

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.474/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000209675-76
Impugnação: 40.010135563-63
Impugnante: Rio Vermelho Distribuidor Ltda
IE: 702127890.00-30
Proc. S. Passivo: Gislainy Alves de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TIBUTÁRIA – SÓCIO - ERRÔNEA ELEIÇÃO. Eleitos os sócios como Coobrigados nos termos do art. art. 135, inciso III do CTN. Entretanto, foram excluídos do polo passivo da obrigação tributária pelo Fisco. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – MVA e RESOLUÇÃO nº 3.166/01. Constatou-se o recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária, em razão da aplicação incorreta da Margem de Valor Agregado (MVA) definidas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Correto o procedimento fiscal que, para a apuração do imposto devido, levou em consideração as margens de agregação determinadas no diploma legal mencionado, inclusive, com a aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) Ajustada, quando necessário. E também, por 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 Lei Complementar nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/09 a 31/08/13, em decorrência de entradas em operações interestaduais com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por não ter aplicado corretamente a Margem de Valor Agregado (MVA) prevista para o produto e por deduzir a totalidade do imposto relativo à operação própria, destacado nas notas fiscais, cujo valor não fora integralmente recolhido à unidade federada de origem, em decorrência de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada na alínea “c” do inciso VII do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 44/61 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 69/70 dos autos.

Da Reformulação do Crédito Tributário

O Fisco exclui os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária (fls. 40) e acata, em parte, as alegações da Autuada, ajustando a MVA e a alíquota aplicada para o produto “água de coco”, resultando na reformulação do crédito tributário (fls. 74/79).

Devidamente intimada, comparece a Impugnante às fls. 86/92, ocasião em que requer a nulidade do Auto de Infração e, conseqüentemente, o cancelamento das exigências fiscais.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 94/99, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 106/121 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 74/79, e para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

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.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Argui a Impugnante a nulidade do Auto de Infração, com o entendimento de que as multas aplicadas ferem o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, citando provimentos judiciais, além de mencionar a hipótese de decadência.

Cumprê destacar que a citação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN é indevida, porquanto desassociada do contexto da nulidade arguida e, em se tratando de decadência, não há sequer como cogita-la neste caso, uma vez que as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências relativas ao exercício de 2009, ainda que pela regra especial, poderiam ser constituídas, no mínimo, até o dia 01/01/14, enquanto que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 20/12/13.

No tocante às penalidades, exigiu o Fisco a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada na alínea “c” do inciso VII do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

No que tange ao princípio constitucional apontado pela Impugnante, cabe registrar que o lançamento foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Discorrendo sobre ilicitude e sanção tributária, o Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417) destaca:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e, não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória, ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que essa possui caráter punitivo e repressivo a prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 -
COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S):
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS -
APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON
ANDRADE.

Assim, para que surtam os efeitos previstos, as penalidades devem buscar não somente a reparação dos cofres públicos quanto ao não cumprimento da obrigação principal, mas deve atingir de modo significativo o patrimônio do particular, de modo a se evitar que o não recolhimento do tributo se torne regra, com a permanente espera do Fisco para realizar a apuração do tributo devido.

Exatamente por isso, o Professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p. 61) leciona:

“Atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido, deve gerar na consciência dos destinatários da norma a convicção da inconveniência de sua infração”.

Caso as penalidades não tenham esta força, restaria inviável o lançamento por homologação (autolancamento), pois não haveria a correta antecipação do recolhimento do tributo.

Clama, ainda, a Impugnante pela nulidade em decorrência da não observação da legislação tributária e da não cumulatividade prevista na CF/88, ao entendimento de que o Fisco desconsiderou as notas fiscais de entrada de mercadorias.

O equívoco da Defesa é evidente, pois deixou de observar o Relatório Fiscal, não dando conta da informação do Fisco quanto ao ajuste dos créditos em decorrência de benefícios fiscais irregulares obtidos no Estado de Goiás. Neste caso, o que fez o Fisco foi ajustar a dedução do débito destacado nas notas fiscais ao disposto na Resolução nº 3.166/01.

No tocante ao uso errôneo da Margem de Valor Agregado (MVA), a matéria trata do mérito do lançamento, não cabendo a sua abordagem em sede de preliminar.

Assim, rejeita-se as prefaciais arguidas.

Do Pedido de Realização de Diligências

Não encontra amparo na legislação o pedido de realização de novas diligências, por não se tratar de pedido certo. Note-se que, em matéria de mérito, o erro apontado pela Impugnante foi prontamente corrigido pelo Fisco.

Do Cerceamento de Defesa

A Impugnante reclama do cerceamento de defesa, alegando que recebeu o CD com o cálculo do tributo, mas sem demonstrar como se chegou ao valor cobrado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A questão do entendimento do trabalho fiscal está adstrita à correta apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

A análise da planilha de fls. 27/28 e do conteúdo do CD, com foco na apuração da base de cálculo, permite aferir que o Fisco aplicou a MVA prevista na legislação mineira e excluiu parte do crédito do imposto, representado pelo débito lançado nas notas fiscais a título de operação própria, por se tratar de operação beneficiada com incentivo fiscal irregular.

Com efeito, no início de cada planilha consta a seguinte informação: “Valor do ICMS ST devido: $(Y \times Z) - (M \times 9\%)$ ”.

Analisando o primeiro item do exercício de 2009, constata-se o seguinte cálculo:

Produto: ABS Carefree

(M) Valor do produto: R\$ 31,80

MVA – 0,3487 ou 34,87%

(Y) BC/ST – R\$ 31,80 x 1.3487 = R\$ 42,88

(Z) Alíquota interna – 12%

ICMS/ST – R\$ 42,88 x 12% = R\$ 5,14

Crédito admitido – 9% x R\$ 31,80 = R\$ 2,86

ICMS/ST devido = R\$ 2,28

A partir dos cálculos apurados com adoção da MVA ajustada, nas condições exigidas pela legislação e a redução do valor de débito destacado nas notas fiscais, os cálculos passam a ser meramente aritméticos.

Como bem destaca o Fisco, no mês de janeiro de 2009, por exemplo, o valor corretamente apurado é de R\$ 139.520,42 (cento e trinta e nove mil e quinhentos e vinte reais e quarenta e dois centavos), enquanto o valor recolhido pela Contribuinte é de R\$ 100.556,07 (cem mil e quinhentos e cinquenta e seis reais e sete centavos). Nesse período, há uma diferença no valor do ICMS/ST devido equivalente a R\$ 38.964,35 (trinta e oito mil e novecentos e sessenta e quatro reais e trinta e cinco centavos).

Afasta-se, portanto, a alegação de cerceamento ao direito de defesa.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/09 a 31/08/13, em decorrência de entradas em operações interestaduais com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por não ter aplicado corretamente a Margem de Valor Agregado (MVA) prevista para o produto e por deduzir a totalidade do imposto relativo à operação própria, destacado nas notas fiscais, cujo valor não fora integralmente recolhido à unidade federada de origem, em decorrência de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A relação de documentos fiscais com a respectiva apuração da diferença de imposto a recolher encontra-se no CD de fls. 22, retificado às fls. 77.

O demonstrativo da diferença de ICMS e do cálculo da multa isolada encontra-se às fls. 27/28, retificado às fls. 78/79.

Como se sabe, a substituição tributária é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os Secretários de Fazenda dos Estados Federados.

Em face da eficiência e eficácia do instituto, a atual Constituição Federal o incorporou definitivamente e a Lei Complementar nº 87/96 veio legitimá-lo, conforme dispõe a legislação adiante:

Constituição Federal de 1988

Art. 150. [...]

(...)

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

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:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

O legislador, na Lei Complementar nº 87 de 13/09/96, decidiu por delegar aos Estados a tarefa de regulamentação da cobrança do ICMS por substituição tributária, a saber:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

(...)

O legislador mineiro, por sua vez, atribuiu ao Poder Executivo a tarefa que lhe fora delegada pela lei complementar, a teor do que dispõe o art. 22 da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

(...)

§ 9º Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento, observando-se, no que couber para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

(...)

Ao regulamentar a regra, o art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 assim trata a matéria:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à aplicação da MVA Ajustada, quando a alíquota interna for superior à alíquota interestadual, a regra está estampada no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, da seguinte forma:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

(...)

No regime de substituição tributária, a não cumulatividade do imposto se apura na forma do art. 20 do Anexo XV do mencionado regulamento, que assim dispõe:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, no regime de substituição tributária não se atropela o princípio da não cumulatividade, nem é exigido imposto a maior daquele que seria devido nas operações de débito/crédito, nem há exigência de imposto sem determinação legal.

Na primeira fase da defesa, a Impugnante indicou a adoção equivocada pelo Fisco da MVA ajustada para o produto “água de coco”. As fls. 74/76 o Fisco acatou o apontamento da Defesa, aplicando a MVA correta e alíquota de 18% (dezoito por cento).

Intimada da alteração do crédito tributário, a Impugnante discorre apenas sobre a glosa dos créditos, em decorrência do benefício irregular concedido pelo Estado de Goiás, que levou o Fisco a deduzir apenas 9% (nove por cento) do valor da mercadoria a título de crédito.

Assim, presume-se que não há mais qualquer oposição às margens de valor agregado utilizadas pelo Fisco, que foram destacadas para cada mercadoria relacionada nas planilhas do CDs de fls. 22 e 77.

Analisando as planilhas do CD de fls. 92, apresentadas pela Autuada, percebe-se que a diferença entre o valor apurador por ela e o valor do Fisco refere-se ao valor deduzido pela operação própria, uma vez que o Fisco admitiu apenas o percentual de 9% (nove por cento).

A matéria em discussão, que diz respeito ao valor a ser deduzido a título de créditos de ICMS pela operação própria, em virtude de ser o remetente das mercadorias beneficiário de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio celebrado no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em desacordo, portanto, com a legislação que rege o imposto, constitui objeto de reiterados julgamentos neste Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, com decisões, na grande maioria, favoráveis ao Fisco, de modo a impedir a utilização de tais créditos.

Com efeito, a legislação sobre o assunto é clara e precisa quanto ao princípio da não cumulatividade, ao direito de apropriação ao crédito e vedações decorrentes de apropriações indevidas, não exigindo esforço de interpretação além do método literal ou gramatical, conforme se percebe pelos textos legais adiante transcritos:

Constituição Federal

Art. 155 - ...

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Complementar nº 24, de 24/01/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a necessidade de convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, conforme destaques a seguir:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

(...)

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

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

A Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 28 que:

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Regulamento do ICMS de 2002 em consonância com os dispositivos da Lei Complementar 24/75 dispõe sobre a nulidade dos benefícios concedidos em desacordo com a legislação e estabelece que os eventuais créditos sejam estornados pelo estabelecimento destinatário:

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.

§ 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.

(...)

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

(...)

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

Pelo que se depreende do art. 155, XII, "g" da Constituição Federal, a concessão de benefícios fiscais é disciplinada por lei complementar, no caso, a Lei complementar nº 24/75, com o intuito de manter o equilíbrio do pacto federativo e neutralizar a guerra fiscal entre os Estados da Federação, impedindo benefícios de uns em detrimento de outros.

Dessa forma, para que os benefícios fiscais relacionados ao ICMS atinjam a extraterritorialidade, é preciso que os dispositivos da citada Lei Complementar nº 24/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sejam respeitados, no que tange a celebração de convênios. De acordo com o art. 8º, inciso I, da mesma lei, as implicações da não observância são a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.

Resta dizer que os benefícios concedidos pelo Estado de Goiás não têm origem em convênio celebrado pelos demais Estados, desobrigando, assim, o Estado de Minas Gerais de suportar integralmente o crédito de ICMS.

Neste caso, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade, mas enriquecimento sem causa do contribuinte destinatário, que estaria a se apropriar de imposto não pago, a título de crédito, em prejuízo ao erário estadual.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao disposto no art. 62, § 2º, retrocitado, disciplina a forma em que será admitido o crédito, não majorando e nem criando novos tributos.

Ao apreciar a constitucionalidade de ato de mesma natureza (Comunicado CAT 36/04, editado pelo Estado de São Paulo) entendeu o Ministro Gilmar Mendes que o referido comunicado é um ato administrativo despido de normatividade e, não pode ser submetido à análise abstrata de constitucionalidade, negando provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.350-6/SP, com os seguintes fundamentos:

“A PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO MERECE SER CONHECIDA. COM EFEITO, O COMUNICADO CAT-36/2004, DA COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, CONSTITUI MERO ATO ADMINISTRATIVO DESPIDO DE NORMATIVIDADE, ISTO É, NÃO É ATO NORMATIVO AUTÔNOMO, GERAL E ABSTRATO E, PORTANTO, NÃO PODE SER SUBMETIDO À FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE SUA CONSTITUCIONALIDADE, CONFORME A CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE (ADI Nº 2.626/DF, REL. MIN. SYDNEY SANCHES, DJ 5.3.2004; ADI Nº 2.714/DF, REL. MIN. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 27.2.2004; ADI Nº 2.387/DF,

[...].

NO PREÂMBULO DO CAT-36/2004, ESTÁ EXPRESSO QUE SE TRATA SE ATO AMPARADO DIRETAMENTE EM NORMAS LEGAIS, ESPECIFICAMENTE, NO ART. 36, § 3º, DA LEI ESTADUAL 6.374, DE 1º DE MARÇO DE 1989, E NOS ARTS. 1º E 8º, I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975, E APENAS INDIRETAMENTE NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DOS ARTS. 155, § 2º, I E XII, "G" E 170, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

ADEMAIS, O REFERIDO COMUNICADO, COMO EXPLICA A COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, TEM POR ESCOPO UNICAMENTE PRESTAR ESCLARECIMENTOS AOS CONTRIBUINTES PAULISTAS, ASSIM COMO TRAÇAR ORIENTAÇÕES PARA A ATUAÇÃO DOS AGENTES

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FISCAIS DE RENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ESTANDO, PORTANTO, DESVESTIDO DE NORMATIVIDADE SUFICIENTE PARA FIGURAR COMO OBJETO DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE.

ANTE O EXPOSTO, NEGO SEGUIMENTO À PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ART. 21, § 1º, RISTF). PUBLIQUE-SE.

BRASÍLIA, 3 DE FEVEREIRO DE 2006. MINISTRO GILMAR MENDES - RELATOR”

Segundo o STF, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, XII, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados. O STF deixa evidente a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de benefícios fiscais, exarando a seguinte decisão na ADI-MC 2352/ES:

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 PRODICALIZAÇÃO 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 caso dos autos, o benefício autorizado unilateralmente pelo Estado de Goiás encontra-se noticiado no subitem 4.10 da Resolução nº 3.166/01, que trata das saídas de estabelecimentos de comércio atacadista, em que, a partir de 01/08/00, o crédito a ser apropriado pelo destinatário mineiro corresponde a 9% (nove por cento) do valor do produto.

Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, após a reformulação do crédito tributário pelo Fisco às fls. 74/79.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, no tocante à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, aplicou o Fisco a penalidade prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da mencionada lei, para as operações realizadas nos exercícios de 2012 e 2013.

Com efeito, o inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 vigia até 31/12/11, com a seguinte redação:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Com o advento da Lei nº 19.978, de 28/12/11, com efeitos a partir de 1º/01/12, o inciso VII passou a vigor com a seguinte redação, além de ter sido acrescido o inciso XXXVII:

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

No caso dos autos, no entanto, não se trata de emissão de documentos fiscais consignando base de cálculo menor que a devida, mas sim, de cálculo do valor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do ICMS/ST nas aquisições de mercadorias originárias do Estado de Goiás, em decorrência de apuração de base de cálculo menor que a determinada pela legislação.

Mas, por se tratar de substituição tributária interna, não há que se falar em emissão de nota fiscal, sendo inaplicável, portanto, a penalidade capitulada pelo Fisco.

Cumpre esclarecer que os sócios, alçados à condição de responsável tributário, foram excluídos pelo Fisco, antes mesmo da apresentação da impugnação, conforme documentos de fls. 39/41.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 40 e às fls. 74/79, bem como para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

Sala das Sessões, 19 de agosto de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente / Relator