

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.048/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172742-80  
Recurso de Revisão: 40.060133520-37, 40.060133247-34  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Belliz Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda  
IE: 057407502.00-62  
Recorrida: Belliz Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda,  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

### EMENTA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado que a remetente das mercadorias, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de dedução 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 LC nº 24/75 do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão recorrida. Recurso de Revisão nº 40.060133247-34 - Belliz Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão nº 40.060133520-37 - 2ª Câmara de Julgamento conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.**

### RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, à alíquota de 12% (doze por cento), relativamente à operação própria da Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo, para fins de apuração do ICMS/ST a ser retido e recolhido ao Estado de Minas Gerais, referente às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros, considerando-se tratamento tributário diferenciado concedido pelo Estado do Espírito Santo fora do âmbito do CONFAZ e ao arripio da LC nº 24/75, bem como em desacordo com a Resolução nº 3.166/01.

O aproveitamento indevido do crédito de ICMS, ocorrido no período de janeiro de 2009 a setembro de 2010, resultou na retenção e recolhimento a menor do ICMS devido nas saídas subsequentes, a título de substituição tributária, das mercadorias relacionadas no item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Crédito Tributário reformulado pelo Fisco.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.899/12/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação de fls. 480/494, e ainda, para excluir as exigências relativas à Multa Isolada do art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Conforme art. 163, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe de ofício Recurso de Revisão.

Inconformada, a Recorrente/Autuada também interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão de fls. 572/602, requerendo, ao final, que lhe seja dado provimento.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade, capituladas no art. 163, I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, parcialmente desfavorável tanto à Empresa autuada quanto à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis ambos os Recursos de Revisão.

Saliente-se que, assim, despiciendo se torna a pretensão da Recorrente/Autuada, alicerçada no Acórdão 3.745/11/CE, eis que a decisão da Câmara *a quo*, pelo voto de qualidade, já possibilita a análise do Recurso de Revisão.

#### **Do Mérito**

Os fundamentos expostos no Acórdão Recorrido, no que tange à exigência do ICMS/ST e da multa de revalidação, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor, com pequenas adaptações, o presente Acórdão, principalmente pelo fato de que os argumentos do recurso impetrado pela Recorrente/Autuada são os mesmos dispendidos na peça impugnatória.

Conforme relatado acima, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, à alíquota de 12% (doze por cento), relativamente à operação própria da Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo, para fins de apuração do ICMS/ST a ser retido e recolhido ao Estado de Minas Gerais, referente às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros, considerando-se tratamento tributário diferenciado concedido pelo Estado do Espírito Santo fora do âmbito do CONFAZ e ao arrepio da LC nº 24/75, bem como em desacordo com a Resolução nº 3.166/01.

Cumprido de início esclarecer que a Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo é detentora do Regime Especial concedido pela SEF/MG por intermédio do PTA nº 16.000132937-68 (fls. 33/35), para retenção e recolhimento do ICMS devido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas operações subsequentes no Estado de Minas Gerais com os produtos relacionados no item 24 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A ora Recorrente/Autuada tem como atividade o comércio atacadista e a importação de cosméticos, perfumaria, artigo de higiene pessoal e toucador, dentro outras atividades, sendo signatária do Contrato de Competitividade nº 15/08 (fls. 37/43).

Nos termos da Portaria SEDES nº 046-R (fls. 30), goza de benefícios fiscais previstos no art. 530-L-R-B do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo (RICMS/ES), de modo que a carga tributária efetiva das operações por ela praticadas seja de 1% (um por cento) sobre o valor das operações, excetuadas aquelas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do § 3º, inciso III, do mesmo artigo do RICMS/ES.

Ressalte-se que a Defesa em nenhum momento alegou não fazer jus ao benefício fiscal contido no art. 530-L-R-B do RICMS/ES, abaixo transcrito:

Art.530-L-R-B. O estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento.

(...)

§ 3º - O disposto neste artigo não se aplica às operações:

(...)

III - sujeitas ao regime de substituição tributária;

Contudo, quando do cálculo do ICMS/ST a ser retido ao Estado de Minas Gerais, a Autuada utilizou-se integralmente do crédito de ICMS, referente à sua operação própria, sendo que se encontrava beneficiada com incentivo fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo.

A Recorrente/Autuada alega que o percentual utilizado pelo Fisco acabou por não considerar, na prática, os créditos básicos do ICMS oriundos da entrada de mercadorias, às quais se seguiram operações de saída com destino ao Estado de Minas Gerais.

O Fisco refuta o argumento da Defesa demonstrando o procedimento adotado na apuração do crédito tributário:

Toma-se, por exemplo, os mesmos valores levantados pela Autuada em sua impugnação - parte da planilha “Demonstrativo do abatimento dos créditos próprios e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo de percentual a ser glosado mensalmente” (Anexo 2 C – fls. 490), especificamente o mês de janeiro de 2009.

Período	Valor Total	Alí- quota	Débito Operação Própria	Crédito pelas Entradas no ES	Carga Tributária Sem Benefício	Carga Tributária Com Benefício	Percentual Efetivamente Recolhido	Valor Percentual a ser Glosado por Mês
---	A	B	C = A x B	D	E = C - D	F = 1% de A	G = ((12% x F) ÷ E)	H = 12% - G
Janeiro - 09 Total	233.496,79	12	28.019,61	8.418,80	19.600,82	2.334,97	1,43%	10,57%

No mês de janeiro de 2009 foram comercializadas mercadorias no valor de R\$ 233.496,79 (duzentos e trinta e três mil quatrocentos e noventa e seis reais e setenta e nove centavos) – coluna A - para Minas Gerais (excluídas as escovas dentifrícias), sendo a alíquota interestadual incidente 12% (doze por cento), que resultará num débito pela operação própria (coluna C) de R\$ 28.019,61 (vinte e oito mil dezenove reais e sessenta e um centavos).

O imposto incidente nas saídas das mercadorias dos fornecedores para a Autuada (coluna D) gerou um crédito de R\$ 8.418,80 (oito mil quatrocentos e dezoito reais e oitenta centavos), conforme arquivo fornecido em mídia eletrônica (CD) pela Contribuinte (fls. 154).

Realizado o confronto entre o crédito pelas entradas das mercadorias recebidas dos seus fornecedores (coluna D) com o débito pelas saídas para Minas dessas mesmas mercadorias (coluna C), tem-se o que teria sido a carga tributária (coluna E) no valor de R\$ 19.600,82 (dezenove mil, seiscentos reais e oitenta e dois centavos), caso não houvesse o benefício capixaba.

Por outro lado, a carga tributária que se efetivou pela sistemática adotada com o benefício fiscal outorgado pelo Estado do Espírito Santo de fazer incidir 1% (um por cento) sobre o faturamento (coluna F) foi de R\$ 2.334,97 (dois mil, trezentos e trinta e quatro reais e noventa e sete centavos); isso em substituição ao tradicional confronto de créditos e débitos.

Em seguida foi aplicada uma regra de três simples, pela qual se chegou ao valor percentual a ser glosado por mês pelo Estado de Minas Gerais, que foi de 10,57% (dez vírgula cinquenta e sete por cento). A regra de três:

Se uma alíquota de 12% (doze por cento) geraria uma carga tributária de R\$ 19.600,82 (dezenove mil, seiscentos reais e oitenta e dois centavos), qual percentual Y geraria uma carga tributária de R\$ 2.334,97 (dois mil, trezentos e trinta e quatro reais e noventa e sete centavos), que foi a efetivamente paga ao Espírito Santo?

$$\begin{array}{r}
 12\% \text{ (alíquota interestadual)} \quad \text{-----} \quad \text{R\$ } 19.600,82 \\
 Y \quad \text{-----} \quad \text{R\$ } 2.334,97 \\
 Y = \quad \frac{12 \times 2.334,97}{19.600,82} \\
 Y = \quad 1,43
 \end{array}$$

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, se 12% (doze por cento) é a alíquota interestadual e a Autuada recolheu apenas o equivalente a uma alíquota de 1,43% (um vírgula quarenta e três por cento), o percentual a ser glosado é  $12 - 1,43 = 10,57\%$  (dez vírgula cinquenta e sete por cento).

O Fisco promoveu o cálculo acima demonstrado mês a mês, apurando a real carga tributária suportada pela Autuada, apurada com base nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, promovendo assim a glosa dos créditos oriundos de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Estado do Espírito Santo e apurando a diferença de ICMS/ST recolhida a menor ao Estado de Minas Gerais.

A Recorrente/Atuada alega que o valor do ICMS próprio não se confunde com o crédito de imposto tratado no princípio da não cumulatividade, prevista no art. 155, § 2º da Constituição Federal, tratando-se de uma variável na “fórmula” usada para demonstrar o cálculo do ICMS/ST.

Ressalte-se que o valor a recolher, a título de substituição tributária, será o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e o devido pela operação própria do contribuinte remetente, 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 todos os pressupostos definidos na legislação para o ICMS, como não poderia ser diferente, podendo ocorrer alteração, também, no aspecto subjetivo (sujeição passiva). Contudo, não há dúvidas quanto à preservação dos princípios norteadores do imposto.

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

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

(...)

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

§ 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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Destaque-se que o caráter da antecipação não pode alterar a essência normativa do imposto.

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

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

Veja que, diferentemente do entendimento da Recorrente/Autuada, o ICMS devido na operação própria do contribuinte remetente não é simplesmente o incidente sobre a operação, mas o efetivamente recolhido.

Esse 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. (destacou-se).

Portanto, o ICMS da operação própria do remetente a ser deduzido do valor apurado nos termos do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02, submete-se à mesma legislação que trata da compensação do imposto, estabelecida na lei mineira.

Na mesma linha de entendimento, a Recorrente/Autuada argumenta que, caso fossem aplicáveis os dispositivos contidos no art. 28, § 5º da Lei nº 6.763/75 e art. 62, §§ 1º e 2º do RICMS/02, o valor do imposto próprio a ser descontado do ICMS/ST é aquele correspondente ao valor do tributo destacado na nota fiscal, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e art. 19 da Lei Complementar nº 87/96.

Nesse sentido, verifica-se que a proibição da apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, por meio de seu art. 155, § 2º, inciso I, citado anteriormente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que o valor do imposto a ser compensado é o montante “cobrado” nas operações anteriores e não apenas destacado no documento fiscal, conforme prevê a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02.

Assim dispõe o art. 28 da 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.

Dispõe o § 1º 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.

§ 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. (grifou-se)

Em seguida regulamenta a apropriação do crédito em seu § 2º, *in verbis*:

Art. 62 -

§ 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. (grifou-se)

No mesmo sentido a redação do art. 68, caput:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (grifou-se)

E complementando dispõe o art. 70, inciso X:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.

A Resolução nº 3.166/01 veio explicar a forma como se dará a apropriação do crédito para dar cumprimento ao art. 62, § 2º.

Estabelece a Resolução nº 3.166/01:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Fica patente que a vedação do crédito de imposto não cobrado na origem, em decorrência de benefício concedido sem observância da LC nº 24/75, está fundamentado pela Constituição Federal e, na esfera estadual, pela Lei nº 6.763/75 e RICMS/02, até chegar a Resolução nº 3.166/01, que veio esclarecer os termos da apropriação do crédito.

Da mesma forma, não pode prosperar o argumento de presunção de legitimidade das normas editadas pelos Estados da Federação, reguladoras dos supostos benefícios concedidos sem observação das normas contidas na Lei Complementar nº 24/75, e no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da CF/88, inseridas no ordenamento jurídico e ainda em vigor, até que outra lhe expulse da ordem jurídica; e que o Estado de Minas só poderia ter se valido da ação direta de inconstitucionalidade, com fundamento no art. 102 da CF/88, para glosar os créditos dela decorrentes.

Destarte, a Constituição da República determina à lei complementar dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais (art. 155, § 2º, XII, "g"):

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

Da mesma forma estabelece a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela CF/88, que expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento receptor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação.

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)

Cabe à administração tributária identificar as atividades dos particulares que tenham relação com as normas tributárias, e havendo subsunção, aplicar o direito à espécie e, no caso da tributação, proceder ao lançamento e zelar pela aplicação do princípio da não cumulatividade, de forma a expurgar as distorções geridas em benefícios fiscais ilegais, que afronta a isonomia tributária.

Ressalte-se que os Estados da Federação, afeitos à guerra fiscal, têm se valido do expediente de editar normas ilegais, que resultem em efeito similar àquelas declaradas inconstitucionais. Como se vê pelo exemplo da ADI nº 2.549, ajuizada pelo Estado de São Paulo, com vistas à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Distrital nº 2.483/99, que estabeleceu tratamento tributário diferenciado para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal (Pró-DF), após julgada, a decisão proferida tornou-se inócua, pois tendo declarado a inconstitucionalidade da norma, a mesma havia sido substituída por outra de idêntico teor.

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 em reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

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

A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, XII, 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).

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) posicionou-se:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM OUTROS ESTADOS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS NA ORIGEM. HIPÓTESE DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. CREDITAMENTO INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, LEIS COMPLEMENTARES 24/75, 87/96, RESOLUÇÃO SEF 3.166/01 E RICMS/96. SUPREMO

TRIBUNAL FEDERAL. NOVA ORIENTAÇÃO. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROPORCIONALIDADE COM O QUE FOI EFETIVAMENTE PAGO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. NÃO CONFISCATÓRIA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. - A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO POSSUI PALAVRAS INÚTEIS, SENDO CERTO QUE, QUANDO ALUDE SOBRE COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES, QUER-SE DIZER AUTORIZAÇÃO DE COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DEVIDAMENTE RECOLHIDO, E NÃO AQUELE FORMALMENTE DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS, COMO NO CASO. - NÃO É CABÍVEL O APROVEITAMENTO INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS PAGOS COM INCENTIVO FISCAL NO ESTADO DE ORIGEM SEM QUE EXISTA CONVÊNIO ENTRE TODOS OS ESTADOS. - NÃO HÁ SE FALAR EM NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA PELO FISCO, NO PATAMAR DE 50%, EM DECORRÊNCIA DA INADIMPLÊNCIA DO CONTRIBUINTE. - A ADOÇÃO DA TAXA SELIC PARA A CORREÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS É VÁLIDA QUANDO HÁ PREVISÃO EM LEI ESTADUAL, COMO OCORRE EM MINAS GERAIS, A PARTIR DE DEZEMBRO DE 1996 (ART. 226, DA LEI N. 6.763/75). (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0471.04.036440-1/001, REL. DES.(A) ALBERTO VILAS BOAS, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 13/07/2010, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 20/08/2010).

Resta claro que a inobservância dos dispositivos da Lei Complementar nº 24/75, isto é, a concessão de benefícios fiscais sem a prévia celebração de convênio, no âmbito do CONFAZ, acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Por sua vez, considerando a inobservância de obrigação acessória, exige o Fisco a Multa Isolada capitulada art. 55, inciso XXVI 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)

O presente caso diz respeito ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, situação na qual a apuração para fins da concessão do crédito do imposto possui sistemática especial, porquanto o crédito do imposto é abatido, deduzido, apropriado sem as exigências previstas de escrituração relativas às operações normais de débito e crédito.

A fundamentação do voto vencedor da Câmara *a quo*, no que se refere à questão em análise, ocorre sob o argumento de que, no caso da substituição tributária, o que se impõe ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim, uma forma de cálculo da mencionada modalidade de tributação.

O que difere nos autos é que a apropriação do crédito ao ICMS, no caso da substituição tributária, é feita de maneira diversa da apuração débito e crédito normal, na qual é feita a escrituração em livros fiscais e apurado o imposto devido após abater da operação subsequente o valor recolhido nas operações ou prestações anteriores.

Reiterando, trata a substituição tributária de uma antecipação temporal de apuração e recolhimento do imposto, podendo ocorrer alteração, também, no aspecto subjetivo (sujeição passiva). O valor a ser abatido a título de operação própria nada mais é do que crédito a que o contribuinte faz jus, resguardando o princípio da não cumulatividade do imposto.

Na análise das diferenças entre a apropriação do crédito do ICMS na apuração débito e crédito normal e ICMS por substituição tributária, é necessário reportar ao início da geração do crédito, que ocorre na emissão de nota fiscal com o destaque do imposto devido.

É certo que o ICMS é percentual aplicado sobre determinada base de cálculo, que se enquadra na “rubrica” crédito, que tem por finalidade ser abatido na operação posterior, se houver previsão legal. Então, o ICMS, por força de norma, na etapa seguinte, passa a ter a denominação de “crédito do ICMS” com finalidade de abatimento, dedução ou apropriação nas situações em que gera benefício de redução do imposto na operação subsequente.

De acordo com o raciocínio acima, o fim do destaque e recolhimento do tributo será sempre o mesmo, dependendo da legislação aplicável. O crédito do ICMS possuirá sempre a mesma natureza jurídica, não se transmutará em outra figura jurídica ou terá outra finalidade além da prevista em lei. O que diverge é simplesmente a forma como será usado, cabendo diferenciar se será na apuração débito e crédito de maneira simples ou por meio pouco mais complexo, que é o caso da substituição tributária.

Ou seja, não se pode ter “crédito do ICMS” restrito à questão de escrituração. O que importa é a sua capacidade de impingir efeitos tributários na sua existência, ou inexistência. Repita-se, “crédito do ICMS” constitui direito de abatimento do imposto na operação posterior.

Pelo que se depreende da norma, o legislador, ao estabelecer a punição pela infração em tela, teve por objetivo englobar todas as situações de apropriação de crédito do ICMS, aplicáveis às operações débito e crédito simples e substituição tributária.

Tivesse outro objetivo, o legislador teria diferenciado as operações. Portanto, onde o legislador não distinguiu, não cabe ao interprete distinguir. Esta conclusão lógica é racional, pois será sempre apropriado o crédito do ICMS em decorrência da etapa anterior. Por conseguinte, não importa a que título ou em que situação ocorrerá, se nas operações de débito/crédito escritural ou na substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O crédito do ICMS não se desfigura, e terá, nos termos da legislação, sempre uma finalidade; a “rubrica” será sempre a mesma e, no contexto da tributação, cumpre uma função específica.

Na substituição tributária, preserva-se integralmente o princípio da não cumulatividade, permitindo ao contribuinte substituto abater o crédito do imposto de sua própria operação anterior, na operação subsequente, cuja responsabilidade lhe é atribuída por lei. É essa permissão legal que promove a justiça fiscal entre contribuintes e preserva a neutralidade do imposto. Não há prejuízos ao contribuinte substituto, porque ele pode abater o crédito da operação anterior.

O simples fato de enquadrar a dedução, abatimento ou apropriação num regime próprio de tributação não tem o poder de dar elasticidade à interpretação do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 a ponto de dispensar a aplicação da penalidade.

Por meio do método de interpretação sistemática, no qual são conjugados dispositivos de várias normas legais ou regulamentares, é possível perceber que o parágrafo único do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02 está em perfeita consonância com o inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, pois faz, inclusive, referência a crédito do ICMS, conforme abaixo:

### RICMS/2002 – ANEXO XV

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

(...)

Parágrafo único - É vedada a compensação de débito relativo a substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço. (G.N.)

De fato, existe harmonia de nomenclatura entre a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02, que regulamenta as operações sujeitas à substituição tributária. Em face dessa constatação, a interpretação cabível, no caso dos autos, é que a terminologia “apropriar crédito”, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 diz respeito ao crédito do ICMS. Dessa maneira, é aplicável a multa isolada à Autuada, pois os fatos descritos nos autos se subsumem à norma punitiva.

Na substituição tributária, ocorre o deslocamento do pagamento do imposto do contribuinte substituído para o contribuinte substituto, por força de disposição constitucional (art. 155, inciso XII, alínea “b” da Constituição Federal/88). Por consequência, o contribuinte substituto, com amparo no princípio da não cumulatividade, adquire o direito ao crédito pago na etapa anterior, relativamente às operações próprias.

A prática utilizada pela Autuada e questionada pelo Fisco se traduz no abatimento integral do valor do ICMS devido pela operação própria, não retido, nem recolhido por seu fornecedor localizado no Estado do Espírito Santo, ocasionando a diminuição do ICMS/ST devido a este Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme discorrido anteriormente, a parcela do imposto devido na operação própria não foi cobrada pelo Estado de origem, tendo em vista que a operação foi beneficiada com incentivos fiscais concedidos sem aquiescência do CONFAZ, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01.

Ora, quando a Autuada se apodera de valor indevido, em razão de créditos destacados e não recolhidos em operação anterior, no momento em que apura o valor do ICMS/ST a ser recolhido ao Estado destino, incorre na infração prevista na lei supracitada.

No sentido de manutenção da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em casos semelhantes, tem se manifestado o egrégio Conselho de Contribuintes em decisões recentes nos Acórdãos de nºs 20.506/11/1ª e 20.901/12/1ª.

Em face do exposto, a multa isolada constante nos autos se adéqua perfeitamente à conduta da Recorrente/Atuada, estando, também, correta a sua exigência.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060133247-34 - Belliz Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060133520-37 - 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento para restabelecer as exigências relativas à Multa Isolada do art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), André Barros de Moura e Antônio César Ribeiro, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Tiago Camargo Thomé Maya Monteiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos e o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

R