

- explica que, de acordo com as normas gerais de legislação tributária dos art. 194 e 195 do Código Tributário Nacional (CTN), não pode haver qualquer óbice ao Fisco do Estado de Minas Gerais para exigir do responsável substituto tributário a entrega de documentos, arquivos e outras informações que possibilitem ao Fisco mineiro exercer controle das operações praticadas com contribuintes deste Estado;

- assevera que, nesse sentido, a Impugnante não pode se eximir da responsabilidade pela entrega do livro Registro de Apuração do ICMS ou quaisquer documentos necessários à apuração do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes e que ele, Fisco, não procedeu com a lavratura do Auto de Infração pela não entrega do referido livro, apenas se fez constar que a Impugnante não atendeu ao seu pleito, embora tenha sido intimada inúmeras vezes para apresentação do mesmo;

- destaca que a Resolução nº 3.166/01 foi editada apenas com o objetivo de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar o Fisco quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados;

- enfatiza que não houve nenhuma ilegitimidade do Estado ou invasão de competência na edição da resolução, mas apenas o legítimo exercício da competência constitucionalmente outorgada aos Estados federados, visando restabelecer o princípio da neutralidade do ICMS, dando efetividade à regra da não cumulatividade constitucional e à observância do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Carta Magna, que exige a edição de Convênio entre os Estados para a concessão de benefícios;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que se nota, com clareza, que o legislador do Estado da Bahia, ao conceder unilateralmente um prazo elástico para pagamento do ICMS, sem a autorização do CONFAZ, atentou contra o preceito legal supracitado e que a legislação baiana deve obedecer às normas gerais de direito tributário, não em virtude da prevalência das leis complementares que a instrumentalizam, nem por força da necessária coordenação sistêmica, mas, sim, em razão da supremacia da legislação nacional sobre o direito posto pelos entes federados;

- sustenta que, inegavelmente, a concessão de prazo de 15 (quinze) anos para recolhimento do tributo é um verdadeiro incentivo que exige, para sua outorga, a celebração de acordo em Convênio, que essa é a dicção do art. 10 da Lei Complementar nº 24/75, que trata diretamente da matéria e que para que um ente federativo possa conceder unilateralmente dilação de prazo para recolhimento do ICMS, deve haver a existência de convênio prévio definindo as cláusulas gerais do acordo;

- explica que, neste sentido, à luz de uma interpretação sistemática dos dispositivos normativos, é nítida a violação dos preceitos constitucional e legal extrapolados pela legislação do Estado da Bahia que, ao conceder verdadeiro incentivo fiscal para dilação de prazo de 15 (quinze) anos para recolhimento do ICMS nas operações próprias, fere as regras estampadas no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e no art. 10 da Lei Complementar nº 24/75;

- observa que estando o valor do ICMS incidente na operação própria incluído no preço da mercadoria e não sendo a Autuada onerada pelo imposto desta operação, em razão de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, há evidente enriquecimento sem causa da Impugnante;

- ressalta que a jurisprudência do STF é pacífica e, com veemência, afasta a concessão de benefício fiscal sem a celebração de convênio específico pelas Unidades da Federação, citando os seguintes julgados: ADIs 3429/RO, 2548/PR, 2722/PR e 3936/PR. Como, também, cita decisões do TJMG e deste CCMG;

- conclui que a peça fiscal está embasada por um conjunto probatório hábil e suficiente, e que a Defesa não trouxe aos autos qualquer elemento com substância para embargar a situação delineada, e que não foi apontado de fato nenhum vício formal nas planilhas de cálculo que serviram de base para a apuração do crédito tributário.

Requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Após a manifestação do Fisco, a Autuada apresenta documentos adicionais, no âmbito do CC/MG (fls. 884/1.204), quando apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- afirma que, como alegado em sua Impugnação, o item 3.38 da Resolução nº 3.166/01 faz menção à Lei nº 7.025/97 do Estado da Bahia, mas que, contudo, ela não é beneficiária do incentivo fiscal previsto nessa lei, sendo que suas operações foram realizadas com base na Lei nº 7.537/99 daquele Estado;

- reitera argumentos de sua impugnação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- diz que, caso se entenda pela procedência da autuação, resta evidente que o valor lançado é incorreto, ou seja, que não é beneficiária de 100 % (cem por cento) de crédito presumido e, assim, mesmo entendendo que não está obrigada, informa que apresenta cópias do livro de Registro de Apuração de ICMS de todos os meses objetos do lançamento;

- nesse sentido, reproduz parte do Acórdão nº 20.280/11/3ª referente ao PTA 01.000168351-48 da Autuada, que tratou de assunto idêntico ao da presente autuação;

- argumenta que o valor correto deve ser apurado com base no percentual correspondente ao valor informado no livro de Registro de Apuração de ICMS como “Financiamento FUNDESE, art. 5º da Lei nº 7.537/99, crédito autorizado”, e, ainda, que se exclua o valor efetivamente pago ao Estado da Bahia em cada período de apuração;

- informa que anexa planilha com os cálculos, nos termos de sua argumentação;

- pede o cancelamento da autuação, ou, subsidiariamente, a redução aos patamares do crédito presumido conforme alegado.

Na sequência, o Fisco manifesta-se às fls. 1.207/1.210 do PTA, quando pede a procedência do lançamento e que não seja considerada a documentação apresentada pela Impugnante dada a sua intempestividade.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.214/1.235, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar de nulidade do lançamento

Preliminarmente, argui a Impugnante a nulidade do lançamento por entender que não há relação entre a descrição dos fatos e a capitulação legal, ao argumento de que a acusação fiscal é de utilização indevida de crédito do ICMS relativo à operação própria e no campo dos dispositivos legais infringidos constam normas relativas à vedação de aproveitamento de créditos, não pela Impugnante, mas sim por contribuinte mineiro.

Assim, afirma que houve cerceamento do seu direito de defesa, em razão de violação aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

Não procede a arguição da Impugnante, pois o Auto de Infração foi lavrado mediante procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária, sendo composto de diversas planilhas, as quais foram encaminhadas ao Contribuinte e encontram-se anexadas aos autos, demonstrando, detalhadamente, as irregularidades praticadas pela Autuada e a origem das exigências fiscais.

A descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo “Relatório” do Auto de Infração e no “Relatório Fiscal-Contábil”, o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal.

É de se notar que o presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 85 e seguintes do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, não tendo guarida, portanto, qualquer alegação de violação ao princípio constitucional da ampla defesa, mesmo porque a Impugnante exerceu plenamente o seu direito, conforme instrumento de fls. 724/757 dos autos.

Esclareça-se, por oportuno, que a Impugnante inclui em sua defesa a transcrição de todos os dispositivos legais tidos pelo Fisco como infringidos, relacionados com os itens estornados, o que evidenciou a compreensão do lançamento e proporcionou o pleno exercício do direito de defesa. Vê-se, portanto, que não assiste razão à Impugnante quanto à nulidade do Auto de Infração.

Com efeito, o fato de o Sujeito Passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistente o vício material arguido pela Impugnante, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relato acima, trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) para o Estado de Minas Gerais, no período de setembro de 2008 a junho de 2012, em decorrência do aproveitamento indevido de crédito de imposto relativo à operação própria, valor esse objeto de incentivo fiscal irregular, concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, conforme item 3.38 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

Pela infração cometida, exigiu-se ICMS/ST referente à diferença entre o imposto efetivamente devido e o recolhido, multa de revalidação (100%) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante insinua a tese de ilegitimidade passiva por entender que a obrigação pelo imposto exigido é dos destinatários adquirentes dos veículos. Contudo, não merece prosperar a sua tese, como se verá adiante.

Oportuno lembrar que a substituição tributária progressiva (ou “para frente”) trata-se de técnica de tributação em que, por medida de ordem prática (princípio da praticidade) e de conveniência do Fisco ou do próprio contribuinte substituto, atribui-se a este a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, não fosse tal técnica, nasceria ordinariamente para outrem.

Essa é a essência do regime de substituição tributária progressiva, no qual a responsabilidade originária pela retenção e recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de circulação e consumo da mercadoria é atribuída ao alienante ou remetente, recaindo tal responsabilidade preferencialmente sobre quem inicie ou atue nas fases

iniciais da mencionada cadeia econômica, geralmente o industrial ou importador da mercadoria.

Vale dizer, nas hipóteses sujeitas a esse regime, que a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal, pelo que responde por obrigação própria, e não de terceiro.

Trata-se, portanto, de hipótese de sujeição passiva direta, e não indireta, como equivocadamente entende parte da doutrina e da jurisprudência, equívocos esses decorrentes inclusive de eventuais disposições da própria legislação, muita vez confusa no trato da matéria.

Nesse sentido, e rechaçando a terminologia “responsável por substituição”, comumente utilizada para se referir ao contribuinte substituto (e talvez por isso mesmo causadora de tanta confusão conceitual acerca do assunto), sustenta o Professor Sacha Calmon que seria mais adequado designá-lo “destinatário legal tributário”, considerando-o assim, tal como o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação. Confira-se a lição do Eminentíssimo Jurista:

Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: a) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio e b) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do vinculum juris obrigacional. (“in” Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.966) / Carlos Valder do Nascimento (coord.). RJ, Forense, 3ª ed., 1998, p. 299). (destaques no original).

Nesse compasso, não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais é da Autuada, na condição de contribuinte substituto, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 12 e 13 da Parte 1 e item 12 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 128 do CTN c/c os arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96, e, ainda, na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 132/92 (do qual são signatários os Estados de Minas Gerais e da Bahia), *verbis*:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Logo, equivocadamente a Impugnante ao arguir sua ilegitimidade passiva, eis que fruto de uma interpretação meramente literal dos seguintes dispositivos da legislação mineira:

Lei nº 6.763/75:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV:

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Correta, portanto, a sua eleição como sujeito passivo direto e originário da obrigação ora exigida.

Quanto ao mérito propriamente dito, sem razão a Impugnante ao alegar que as exigências constantes do Auto de Infração sob exame não encontram amparo legal ou constitucional, já que estariam embasadas unicamente na Resolução nº 3.166/01 (cuja inaplicabilidade ou ineficácia ao caso concreto é também arguida), bem como no tocante à suposta invasão de competência de outro ente federativo pelo Estado de Minas Gerais.

Com efeito, tais alegações não se sustentam.

Isso porque, na hipótese dos autos, consoante estabelecido no Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, nas operações com veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99.

Ou seja, no presente caso, os valores exigidos correspondem ao excesso verificado entre a parcela do imposto devido na operação interestadual e o efetivamente recolhido na origem, de modo que foi glosado do cálculo do ICMS/ST o valor do imposto não cobrado da Autuada pelo Estado da Bahia.

A exigência do estorno do ICMS aproveitado, da parcela não cobrada na origem, não se fundamenta exclusivamente na Resolução nº 3.166/01, mas em disposições inseridas na legislação, e, sobretudo, na Constituição Federal/88, que determina, por meio do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, que a lei complementar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disporá sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Assim, a concessão de benefícios fiscais por um Estado, sem a celebração de convênio ratificado pelas demais Unidades da Federação, infringe normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo esse ato e sem efeito o crédito fiscal do estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na Lei Complementar nº 24/75, *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:

I - à redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

(...)

Art. 2º -

(...)

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;

(...)

(grifou-se).

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

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

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

Observe-se que, nos termos do dispositivo retro transcrito, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato, e a ineficácia do crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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).

Assim é que, com fundamento no art. 8º, inciso I da Lei Complementar nº 24/75, o Estado de Minas Gerais tratou da ineficácia dos créditos de ICMS relativos a benefícios fiscais irregularmente concedidos, por meio da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

LEI nº 6.763/75

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

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

De se destacar que a legislação tributária mineira, especificamente no § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, retrotranscrito, e no § 1º do art. 62 do RICMS/02, considera não cobrada a parcela do imposto beneficiada com incentivos fiscais concedidos indevidamente, dispondo o seguinte:

RICMS/02

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

E ordena estornar valor de imposto destacado e não cobrado na origem:

RICMS/02

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

(...)

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

Como se vê, tanto a Lei nº 6.763/75 quanto o Regulamento do ICMS/02, em perfeita sintonia com o texto constitucional e com a Lei Complementar nº 24/75, vedam o crédito do ICMS relativo à parcela correspondente ao benefício fiscal concedido sem autorização em convênio, ao considerarem, como não cobrado, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a essa vantagem.

A Resolução nº. 3.166/01, portanto, tem como objetivo tão somente esclarecer o contribuinte mineiro e orientar o Fisco quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal em desacordo com a legislação de regência do imposto, ensejando assim o estorno do crédito eventualmente aproveitado, na proporção do benefício concedido.

Logo, a mencionada resolução não contraria a regra jurídica constitucional da não cumulatividade, tal como faz supor em suas alegações a Impugnante. Pelo contrário, está em consonância com a mesma, buscando seu fundamento de validade no Regulamento do ICMS, que, por sua vez, tem como fundamento diplomas normativos hierarquicamente superiores, no caso, a Lei nº 6.763/75, a Lei Complementar nº 24/75 e a própria Constituição Federal.

Corroborando o trabalho fiscal, cumpre ressaltar a decisão do STF sobre o assunto, no julgamento da ADIN nº 1.247, relatada pelo Ministro Celso de Mello (reproduzida parcialmente às fls. 1.231/1.232), demonstrando que a celebração de convênio entre os Estados da Federação é considerada pressuposto essencial para tornar válida a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais em tema de ICMS.

Na mesma linha de entendimento, vem decidindo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, conforme se extrai das Ementas de decisões transcritas às fls. 1.232/1.233 dos autos.

Portanto, ao contrário do que afirma a Autuada, há base legal e constitucional para as exigências constantes do Auto de Infração sob exame, não havendo também de se falar em invasão de competência pelo Estado de Minas Gerais.

A Autuada defende não se tratar de crédito presumido, mas de financiamento concedido pelo Estado da Bahia, que se insere na definição de “fomento”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do art. 174 da Constituição Federal, não ferindo qualquer limitação imposta pela obrigatoriedade dos convênios e não prejudicando os demais Estados.

Também, sem razão a tese da Impugnante. Verifica-se que a exação, objeto desta ação fiscal, é decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, unilateralmente, por meio do art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei Estadual Baiana nº 7.025/97 e do art. 1º, inciso I, do Decreto Estadual Baiano nº 7.720/99, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, frustrando a aplicação do preceito da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Isso porque, na hipótese dos autos, consoante estabelecido no Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, nas operações com veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99.

Por outro, a Impugnante reclama que não usufruiu de 100% (cem por cento) do débito de ICMS decorrente das saídas e pede que o valor dos créditos indevidos seja apurado com base no percentual correspondente ao valor informado no livro de Registro de Apuração de ICMS como financiamento FUNDESE, art. 5º da Lei nº 7.537/99, crédito autorizado, conforme decidido nos PTAs nºs 01.000158941.41, 01.000159368.97, 01.000161194.51 e 01.000168351.48 (Acórdãos nºs 20.278/11/3ª, 20.277/11/3ª, 20.279/11/3ª e 20.280/11/3ª, respectivamente) dela mesma, e que tratou de assunto idêntico ao da presente autuação e, ainda, pede para excluir também o valor efetivamente pago ao Estado da Bahia em cada período de apuração.

Para isso, a Impugnante trouxe aos autos, após a manifestação do Fisco, cópias dos livros de Registro de Apuração do ICMS - quadro Resumo de Apuração do Imposto de todos os meses do período autuado (fls. 889/998); cópias de notas promissórias emitidas a favor de “Desenbahia – Agência de Fomento do Estado da Bahia”; cópias de correspondências ao referido Órgão informando a liquidação antecipada do título com descontos, conforme quadros demonstrativos constantes nas mesmas; cópias de correspondências da Agência de Fomento devolvendo as notas promissórias (fls. 1.000/1.199) e planilha demonstrativa com os valores que entende corretos.

Com efeito, os casos tratados nos PTAs citados anteriormente são idênticos ao do presente Auto de Infração, mudando apenas os períodos de autuação. Naqueles, a decisão da 3ª Câmara de Julgamento, confirmada pela Câmara Especial, foi no sentido de considerar como benefício fiscal concedido irregularmente pelo Estado da Bahia, passível do estorno de crédito, o percentual apurado entre o valor lançado no livro de Registro de Apuração de ICMS como financiamento FUNDESE e os débitos do imposto pelas saídas.

Todavia, no presente caso, além dos livros de Registro de Apuração do ICMS de todo o período autuado com as informações dos valores lançados no campo “Ajustes a Crédito” com a rubrica “Financiamento Fundese – art. 5º da Lei nº 7.537/99 – crédito”, que corresponde ao saldo devedor apurado após o confronto débitos e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos, a Impugnante trouxe aos autos comprovação do efetivo valor do saldo devedor que foi pago ao Estado da Bahia.

Ressalta-se que, pelos documentos trazidos (correspondências enviadas pela Autuada à Agência de Fomento da Bahia e planilha demonstrativa de fls. 1.201 dos autos), constata-se que, do valor informado no livro de Registro de Apuração do ICMS como financiamento FUNDESE, que, repita-se, constitui o saldo devedor apurado após o confronto entre débito e crédito, foi quitado pela Impugnante apenas um percentual variável, mês a mês, de 8,11 % a 15,67%, daquele valor. O que confirma, em que pese a existência dos Ofícios 71/10 e 121/10, do Sr. Secretário da Fazenda do Estado da Bahia (doc. 02), e ao contrário do alegado pela Impugnante, que a Empresa possui benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, à revelia dos demais Estados da Federação.

Assim, diante dos documentos trazidos pela Impugnante que confirmam que há benefício fiscal, mas não é, no caso presente, de 100% (cem por cento) do débito do imposto conforme previsto no item 3.38 da Resolução nº 3.166/01 e que foi exigido no Auto de Infração, deve-se considerar como percentual de crédito indevidamente aproveitado o resultado da diferença entre o valor lançado no livro RAICMS como "Outros Créditos para ajuste de apuração do ICMS - Financiamento Fundese - art. 5º, Lei nº 7.537/99 - crédito" e o informado na planilha de fls.1.201 como "Pagamento Realizado" dividido pelo montante do débito do imposto pelas saídas.

Para fins de liquidação, segue a título exemplificativo, o cálculo do percentual que deve ser considerado como crédito do imposto indevidamente apropriado.

Mês	Valor informado no LRAICMS como "Financiamento FUNDESE"	Valor informado na planilha de fls. 1.201 como "Pagamento Realizado"	Diferença	Débitos pelas saídas informado no LRAICMS	Percentual
	A	B	C= (A-B)	D	E= (C/D)
set/08	71.925.051,85	6.048.896,86	65.876.154,99	95.191.236,25	69,20%
out/08	65.982.315,04	5.351.165,75	60.631.149,29	92.048.283,25	65,87%
ago/09	72.714.512,72	11.008.977,23	61.705.535,49	92.540.814,86	66,68%
nov/10	83.274.568,86	9.751.452,01	73.523.116,85	107.327.106,11	68,50%
ago/11	59.898.234,57	5.642.413,70	54.255.820,87	85.455.406,01	63,49%
mar/12	99.652.731,73	13.203.986,95	86.448.744,78	126.591.997,37	68,29%

Da Aplicação das Multas:

Quanto à cobrança das multas de revalidação e isolada, a Impugnante alega que há equívoco do Fisco, já que ela estaria sendo apenada duas vezes pelo mesmo fato jurídico, o que, além de ferir o princípio da tipicidade, constitui flagrante hipótese de *bis in idem*, axioma repellido pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Defende a Autuada que o indevido aproveitamento de créditos de ICMS trata-se de descumprimento de obrigação principal, já que a ocorrência desse fato acarreta, necessariamente, o recolhimento a menor do imposto.

Sem razão a discordância da Impugnante. O aproveitamento indevido de créditos de ICMS trata-se de descumprimento de um dever instrumental, porquanto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nem sempre um aproveitamento indevido de créditos importará em um recolhimento a menor do imposto.

Tanto é assim que em casos em que o Fisco estorna créditos indevidos e o saldo do contribuinte ainda continua credor, é exigida apenas a multa isolada por aproveitamento indevido de créditos.

Frise-se que o cálculo das penalidades e sua fundamentação estão explicitados no Auto de Infração e Relatório Fiscal.

Cabe ressaltar, ainda, que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais está adstrito, dentre outras normas, ao art. 110 do RPTA, nos seguintes termos:

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

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

II- a aplicação de equidade.

Por fim, especificamente com relação à Multa Isolada (art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75), a Impugnante defende que o princípio da tipicidade fechada impõe o seu afastamento, já que o presente caso não se trata de apropriação de créditos de ICMS, e sim, de cálculo do ICMS/ST a pagar.

Inicialmente, vê-se que está sendo exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

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;

No presente caso, a imputação fiscal no lançamento diz respeito a aproveitamento indevido de crédito para apuração do ICMS devido por substituição tributária.

Vê-se que, pelo viés adotado pelo Fisco, tal aproveitamento indevido, é idêntico ao da sistemática normal de débito e crédito de ICMS, o que reclama a aplicação da penalidade do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, exatamente como exigido nos PTA nºs 01.000158941-41, 01.000159368-97 e 01.000161194-51, todos emitidos contra a Autuada e referentes às mesmas irregularidades.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que seja considerado como percentual de crédito indevidamente aproveitado o resultado da diferença entre o valor lançado no livro RAICMS como "Outros Créditos para ajuste de apuração do ICMS - Financiamento Fundese - art. 5º, Lei nº 7.537/99 - crédito" e o informado na planilha de fls.1.201 como "Pagamento Realizado" dividido pelo montante do débito do imposto pelas saídas. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Gontijo Magalhães e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator

R

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.149/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000182544-61
Impugnação: 40.010134144-61
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda
IE: 062080064.04-61
Proc. S. Passivo: Leonardo Gallotti Olinto/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - DF

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período compreendido entre setembro de 2008 e junho de 2012.

Segundo sustenta o Fisco, a Impugnante, substituta tributária mineira, teria aproveitado indevidamente o crédito do imposto relativo à operação própria, cujo valor não foi destacado e nem recolhido, em virtude de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia, em desacordo com a Lei Complementar n.º 24/75. Tal aproveitamento teria acarretado uma redução indevida nos valores do ICMS/ST devidos por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

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

O item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01 determina que, pelas saídas de veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18 de dezembro de 1999. Tal determinação tem origem em incentivos fiscais concedidos unilateralmente pela Unidade da Federação de origem, Estado da Bahia (art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei n.º 7.025/97 e art. 1º, inciso I, do Decreto n.º 7.720/99), que o Estado de Minas Gerais considerou estarem em desacordo com as disposições da Lei Complementar n.º 24/75.

Conforme defende a Fiscalização, o incentivo fiscal, que teria sido utilizado pela Impugnante e que estaria relacionado à concessão de crédito presumido do ICMS, seria aquele estabelecido na Lei Baiana n.º 7.025/97, regulamentado pelo Decreto n.º 7.720/99, o qual teria sido implementado em contrariedade à Lei Complementar n.º

24/75 e à legislação mineira, especialmente ao disposto no item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01.

A Defendente apresentou impugnação, aduzindo, no mérito, não ser beneficiária de incentivo fiscal algum, mas tão somente encontrar-se inserida em programa de financiamento visando ao incremento de suas atividades industriais, ressaltando que, mesmo que benefício fiscal o fosse, restaria consolidado pelos Tribunais Superiores que os Estados da Federação não possuem competência para a glosa de créditos de ICMS relativos à operação própria, para abatimento do ICMS/ST, ainda que o remetente usufrua de benefícios concedidos sem a anuência do CONFAZ, sendo a Corte Suprema, por meio de ação direta de inconstitucionalidade, o único foro adequado para esta discussão.

Logo em seguida, a Impugnante anexou aos presentes autos documentação demonstrando não possuir qualquer benefício tributário em suas operações e que, na verdade, possui financiamento de capital de giro perante o Estado da Bahia, conforme atestam os Ofícios n.ºs 71/10 e 121/10 do Senhor Secretário Estadual de Fazenda da Bahia; declaração emitida pela Agência de Fomento do Estado da Bahia; cópia exemplificativa do livro Registro de Apuração de ICMS demonstrando a metodologia do financiamento; nota promissória relativa ao financiamento, e; comprovante de liquidação de parcela do financiamento.

Tais documentos confirmam que a Impugnante não é beneficiária do incentivo fiscal previsto na Lei Baiana n.º 7.025/97 - dispositivo legal citado como fundamento da autuação.

Em resposta, o Fisco, já tendo pleno conhecimento dos fatos tratados em outros processos tributários administrativos que possuem idêntica matéria, divergindo somente nos períodos autuados, afirma que o financiamento concedido pelo Estado da Bahia, nos moldes da Lei n.º 7.537/99, consistiria em *"uma simulação de suposto financiamento, pois, na realidade, a quitação deste foi realizada com o valor do ICMS que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos daquela unidade da Federação"*.

O Ofício encaminhado pelo Senhor Secretário Estadual de Fazenda da Bahia ao Senhor Secretário Estadual de Fazenda de Minas Gerais, atestando que a Impugnante não é beneficiária do incentivo fiscal indicado na autuação (Lei Baiana n.º 7.025/97), teve os respectivos efeitos ignorados como prova cabal do erro técnico cometido na presente autuação.

Veja-se que a premissa legal utilizada pela Fiscalização para motivar o lançamento ora analisado não possuía relação com o caso concreto.

O Auto de Infração adotou justificativa que, no curso do processo, mostrou-se equivocada para sustentar as exigências fiscais, aduzindo que um dos objetivos programáticos da legislação mineira, especialmente a Resolução n.º 3.166/01, consiste em repelir a utilização de créditos originários de incentivos fiscais concedidos unilateralmente por outra Unidade da Federação, independentemente da norma legal em que os mesmos estivessem amparados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se, ainda, que o próprio Estado de Minas Gerais reconheceu a importância da situação por ele considerada como irregular estar expressa em resolução quando, recentemente, alterou o art. 28 da Lei n.º 6.763/75, nele acrescentando o § 7º.

É incontestável ter a Impugnante comprovado nos presentes autos, por meio da juntada do Ofício n.º 71/10, expedido pelo Senhor Secretário Estadual de Fazenda da Bahia ao Senhor Secretário Estadual de Fazenda de Minas Gerais, que não era beneficiária do incentivo fiscal tratado na autuação (Lei Baiana n.º 7.025/97) ao tempo da ocorrência da situação narrada pela Fiscalização no lançamento ora analisado. Foi este benefício, repita-se pela importância, que serviu de fundamento legal para a exigência fiscal.

Nesse sentido, verifica-se o trecho do Acórdão n.º 19.410/10/3ª o qual se encontra no mesmo sentido do entendimento esposado no presente voto:

"ISTO POSTO, EM SESSÃO DE JULGAMENTO NA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM 24/11/09, A IMPUGNANTE APRESENTA NA TRIBUNA, CÓPIA DA RESPOSTA AUTENTICADA PELO FISCO DO RIO DE JANEIRO, DO OFÍCIO GAB/DF/JUIZ DE FORA Nº 052/09, ASSINADO PELO FISCAL DE RENDAS JOSÉ CARLOS DOS SANTOS, MAT. 0.294.715-8, NO QUAL AFIRMA, EM SUAS CONCLUSÕES, QUE A EMPRESA ALUTECH ALUMÍNIO TECNOLOGIA LTDA., CNPJ Nº 00.829.418/0001-06, REMETENTE DAS MERCADORIAS, NÃO USUFRUIU ATÉ A DATA DE SOLICITAÇÃO DO OFÍCIO, DO BENEFÍCIO PREVISTO NA LEI Nº 4.178/03.

CABE DESTACAR, QUE NÃO COMPETE A ESTE CONSELHO DISCUTIR A VERACIDADE DO DOCUMENTO APRESENTADO, SENDO OUTRO O FORO COMPETENTE PARA TANTO.

RESSALTE-SE QUE O ESTADO UTILIZA-SE DO EXPEDIENTE DE OUTROS ESTADOS PARA EMISSÃO DE ATOS DECLARATÓRIOS DE INIDONEIDADE PARA DECLARAR NOTAS FISCAIS, FALSAS, OU SEJA, COM BASE EM PROCESSO E DECLARAÇÕES DE OUTROS ESTADOS.

COM ISTO, NÃO SE PODE DESPREZAR A INFORMAÇÃO PRESTADA PELO FISCO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, O QUAL, REPITA-SE, AFIRMOU QUE A EMPRESA ALUTECH ALUMÍNIO TECNOLOGIA LTDA., CNPJ Nº 00.829.418/0001-06, REMETENTE DAS MERCADORIAS, NÃO USUFRUIU, ATÉ A DATA DA SOLICITAÇÃO DO OFÍCIO, DO BENEFÍCIO PREVISTO NA LEI Nº 4.178/03.

DESTARTE QUE, A INFRAÇÃO NÃO FOI CARACTERIZADA, TENDO EM VISTA NÃO SER A REMETENTE DAS MERCADORIAS BENEFICIÁRIA DE INCENTIVOS FISCAIS, DEVENDO, PORTANTO, SEREM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO."

(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

O Ofício n.º 71/10, anexado aos presentes autos pela Impugnante, é documento oficial emitido pela autoridade máxima da Fazenda Baiana e foi endereçado diretamente ao Senhor Secretário Estadual de Fazenda de Minas Gerais.

Observa-se, pois, que enquanto o Acórdão n.º 19.410/10/3ª prestigia a eficácia da informação emitida pelo Fisco de origem, para afastar a hipótese de utilização de incentivo fiscal concedido unilateralmente, a decisão recorrida não considerou com o mesmo peso o Ofício n.º 71/10, anexado aos autos, o qual é dotado de oficialidade uma vez ter sido expedido pela Secretaria Estadual de Fazenda da Bahia e endereçado a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais.

Destaque-se que a Fiscalização afirmou ter agido em cumprimento ao disposto no item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, glosando 100% (cem por cento) do imposto na operação própria da Impugnante.

Ocorre que, como demonstrado ao longo do presente processo, a Impugnante não é beneficiária do incentivo fiscal concedido pela Lei Baiana n.º 7.025/97, nem lançou a quantia relativa ao financiamento concedido no montante de 100% (cem por cento) do imposto por ela apurado.

O que fez, na verdade, foi instrumentalizar a quantia objeto do financiamento concedido pela Agência de Fomento da Bahia no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme previsto na Lei Baiana n.º 7.537/99, apenas no montante do saldo devedor do ICMS, que não corresponde a 100% (cem por cento) do débito do imposto, decorrente das saídas tributadas de seus produtos.

Portanto, uma vez restar evidenciada a ausência do fundamento legal válido que motivou a apuração do crédito tributário em comento, não é possível convalidar o presente lançamento.

Nesse sentido, no julgamento administrativo procedido pelo Conselho de Contribuintes não é possível buscar fundamentação para o lançamento, ainda que se procure chegar ao intuito da norma punitiva. Ressalte-se ser sempre crucial buscar o objetivo da norma para analisar os lançamentos postos à apreciação deste Conselho. Contudo, nesta tarefa não é possível converter-se a buscar de adequação do lançamento à norma para a busca de adequação de alguma norma ao lançamento. Isto porque ao Conselho de Contribuintes não é dado "lançar". O lançamento é composto não só da acusação fiscal em si, mas, principalmente, ao ajuste perfeito desta acusação às normas legais tidas como infringidas e regularmente apontadas na peça fiscal. Se for preciso buscar outra norma para fundamentar o lançamento e com base nesta norma é que o mesmo poderá ser mantido, ainda que com ajustes, fica claro que o lançamento, na forma como procedido pelo Fisco, não estava condizente com a realidade e não deveria ser mantido em nenhum de seus pontos.

Veja-se que o Acórdão n.º 20.419/11/1ª caminhou na mesma linha do presente voto vencido, a saber:

"NO TOCANTE ÀS EMPRESAS ATACADISTAS VULCABRAS DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA. E REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA., O FISCO, DE INÍCIO FUNDAMENTA O ESTORNO DO CRÉDITO OUTORGADO NO DECRETO Nº 27.491/04, QUE SEGUNDO INFORMAÇÃO DA AUTUADA NÃO ALCANÇA AS OPERAÇÕES DE ATACADISTAS DE CALÇADOS, DIANTE DESTE FATO, O FISCO CITA O DECRETO Nº 28.047 DE 14/12/05, MODIFICANDO A FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA ATÉ ENTÃO ADOTADA.

.....
DAS LIÇÕES ACIMA, DEPREENDE-SE QUE NO CASO DOS AUTOS HOUVE A ALTERAÇÃO EM RELAÇÃO À FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O QUE IMPEDE QUE POSSA PREVALEÇER A FISCALIZAÇÃO DEVERIA TER PROVADO O CORRETO ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO DOS AUTOS NAS SUAS DISPOSIÇÕES, POR CONSEQUENTE, CANCELAM-SE AS EXIGÊNCIAS COM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS ACIMA MENCIONADAS."

No Acórdão n.º 20.419/11/1ª o entendimento realçado é de que a eficácia do art. 4º, § 4º da Constituição do Estado de Minas Gerais, vedando a manutenção de atos administrativos motivados incorretamente, quanto mais adequação do ato a outra hipótese legal, como feito na decisão aqui recorrida.

Portanto, a análise de todas as provas dos autos conduz à conclusão de que o Auto de Infração aqui analisado encontra-se suportado por premissa legal equivocada.

Restou demonstrado, por documento oficial expedido pela Secretaria Estadual de Fazenda da Bahia (Ofício n.º 71/10), não ser a Impugnante beneficiária do incentivo fiscal estabelecido na Lei n.º 7.025/97.

Citado Ofício fulmina a manutenção da autuação aqui examinada, pois é o mesmo dotado de inequívoca oficialidade.

Cabe destacar, que não compete a este Conselho discutir a veracidade do documento apresentado ou mesmo das informações nele constantes, até mesmo porque não houve contestação em relação a estes pontos. Com isto, não se pode desprezar a informação prestada pelo Fisco do Estado da Bahia.

Saliente-se que o aludido Ofício mostrou-se extremamente importante para evidenciar, juntamente com a documentação fiscal acostada aos autos pela ora Impugnante, que o lançamento não estava fundado na verdade real.

Não há dúvidas que a Fiscalização se equivocou na eleição da norma a embasar a autuação (Lei Baiana n.º 7.025/97), pois se a premissa correta encontra-se claramente descrita nos livros Registros de Apuração do ICMS da Recorrente (Lei Baiana n.º 7.537/99), assim como são do pleno conhecimento da Fazenda Baiana - esta poderia ter sido oficiada para esclarecimentos ou utilizados estes dados para formalizar o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem a demonstração factual probatória de que o Auto de Infração exprime fielmente a realidade do caso concreto, fica o mesmo desprovido de certeza, tornando improcedente a correspondente exigência fiscal.

A motivação é um dos pressupostos para a existência e validade de qualquer ato administrativo, gênero do qual é espécie o lançamento. A fundamentação surge como meio interpretativo da decisão que levou à prática do ato impugnado, constituindo verdadeiro instrumento de viabilização do controle da legalidade dos atos da Administração.

Em matéria tributária, a fundamentação está na indicação dos pressupostos de fato, expressa na demonstração da efetiva ocorrência dos fatos que permitem o nascimento da obrigação tributária, assim como na indicação das normas legais aplicáveis ao caso concreto.

Partindo-se destas premissas, depreende-se que no caso dos autos houve a alteração em relação à fundamentação legal do crédito tributário, o que impede que possa prevalecer a glosa promovida uma vez que a Fiscalização deveria ter provado o correto enquadramento da situação dos autos nas suas disposições, por conseguinte, devem ser canceladas as exigências.

Cumprir-se destacar que o ato administrativo de lançamento é vinculado e deve obedecer aos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, exigindo-se dele a correta identificação dos pressupostos legais para o nascimento da obrigação tributária.

Não é porque a nova premissa legal teria os mesmos efeitos práticos da premissa inicialmente lançada, que a mesma pode ser emprestada para assegurar a manutenção da autuação.

Não bastassem todos estes pontos, ainda que houvesse exigência de ICMS a ser recolhida, a penalidade isolada disposta no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não seria devida por não aplicável ao caso dos autos, pois a questão posta não se trata, exatamente, de aproveitamento/apropriação de créditos do ICMS.

A glosa da dedução do mencionado valor procedida pelo Fisco decorreria do disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 24/75, no Regulamento do ICMS Mineiro e na Resolução n.º 3.166/01.

A prática questionada pela Fiscalização, então, teria resultado no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

Justamente pelo fato de que se está cobrando nestes autos a diferença de imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada exigida. Note-se que, embora se fale textualmente em aproveitamento de crédito, o valor a menor do imposto apurado nos autos consiste na forma de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária. Lembre-se que a prática questionada pela Fiscalização, resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

A Lei n.º 6.763/75 no capítulo destinado à apuração do imposto não versa especificamente sobre o ICMS/ST, deixando a matéria para o regulamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, é importante verificar o que determina a Lei n.º 6.763/75 relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte do inteiro teor dos arts. 28, 29 e 32 da Lei n.º 6.763/75:

SEÇÃO II

Do Valor a Recolher

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 1º - O regulamento poderá estabelecer que o montante devido resulte da diferença a maior entre o imposto relativo às operações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado relativamente às operações e prestações anteriores, e seja apurado:

- a) por período;
- b) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;
- c) por mercadoria ou serviço, a vista de cada operação ou prestação.

§ 2º - O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

§ 8º - O Regulamento poderá prever outras formas de utilização do saldo credor, na hipótese do parágrafo anterior, bem como permitir a transferência de crédito acumulado em razão de outras operações ou prestações.

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez o Regulamento do ICMS dispõe no art. 20 do Anexo XV:

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

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

Verificando todas as disposições expressas no Regulamento do ICMS conclui-se que, no caso da substituição tributária, o que se impõem ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim uma forma de cálculo levando-se em consideração o valor desta.

A expressão “*apropriar crédito*” sempre é utilizada pela legislação estadual no sentido técnico, ou seja, com significado restrito no sentido técnico contábil.

Destaque-se que a substituição tributária constitui-se em uma forma própria de exigência do ICMS em que o contribuinte recolhe o imposto por operações que não serão por ele realizadas.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adequa perfeitamente à conduta imputada à Impugnante, pois diz respeito exclusivamente ao aproveitamento do crédito relativo à sistemática normal de apuração do imposto.

Nessa linha, é importante verificar exatamente o que diz o inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as 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;

Como a imputação fiscal no lançamento em análise diz respeito à forma de apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a conduta descrita no retro transcrito inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, devendo ser excluída a multa isolada.

Portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI não é típica para a conduta de “*estorno de crédito*” na substituição tributária hipótese em que, na realidade, o referido montante deve ser abatido do resultado entre a base de cálculo adotada para o cálculo da substituição tributária e multiplicado pela alíquota interna.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa registrar por fim a ocorrência de alteração das penalidades pela Lei n.º 19.978/11. No entanto, entendo que tal alteração não é meramente interpretativa e constitui-se, em verdade, na criação de um novo tipo infracional a ser sancionado. Nessa linha, não é possível a aplicação desta nova penalidade aos casos já autuados.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG