

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.449/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000186873-59
Impugnação: 40.010133491-21
Impugnante: Drogaria Araújo S/A
IE: 186009898.29-34
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que, ao calcular o imposto devido, deduziu, a título de ICMS da operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando o disposto na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75, no RICMS/02 e na Resolução nº 3.166/01. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

O presente lançamento é decorrente da constatação pela Fiscalização de que a Autuada recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/09, em razão do aproveitamento indevido do total dos créditos de ICMS que, apesar de destacados nas notas fiscais que acobertaram mercadorias adquiridas em operações interestaduais, não foram recolhidos integralmente na origem, em função de benefícios fiscais concedidos irregularmente em outras unidades da Federação (Espírito Santo, Goiás e Rio de Janeiro), tornando-se, assim, indevida a apropriação, relativamente à parcela referente à vantagem econômica proveniente de benefício fiscal.

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

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

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Termos de intimação (fls. 05/07); Resposta da Autuada à Fiscalização (fls. 08/09); Auto de Infração - AI (fls. 10/11); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 12/13); Relatório Fiscal (fls. 17/21); cópias de ARs referentes às correspondências enviadas pela Autuada e seus fornecedores (fls. 22/37); cópias das correspondências enviadas pela Autuada a diversos fornecedores (fls. 38/67); Respostas e documentos enviados à Autuada relativos a diversos fornecedores (fls. 68/353); Anexos 1 e 2 – Apuração do ICMS/ST devido recolhido a menor no período de 01/01/08 a 31/12/09 – amostragem (fls. 354/361); Anexo 3 – Consolidado de valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo de multas (fls. 362/363); Anexo 4 – cópias das notas fiscais de entrada por amostragem (fls. 364/480); Anexo 5 – cópia do Regime Especial PTA nº 16000155016-19 (fls. 481/502); Anexo 6 – cópia do livro de Registro de Entradas por amostragem (fls. 503/777); cópia dos cadastros do SINTEGRA/ICMS e Receita Federal dos fornecedores (fls. 778/802); Anexo 8 – mídia eletrônica contendo as planilhas apresentadas pelo contribuinte referentes ao período de janeiro/08 a dezembro/09 e planilhas elaboradas pela Fiscalização relativas à apuração do ICMS/ST recolhido a menor no período autuado (fls. 802).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 818/845, alegando, em síntese, que:

- a Fiscalização glosou parte dos créditos do imposto por ela aproveitado por presumir que seus fornecedores eram titulares de benefícios fiscais instituídos pelos respectivos Estados de origem de forma unilateral. Contudo, a fruição dos incentivos tributários, objeto de questionamento, depende do cumprimento de certas condições e, em muitos casos, exige-se a assinatura de Termo de Acordo ou de um Regime Especial entre o Estado e o contribuinte;

- os benefícios fiscais não são concedidos a todos os contribuintes indistintamente, pelo simples fato, por exemplo, de estarem localizados nos respectivos limites territoriais do ente da Federação que os instituiu ou pertencerem à categoria econômica albergada pela norma desonerativa;

- cabe à Fiscalização a efetiva prova da utilização do benefício fiscal pelo remetente da mercadoria, nos termos do que dispõe o art. 142 do CTN, como já pronunciou a Câmara Especial desse Conselho no Acórdão nº 3.778/11/CE;

- a Fiscalização não se desincumbiu de provar a utilização do benefício fiscal pelo remetente da mercadoria, devendo ser o lançamento declarado nulo, por não se revestir da certeza indispensável a qualquer imputação fiscal, a teor da norma ínsita no art. 112, inciso II do CTN;

- na eventualidade de não ser declarado o lançamento nulo, atribuir à Impugnante o ônus de comprovar o recolhimento integral do imposto por parte de seus fornecedores constitui o que se intitula prova impossível e, diante de tal situação, não poderia fazer nada mais do que trazer aos autos as declarações apresentadas por seus fornecedores no sentido de que não usufruíram de benefícios fiscais irregulares;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nos autos do PTA nº 01.000168295-39, o CC/MG converteu o julgamento em diligência para que a Impugnante acostasse aos autos cópia do resumo mensal dos livros de Registro de Entradas e de Saídas, cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS, cópia das DAPIs, dentre outros, mas, como era de se esperar, quase a totalidade dos fornecedores recusaram-se a apresentar a mencionada documentação, alegando sigilo de suas informações;

- não há norma que obrigue o contribuinte a abrir os seus documentos para terceiros.

Cita excertos da legislação que regulamenta os benefícios fiscais com intuito de comprovar que a fruição dos benefícios fiscais glosados pela Fiscalização depende do cumprimento de várias condições.

Quanto ao item 7.4 da Resolução nº 3.166/01, alega que o Decreto nº 36.175/04, listado na Resolução nº 3.166/01, não é hábil a fundamentar a glosa procedida, uma vez que foi revogado pelo Decreto nº 36.450/04.

Acrescenta que os fornecedores da Impugnante concederam-lhe declaração expressa no sentido de que não utilizavam dos benefícios fiscais listados na Resolução nº 3.166/01.

Requer, caso o entendimento do Conselho seja no sentido de que o ônus da prova é da Impugnante, que o julgamento seja convertido em diligência para que se intimem as Administrações Fazendárias a que estão submetidos os remetentes das mercadorias autuadas para que atestem a não fruição dos benefícios fiscais questionados pela Fiscalização mineira.

Aponta os seguintes questionamentos quanto a itens específicos da Resolução nº 3.166/01:

- para usufruir do crédito presumido listado no item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, o código NCM da mercadoria comercializada pelo estabelecimento situado no Estado do Rio de Janeiro deve estar expressamente listado no Anexo único do Decreto RJ nº 35.418/04. Apresenta, a título de ilustração, os exemplos destacados às fls. 840/841; pede, então, que os itens não listados no Anexo único do Decreto RJ nº 35.418/04 sejam excluídos.

- a Lei nº 19.978, de 29/12/11, acrescentou o § 7º ao art. 28 da Lei nº 6.763/75, que limitou os efeitos da Resolução nº 3.166/01, sendo que é permitido à Fiscalização aplicar as suas disposições apenas após o benefício considerado indevido ter sido acrescido ao conteúdo da aludida resolução.

Entende, assim, que, em se aplicando tal premissa ao caso dos autos, deve ser anulada a glosa atinente ao item 7.4 da Resolução nº 3.166/01, pois o referido item teve sua inclusão na Resolução citada, pelo Decreto RJ nº 36.175/04, que foi revogado a partir de 1º de novembro de 2004, pelo Decreto RJ nº 36.450, o qual não se encontra listado na citada resolução.

Repudia a incidência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sustentando que a infração prevista em tal dispositivo legal não é

aplicável ao caso dos autos, de acordo com a jurisprudência desse Conselho de Contribuintes.

Ao final, postula seja julgado improcedente o lançamento. Subsidiariamente, requer que o julgamento seja convertido em diligência, com a finalidade de se intimar as administrações fazendárias da circunscrição dos fornecedores, para esclarecimentos acerca da fruição dos benefícios e, ainda, que sejam excluídos os valores relativos aos produtos não listados no Anexo único do Decreto do RJ nº 35.418/04 e as operações cuja autuação está fundamentada no item 7.4 da Resolução nº 3.166/01.

Pede, também, a exclusão da multa isolada aplicada.

Na oportunidade, junta aos autos o Documento nº 06, que se constitui em declarações firmadas pelos fornecedores da Impugnante, atestando a não utilização dos benefícios fiscais mencionados na Resolução nº 3.166/01, em relação aos produtos adquiridos pela Autuada (fls. 881/900).

Da Manifestação Fiscal e da Reformulação do Crédito Tributário

A Fiscalização, em manifestação de fls. 904/913, refuta parte das alegações da Defesa e pugna pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário que promove.

Explica a Fiscalização que foi feita alteração do crédito tributário relativo às aquisições de mercadorias oriundas do Estado do Rio de Janeiro, concernentes às posições NCMs 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10, pois tais produtos constantes das notas fiscais emitidas por **distribuidor ou atacadista**, cujos créditos foram estornados com fulcro no item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, foram enquadrados, conforme reformulação do crédito tributário, no item 7.2 da mencionada resolução, haja vista não estarem listados no Anexo Único do Decreto nº 35.418/04-RJ, vigente à época do período autuado.

Já os produtos classificados nas mencionadas posições, referentes às notas fiscais emitidas por **industrial**, tiveram as exigências excluídas por não estarem expressamente listados no Anexo Único do Decreto nº 35.418/04-RJ e, também, por não estarem enquadrados em outro item da citada resolução.

Na oportunidade, foram anexados aos autos os seguintes documentos:

- Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 914/915);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 916/917);
- Anexo 3 Reformulado – Acatamento Parcial da Impugnação – Consolidado de Valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo de multas (fls. 918);
- Demonstrativo do acatamento parcial de impugnação (fls. 919/999).

Devidamente intimada (fls. 1.000/1.001), a Autuada manifesta-se às fls. 1.002/1.009, alegando em síntese que:

- Ao reformular o crédito tributário para excluir as exigências vinculadas às aquisições das mercadorias enquadradas nas NCMs 33.06.10.00, 33.06.90.00,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

33.07.90.00 e 34.01.11.10, por não estarem tais produtos relacionados no Anexo Único do Decreto RJ nº 35.418/04, objeto do item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, a Fiscalização alterou o critério jurídico do lançamento e reenquadrou a autuação ao item 7.2 da Resolução nº 3.166/01;

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

Alega, portanto, que houve “erro de direito” e que a legislação tributária não permite a revisão do procedimento de lançamento fundado em “erro de direito”.

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

Para sustentar sua tese, transcreve lições doutrinárias, trechos de decisões judiciais, administrativas e dispositivos legais.

Reitera as considerações já exaradas anteriormente e pleiteia a exclusão da integralidade dos valores correspondentes às aquisições de mercadorias do Estado do Rio de Janeiro, enquadradas nas NCMs nºs 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 1.011/1.015, pedindo que seja julgado procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

A Assessoria do CC/MG determina a diligência de fls. 1.018, para que a Fiscalização conceda à Impugnante vistas dos autos pelo prazo de 30 (trinta) dias.

A Autuada, então, comparece aos autos, às fls. 1.023/1.026, reiterando os argumentos trazidos na sua impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.030/1.034 reiterando seus argumentos anteriores.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Preliminarmente, alega a Impugnante que a Fiscalização não se desincumbiu de provar a utilização do benefício fiscal pelos remetentes das mercadorias, razão pela qual o lançamento deve ser declarado nulo, já que a imputação fiscal não se revestiria de certeza indispensável, a teor do que dispõe o art. 112, inciso II do CTN, que determina a interpretação mais favorável ao acusado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, razão não assiste à Impugnante, pois os benefícios fiscais concedidos aos remetentes das mercadorias constam em normas emanadas e publicadas pelos estados nos quais estão localizados esses fornecedores e a presunção lógica é de que esses benefícios foram usufruídos pelos emitentes dos documentos fiscais.

Cabe ressaltar que a proibição da apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

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

No presente caso, a autuação respalda-se nos itens 1.22, 4.10, 4.11, 4.17, 7.2, 7.3 e 7.4 da citada resolução.

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

Buscando tal prova, a Fiscalização mineira intimou a Autuada para a apresentação de documentos que pudessem comprovar a não fruição dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos estados de origem.

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

No entanto, a análise de tais documentos refere-se ao mérito do lançamento, motivo pelo qual serão examinados no momento oportuno.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar arguida, nos mesmos moldes do entendimento externado em várias decisões desse Conselho, dentre as quais, destaca-se a seguinte:

ACÓRDÃO Nº 19.909/11/3ª

(...)

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

TODAVIA, HÁ DISPENSA DE PROVA PARA OS FATOS SOBRE OS QUAIS MILITAM PRESUNÇÕES ABSOLUTAS, CONFORME DISPOSTO NO INCISO IV DO ART. 334 DO CPC – LEI Nº 5.869 DE 11/01/73.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MAS QUANTO ÀS PRESUNÇÕES RELATIVAS, QUE ADMITEM PROVAS EM CONTRÁRIO, ESTAS INVERTEM O ÔNUS DA PROVA.

ASSIM, CABE À AUTUADA COMPROVAR A LEGITIMIDADE DE SEUS CRÉDITOS, NOS TERMOS DA RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. DESTA FORMA, É A IMPUGNANTE QUEM DEVE PRODUZIR A PROVA DE LEGITIMIDADE, POIS O FISCO MINEIRO FUNDA-SE EM LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE ORIGEM, QUE AUTORIZA O REMETENTE A PAGAR MENOS DO QUE DEVE. GRIFOS ACRESCIDOS.

Do Mérito

Conforme já relatado, trata, o lançamento, de recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), devido ao Estado de Minas Gerais, relativamente ao período 01/01/08 a 31/12/09, decorrente do aproveitamento indevido do total dos créditos de ICMS que, apesar de destacados nas notas fiscais que acobertaram mercadorias recebidas de seus fornecedores, não foram recolhidos integralmente na origem, em função de benefícios fiscais irregularmente concedidos pelos estados de origem (Espírito Santo, Goiás e Rio de Janeiro), tornando-se assim indevida a apropriação, relativamente à parcela referente à vantagem econômica proveniente do mencionado benefício fiscal.

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

Cabe ressaltar, inicialmente, que a proibição da apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

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

Art. 155

(...)

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

RICMS/02

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

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

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

Por sua vez, a Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta a Fiscalização e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º disciplina, em seu art. 1º, a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

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

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

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AGR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

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

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

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

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, II, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707; [...] (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444; ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 25.8.99, CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

No mesmo sentido, há várias decisões do TJMG, dentre as quais destaca-se a seguinte decisão relativa à apelação cível interposta pela empresa autuada:

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

- EM FACE À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO ICMS, OBSERVA-SE QUE SE DEVE COMPENSAR O QUE FOR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - Acórdão recorrido que se ajusta à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que tendo sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor de matéria-prima, a inadmissão do crédito, no estado de destino, não afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS. RE 109.486/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, "DJ" de 24.4.92. II. - Agravo não provido." (RE-AgR 423658/MG - Relator: Ministro Carlos Veloso - 2ª Turma - Data do julgamento: 22/11/2005)

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

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

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

É certo que os estados, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados por outros estados da Federação, infringiram normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concedido e ineficaz a apropriação da totalidade dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais.

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

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

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

Registre-se que a Fiscalização anexou às fls. 778/802 cópia dos cadastros do SINTEGRA/ICMS e Receita Federal dos fornecedores cujas operações são objeto desse lançamento.

Verifica-se que a Fiscalização, antes de efetuar o lançamento, intimou a Autuada (docs. de fls. 05 e 08) a apresentar comprovação do pagamento do ICMS integral da operação própria, pelos remetentes, relativo às aquisições de mercadorias de outros estados, cujos remetentes pudessem estar beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação, operações não abrangidas na Denúncia Espontânea protocolizada pela Autuada (PTA nº 05.000208245.65) em razão do parcelamento instituído pelo Decreto nº 45.358/10.

Naquela oportunidade, a Autuada apresentou à Fiscalização os seguintes documentos que se encontram anexados às fls. 22/353 dos autos:

- solicitações direcionadas às empresas fornecedoras das mercadorias autuadas para que elas apresentassem cópias dos resumos mensais dos livros Registro de Entradas e de Saídas, por CFOP, constando, respectivamente, o total de créditos e débitos escriturados em cada mês; cópia do livro Registro de Apuração do ICMS; cópias de declarações de apuração mensal do ICMS e cópias das guias do recolhimento do imposto; planilha demonstrando a efetiva carga tributária assumida pelas empresas fornecedoras nas operações (notas fiscais) beneficiadas com incentivos fiscais (38/67);
- respostas/documentos apresentados pelas empresas fornecedoras em atendimento à solicitação da Autuada (fls. 68/353).

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

- declarações das empresas: L'oréal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda (fls. 69/70); Mucambo S/A (fls. 71/74); Unifoco Com. de Perfumaria (fls. 76); Profarma Dist. de Produtos Farmacêuticos (fls. 77): tais fornecedores não constam dentre os fornecedores listados nas planilhas de cálculo do ICMS/ST exigido nesse auto e também no Anexo 7 (cópia de cadastro dos fornecedores);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “correspondência de fls. 78 enviada pela empresa Sunmaster do Brasil Ltda – EPP ao inspetor seccional de Fazenda de Três Rios/RJ”: fornecedor não consta dentre os fornecedores listados nas planilhas de cálculo do ICMS/ST exigido nesse auto e também no Anexo 7 (cópia de cadastro dos fornecedores);

- documentos de fls. 79/353 relativos à empresa Advanced Products Ind. e Com. Ltda (CNPJ: 01.107389/0002-12 – sucedida pela empresa Saniplan Laboratórios Ltda – consulta SINTEGRA/ICMS de fls. 787): tais documentos referem-se à apuração do ICMS e outros relativos ao exercício de 2007 para o qual não há exigência nesse auto (exercícios autuados 2008 e 2009).

Verifica-se que dentre os documentos juntados às fls. 22/353, apenas o documento de fls. 68 (*declaração emitida pelo Laboratório Pierre Fabre do Brasil Ltda, na qual consta que as informações requeridas pela Autuada são sigilosas*) e o documento de fls. 75 (*declaração emitida pela empresa Palmitec Ind. e Com. Ltda, na qual também consta que as informações requeridas pela Autuada são sigilosas*) refere-se aos documentos fiscais listados nas planilhas de cálculo de ICMS/ST, cujos créditos foram parcialmente glosados.

Conforme bem observado pela Fiscalização, ao analisar os documentos retromencionados, verifica-se que não se constituem em provas bastantes a comprovar que os fornecedores da Autuada não utilizam benefícios fiscais ilegalmente concedidos pelos estados de origem, como tangenciado pela Defesa.

Registre-se que juntamente com a impugnação foram carreadas aos autos declarações firmadas pelos fornecedores da Autuada, nas quais, em síntese, consta que não fruíram de benefício fiscal relativamente às operações com a empresa autuada (fls. 882/900).

No tocante a tais declarações, destaca-se o seguinte:

- documento de fls. 884, relativo à empresa Laboratório Neon Química Comércio e Indústria, CNPJ 29.785.870/0001-03, declaração de não fruição dos créditos outorgados pelo Decreto nº 4.852/97, supostamente assinada pelo Superintendente de Administração Tributária de Goiás, **foi emitida em agosto de 2005, mais de 02 (dois) anos antes da ocorrência das operações objeto do lançamento em análise;**

- as declarações de fls. 882 (Carta Goiás Ind. e Com. de Papéis), datada de 02/04/07; de fls. 883 (NP Ind. e Cosmeceutica Ltda), datada de 14/03/07; de fls. 891 (Aperana – Rio Com. Atacadista Ltda – Rio de Janeiro), datada de 02/04/07; de fls. 897 (Mantercorp Logística, Distribuição e Comércio S/A), datada de 13/03/07: **foram firmadas antes do período autuado.**

No que tange às mencionadas declarações trazidas pela Impugnante, observa-se que tais documentos também não têm o condão de afastar a acusação fiscal, uma vez que não se encontram acompanhados de outros elementos capazes de demonstrar a não fruição de benefício fiscal, ilegalmente concedido, pelas citadas empresas fornecedoras no período autuado, aliado ao fato de que muitas delas foram firmadas antes das operações objeto do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conveniente destacar, que a apresentação dos documentos da escrita fiscal/contábil solicitados pela Autuada às empresas fornecedoras, que poderiam comprovar a não fruição de benefícios fiscais irregularmente concedidos pelos estados de origem, não induz à violação do sigilo empresarial/fiscal, como alegado por alguns dos remetentes das mercadorias e pela Impugnante, visto que não enseja a divulgação da estratégia comercial, sequer expõe a margem de lucro ou situação financeira da empresa fornecedora.

Acrescente-se, ainda, conforme consta dos autos, que a Autuada teve oportunidade em um lapso temporal de mais de 02 (dois) anos desde a intimação de fls. 07, para diligenciar junto a seus fornecedores no sentido de providenciar toda a documentação que comprovasse de forma inequívoca que eles não usufruíram, no período autuado, dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados de origem das mercadorias, conforme legislação mencionada nos autos.

Assim, o pedido de diligência requerido pela Impugnante mostra-se totalmente protelatório, motivo pelo qual indefere-se tal medida.

Passa-se à análise de cada item da Resolução nº 3.166/01:

Item 1.22 da Resolução nº 3.166/01

Com relação aos documentos fiscais emitidos por fornecedores localizados no Estado do Espírito Santo prevê a Resolução nº 3.166/01:

1.22	Estabelecimento Comercial Atacadista	Crédito presumido de 11% (Art. 107, XXI do RICMS, no período de 01/08/03 a 31/08/08, e art. 530-L-R-B, do RICMS/ES/02, a partir de 01/09/08) Vide Nota 34	1% s/BC NF emitida a partir de 01/08/03
Efeitos de 24/03/2005 a 16/04/2012 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução nº 3.637, de 23/03/2005:			
"1.22	Estabelecimento Comercial Atacadista	Crédito presumido de 11% (art. 107, XXI do RICMS/ES) Vide Nota 34	1% s/BC NF emitida a partir de 01/08/2003"

Destaque-se que o Decreto do Estado do Espírito Santo de nº 1090-R, datado de 25/10/02 (RICMS), determinava até 31/08/08:

Art. 107. Fica concedido crédito presumido:

(...)

XXI - de onze por cento, nas operações interestaduais promovidas por estabelecimento comercial atacadista estabelecidos neste Estado, observado o disposto nos §§ 2.º e 3.º:

Inciso XXI incluído pelo Decreto n.º 1.168-R, de 24.06.03, efeitos de 01.08.03 até 31.08.08:

Inciso XXI revogado pelo Decreto n.º 2.082-R, de 27.06.08, efeitos a partir de 01.09.08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Posteriormente, o art. 530-L-R-B, incluído no RICMS/ES pelo Decreto nº 2.082-R, de 27/06/08, com efeitos a partir de 01/09/08, dispôs:

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. (Grifou-se).

Verifica-se que apenas houve uma transferência de localização na legislação capixaba acerca do benefício fiscal citado no item 1.22 da Resolução nº 3.166/01.

Pela legislação supracitada, tem-se comprovado que o benefício fiscal para os atacadistas continua em vigor no Estado do Espírito Santo passando apenas a vigorar em outro dispositivo do regulamento daquele estado. Não obstante ter havido uma alteração de forma de tributação, mediante disposição diversa, o resultado prático do benefício fiscal existente permanece o mesmo.

Observe-se que os fornecedores da Autuada sediados no Estado do Espírito Santo, cujas operações com a Autuada são objeto do presente lançamento, exercem a atividade de comércio atacadista conforme consta nas consultas aos dados cadastrais colacionadas às fls. 785/786.

A alegação da Autuada de que a legislação capixaba que concede o benefício fiscal em questão condiciona a fruição de tal benefício, citando o § 2º do art. 107 e o § 1º do art. 530-L-R-B do RICMS/ES, não tem o condão de afastar a acusação fiscal em comento, pois encontra-se desacompanhada de elementos capazes de demonstrar a não utilização de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado do Espírito Santo às citadas empresas fornecedoras no período autuado.

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

Itens 4.10, 4.11 e 4.17 da Resolução nº 3.166/01

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4.10	Estabelecimento de comércio atacadista que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido, no período de 21/11/94 a 31/07/2000, de 2% e a partir de 01/08/2000 de 3% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) <i>Vide Nota 1</i>	10% s/ BC NF emitida no período de 21/11/94 a 31/07/2000; 9% s/ BC NF emitida a partir de 01/08/2000
4.11	Estabelecimento de industrial que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido de 2% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) <i>Vide Nota 1</i>	10% s/ BC NF emitida a partir de 21/11/94
4.17	Medicamentos de uso humano	crédito presumido de 4% (Art. 11, XXIII do Anexo IX do Dec. 4.852/97)	8% s/ BC NF emitida pelo atacadista a partir de 21/12/2000

Ressalte-se que os fornecedores da Autuada sediados no Estado de Goiás, cujas operações com a Autuada são objeto do presente lançamento, são estabelecimentos industriais (item 4.11) ou atacadista (itens 4.10 e 4.17), conforme consta nas consultas dados cadastrais colacionadas às fls. 779/784.

A alegação da Autuada de que a legislação goiana exige, para fruição dos benefícios fiscais em questão, que o contribuinte transmita informações eletrônicas relativas aos documentos fiscais emitidos, emita documento fiscal por PED e esteja adimplente com o pagamento do ICMS, não tem o condão de afastar a acusação fiscal em comento, pois, também, encontra-se desacompanhada de elementos capazes de demonstrar a não utilização de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás às citadas empresas fornecedoras no período autuado.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(20) Efeitos a partir de 02/08/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução nº 3.607, de 01/08/2006 - MG de 02.

Com relação ao item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, alegou a Impugnante que alguns itens autuados (listados às fls. 840/841) não estão listados no Anexo único do Decreto nº 35.418/04 (RJ).

Requer que sejam excluídas as exigências referentes aos itens mencionados às fls. 840/841.

A Fiscalização, ao analisar os argumentos defensórios, reformulou o crédito tributário, em relação às mercadorias enquadradas nas posições NCMs 33.06.10.00, 33.06.90.00, 33.07.90.00 e 34.01.11.10, fornecidas por estabelecimentos atacadistas ou distribuidor, originalmente enquadradas no item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, enquadrando-as no item 7.2 da citada resolução, haja vista não estarem listadas no Anexo Único do Decreto nº 35.418/04-RJ, vigente à época do período autuado, como alegado pela Defesa.

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

As exclusões e alterações do crédito tributário encontram-se demonstradas nos Anexos - 3: Reformulado – Acatamento Parcial da Impugnação – Consolidado de 21.449/14/1ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Valores de ICMS/ST recolhidos a menor e demonstrativo de multas (fls. 918) e 4: Demonstrativo do acatamento parcial de impugnação (fls. 919/999).

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

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

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

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

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

Acresça-se, ainda, que a reformulação do crédito tributário deu-se dentro do prazo decadencial que tem a Fiscalização para efetuar o lançamento de ofício (data da intimação da Autuada da reformulação do crédito tributário: 11/03/13 - fls. 1.001).

Quanto às demais mercadorias questionadas pela Impugnante em relação ao item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, destaca-se o seguinte:

NCM 33.07.10.99

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem ressaltado pela Fiscalização, a NCM 33.07.10.99 não consta da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI) de 2002 ou de 2007.

Entretanto, analisando a descrição da mercadoria “*loção e creme para pés hid/des palmitec*” verifica-se que trata-se de produto enquadrado na NCM 33.04.99.10 (cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas), que encontra-se inserida no Anexo Único do Decreto RJ nº 35.418/04, vigente no período autuado.

NCM 34.02.19.00

A glosa dos créditos em relação ao produto classificado nessa NCM teve como fundamento o item 7.2 da Resolução nº 3.166/01 e não o item 7.3, como alegado pela Impugnante.

Assim, não há reparos a fazer no lançamento.

Com relação à glosa de créditos de ICMS com fulcro no item 7.4 da Resolução nº 3.166/01, entende a Defesa que deve ser anulada a glosa dos créditos, uma vez que o referido item teve sua inclusão na referida resolução por meio do Decreto RJ nº 36.175/04, o qual foi revogado a partir de 1º de novembro de 2004 pelo Decreto RJ nº 36.450/04, e que este não se encontra listado na citada resolução.

Nesse diapasão, aduz a Defesa que a Lei nº 19.978, datada de 29/12/11, acrescentou o § 7º ao art. 28 da Lei nº 6.763/75, que limitou os efeitos da Resolução nº 3.166/01, sendo que é permitido à Fiscalização estadual aplicar as suas disposições apenas e tão somente após o benefício considerado indevido ter sido acrescido ao conteúdo da aludida resolução.

Todavia, vale informar que nos termos do entendimento adotado pela SEF/MG no período autuado, respaldado por inúmeras decisões desse Conselho de Contribuintes, a Resolução nº 3.166/01, em seu Anexo Único, traz lista exemplificativa dos benefícios fiscais concedidos em outros estados da Federação e não taxativa como sustentou a Impugnante.

Importante mencionar que de acordo com o disposto no § 4º do art. 62 da Parte Geral do RICMS/02, ao qual se encontra este Conselho adstrito (art. 182 da Lei nº 6.763/75), a autorização para que o contribuinte mineiro aproprie créditos de ICMS não recolhido na origem em razão de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo estado de origem, na hipótese de o benefício não se encontrar divulgado na Resolução nº 3.166/01, é aplicável em relação às mercadorias ou serviços em operações ou prestações interestaduais, realizadas a partir de 1º de janeiro de 2012, o que não é o caso dos autos. Examine-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, observado o disposto nos §§ 4º a 6º.

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2011 - Redação original:

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

§ 2º A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º Como medida de simplificação da tributação, regime especial poderá autorizar o abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 1º, fica o destinatário mineiro autorizado a apropriar o crédito decorrente do recebimento de mercadorias ou serviços em operações ou prestações interestaduais, realizadas a partir de 1º de janeiro de 2012 até o dia imediatamente anterior à data em que o incentivo ou benefício for divulgado na resolução a que se refere o § 2º. Grifos acrescidos.

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

Assim, correta a glosa dos créditos remanescentes, uma vez que Espírito Santo, Goiás e Rio de Janeiro, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos estados, infringiram normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz a apropriação da totalidade dos créditos de ICMS destacados no documento fiscal emitido pela Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a esse estado, o que torna correto o procedimento fiscal.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

No tocante às alegações da Defesa em relação à parcela da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, a questão comporta uma melhor análise.

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

A substituição tributária nada mais é do que uma antecipação do momento de apuração e recolhimento do imposto. Ainda que seja uma forma excepcional de apuração e recolhimento, respeita e obedece todos os pressupostos definidos na legislação para o ICMS, como não poderia ser diferente.

Nesse sentido, tratando-se apenas de uma antecipação temporal de apuração e recolhimento do imposto, podendo ocorrer alteração no aspecto subjetivo (sujeição passiva), não há dúvidas quanto à preservação dos princípios norteadores do imposto.

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da alíquota interna sobre a base de cálculo do ICMS/ST e o ICMS devido na operação própria do contribuinte remetente.

Dessa forma, conclui-se que no cálculo do imposto a título de substituição tributária também há apropriação do imposto da operação própria anterior como no caso da apuração normal.

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

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado; (grifou-se)

(...).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, indeferir o pedido de diligência formulado pelo Impugnante. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 914/918, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que excluía, ainda, a multa isolada exigida. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Augusto Cerqueira Vieira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 16 de janeiro de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.449/14/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000186873-59	
Impugnação:	40.010133491-21	
Impugnante:	Drogaria Araújo S A IE: 186009898.29-34	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente lançamento é decorrente da constatação pela Fiscalização de que a Autuada recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/09, em razão do aproveitamento indevido do total dos créditos de ICMS que, apesar de destacados nas notas fiscais que acobertaram mercadorias adquiridas em operações interestaduais, não foram recolhidos integralmente na origem, em função de benefícios fiscais concedidos irregularmente em outras unidades da Federação (Espírito Santo, Goiás e Rio de Janeiro), tornando-se, assim, indevida a apropriação, relativamente à parcela referente à vantagem econômica proveniente de benefício fiscal.

Por outro lado, no tocante à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, transcrito anteriormente, na hipótese desse item dos autos, não há que se falar em aproveitamento de crédito do ICMS, mas sim de dedução do imposto pago na operação, a título de operação própria do remetente, ao contrário da exegese do dispositivo, que se refere a um imposto lançado na escrita fiscal do destinatário.

A matéria já foi apreciada nessa Casa, sendo objeto de análise pela 2ª Câmara de Julgamento, cujo voto condutor, da lavra do Conselheiro André Barros de Moura, pede-se vênua para reproduzir, conforme adiante:

“ENTRETANTO, EMBORA SE FALE TEXTUALMENTE EM APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, O VALOR A MENOR DO IMPOSTO APURADO NOS PRESENTES AUTOS CONSISTE NA FORMA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSALTE-SE, QUE A PRÁTICA QUESTIONADA PELA FISCALIZAÇÃO RESULTOU NO ABATIMENTO INTEGRAL DO VALOR DO ICMS DESTACADO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA, OCASIONANDO DIMINUIÇÃO DO ICMS-ST DEVIDO AO ESTADO MINEIRO.

A LEI Nº 6.763/75, NO CAPÍTULO DESTINADO À APURAÇÃO DO IMPOSTO, NÃO VERSA ESPECIFICAMENTE SOBRE O ICMS/ST, DEIXANDO A MATÉRIA PARA O REGULAMENTO.

ENTRETANTO, É IMPORTANTE VERIFICAR O QUE DETERMINA A LEI Nº 6.763/75 RELATIVAMENTE AO VALOR DO IMPOSTO. ASSIM, EXTRAI-SE O SEGUINTE, DO INTEIRO TEOR DOS ARTIGOS 28, 29 E 32, DA LEI Nº 6.763/75:

“SEÇÃO II

DO VALOR A RECOLHER

ART. 28 - O IMPOSTO É NÃO CUMULATIVO, COMPENSANDO-

SE O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES POR ESTE ESTADO OU OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

ART. 29 - O VALOR DEVIDO A TÍTULO DE IMPOSTO RESULTARÁ DA DIFERENÇA A MAIOR ENTRE O IMPOSTO REFERENTE À MERCADORIA SAÍDA E AO SERVIÇO DE TRANSPORTE OU DE COMUNICAÇÃO PRESTADO E O IMPOSTO COBRADO RELATIVAMENTE À ENTRADA, REAL OU SIMBÓLICA, DE MERCADORIA, INCLUSIVE ENERGIA ELÉTRICA, OU BEM PARA USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, E O RECEBIMENTO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE OU DE COMUNICAÇÃO, NO RESPECTIVO ESTABELECIMENTO.

§ 1º - O REGULAMENTO PODERÁ ESTABELECEER QUE O MONTANTE DEVIDO RESULTE DA DIFERENÇA A MAIOR ENTRE O IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES TRIBUTADAS COM MERCADORIAS OU SERVIÇOS E O COBRADO RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ANTERIORES, E SEJA APURADO:

- A) POR PERÍODO;
- B) POR MERCADORIA OU SERVIÇO, DENTRO DE DETERMINADO PERÍODO;
- C) POR MERCADORIA OU SERVIÇO, A VISTA DE CADA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO.

§ 2º - O PODER EXECUTIVO, COMO MEDIDA DE SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO, PODERÁ FACULTAR AO CONTRIBUINTE ADOTAR ABATIMENTO DE PERCENTAGEM FIXA A TÍTULO DE MONTANTE DO IMPOSTO COBRADO NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ANTERIORES.

§ 8º - O REGULAMENTO PODERÁ PREVER OUTRAS FORMAS DE UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR, NA HIPÓTESE DO PARÁGRAFO ANTERIOR, BEM COMO PERMITIR A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ACUMULADO EM RAZÃO DE OUTRAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 32 - O CONTRIBUINTE DEVERÁ EFETUAR O ESTORNO DO IMPOSTO DE QUE SE TIVER CREDITADO SEMPRE QUE O SERVIÇO TOMADO OU A MERCADORIA OU O BEM ENTRADO NO ESTABELECIMENTO:

.....”

POR SUA VEZ, O REGULAMENTO DO ICMS DISPÕE NO ARTIGO 20, DO ANEXO XV:

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

I – EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES, O VALOR DA DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO CALCULADO MEDIANTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ESTABELECIDADA PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PARA A SUBSTITUIÇÃO E O DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO CONTRIBUINTE REMETENTE;

VERIFICANDO TODAS AS DISPOSIÇÕES EXPRESSAS NO REGULAMENTO DO ICMS, CONCLUI-SE QUE, NO CASO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O QUE SE IMPÕEM AO CONTRIBUINTE NÃO É PROPRIAMENTE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, MAS SIM, UMA FORMA DE CÁLCULO, LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO O VALOR DESTA.

DESTAQUE-SE QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTITUI-SE EM UMA FORMA PRÓPRIA DE EXIGÊNCIA DO ICMS EM QUE O CONTRIBUINTE RECOLHE O IMPOSTO POR OPERAÇÕES QUE NÃO SERÃO POR ELE REALIZADAS.

TENDO EM VISTA ESTAS PREMISSAS, A MULTA ISOLADA EXIGIDA NOS AUTOS, NÃO SE ADEQUA PERFEITAMENTE À CONDUTA DA IMPUGNANTE, POIS DIZ RESPEITO EXCLUSIVAMENTE AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO RELATIVO À SISTEMÁTICA NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO.

NESTA LINHA, É IMPORTANTE VERIFICAR EXATAMENTE O QUE PRESCREVE O INCISO XXVI, DO ARTIGO 55, DA LEI Nº 6.763/75:

“ART. 55 - AS MULTAS PARA AS QUAIS SE ADOTARÃO OS CRITÉRIOS A QUE SE REFEREM OS INCISOS II A IV DO ART. 53 DESTA LEI SÃO AS SEGUINTE:

(...)

XXVI - POR APROPRIAR CRÉDITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, RESSALVADAS AS HIPÓTESES PREVISTAS NOS INCISOS ANTERIORES - 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE APROPRIADO;

.....”

COMO A IMPUTAÇÃO FISCAL NO LANÇAMENTO, EM ANÁLISE, DIZ RESPEITO À FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A CONDUTA DESCRITA NO RETRO MENCIONADO ARTIGO NÃO ESTÁ EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Exclui-se, portanto, do Auto de Infração, a exigência relativa à sanção prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 16 de janeiro de 2014.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**

CC/MIG