

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.254/14/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000186873-59
Recurso de Revisão: 40.060135859-37
Recorrente: Drogaria Araújo S A
IE: 186009898.29-34
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de 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.

Exigências 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.

Do Acórdão Recorrido

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.449/14/1ª, julgou 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.

Na oportunidade, ficou vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que excluía, ainda, a multa isolada exigida.

Do Recurso de Revisão Interposto

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls.1.091/1.103 afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 3778/11/CE, 18.794/10/2ª e 19.661/10/3ª (cópias às fls. 1105/1109; 1111/1125; 1127/1149, respectivamente).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls.1.151/1.157, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que 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.

1. Dos Pressupostos de Admissibilidade:

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento também da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Reitera-se, *a priori*, que a Recorrente sustenta que a decisão recorrida se revela divergente das decisões, definitivas na esfera administrativa, proferidas nos Acórdãos nº 3.778/11/CE, 18.794/10/2ª e 19.661/10/3ª (cópias às fls. 1.105/1.149).

Cumprido ressaltar que as decisões proferidas nos Acórdãos nº 18.794/10/2ª e 19.661/10/3ª foram submetidas à apreciação pela Câmara Especial, em sede recursal, não tendo sofrido qualquer alteração, tendo em vista não terem sequer sido conhecidos os respectivos recursos, conforme se observa nos Acórdãos nº 3.636/10/CE e 3.610/10/CE, respectivamente.

Dessa forma, todas as decisões apontadas como paradigmas encontram-se aptas a serem analisadas quanto ao cabimento do recurso.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

No que se refere à decisão proferida no Acórdão nº 3.778/11/CE, o fundamento levantado pela Recorrente para efeito de *cabimento* do Recurso se refere às condições impostas para a fruição de benefícios fiscais.

Alega que no caso da decisão recorrida todos os benefícios fiscais contestados pela Fiscalização são condicionados, cabendo a ela comprovar que citadas condições foram atendidas pelos fornecedores das mercadorias.

Entende, pois, que não havendo comprovação, pela Fiscalização, do atendimento às condições impostas pelas legislações para fruição dos benefícios, não há benefício fiscal implementado, não podendo, dessa forma, prevalecer o estorno dos respectivos créditos do imposto.

Afirma que o fato dos fornecedores estarem situados nos Estados que concederam benefícios fiscais irregulares ou pertencerem à determinada categoria de contribuintes albergada pela norma desonerativa, por si só, não respalda o estorno dos créditos realizado pela Fiscalização mineira.

Cita, por exemplo, o Programa RIOLOG (item 7.2 da Resolução nº 3.166/01), no qual a fruição dos benefícios fiscais necessita do cumprimento de uma série de condições, dentre elas o cumprimento de metas de incremento da arrecadação de ICMS naquela Unidade da Federação.

Nesse sentido, entende que em situação idêntica, relativa à decisão proferida no Acórdão nº 3.778/11/CE, a Câmara Especial deste Órgão não seguiu esse mesmo entendimento.

Alega que de acordo com a citada decisão, a presunção que ampara o lançamento *“não se completa plenamente para outorgar ao contribuinte o mister de ilidi-la, cabendo ao Fisco “ir além, ou seja, (...) inferir se o remetente beneficiou-se ou não”*.

Afirma que nessa decisão apontada como paradigma, os julgadores decidiram que cabia à Fiscalização comprovar a presunção que militava a seu favor, mediante a apresentação de provas que demonstrassem o cumprimento das condições impostas aos fornecedores com o consequente aproveitamento dos benefícios fiscais.

Analisando-se as duas posturas abordadas pela Recorrente, observa-se que, no caso da decisão apontada como paradigma, a Câmara Especial deste Órgão Julgador decidiu pela exclusão das exigências relacionadas às aquisições de mercadorias originárias do Estado de Mato Grosso do Sul por entender que o benefício concedido por aquela Unidade da Federação era condicionado à apuração de saldo devedor na

conta gráfica do contribuinte, sendo que a Fiscalização mineira não teria levado esse aspecto em conta no lançamento, ou seja, não teria comprovado que nos períodos em que os créditos foram estornados a condição (saldo devedor) teria sido implementada.

Lado outro, no caso da decisão recorrida, os fundamentos da decisão deixam claro que caberia ao Sujeito Passivo demonstrar que os fornecedores não cumpriram as condições impostas pela legislação e, por conseguinte, não teriam usufruído dos benefícios fiscais pertinentes.

Verifica-se, pois, que existe divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária em relação ao entendimento sobre a qual das partes, Fiscalização ou Contribuinte, caberia o ônus da prova quanto à efetiva fruição do benefício previsto na Resolução nº 3.166/01.

Portanto, em relação à decisão proferida no Acórdão nº 3.778/11/CE, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de cabimento do Recurso.

No que se refere às decisões apontadas como paradigmas, proferidas nos Acórdãos nº 18.794/10/2ª e 19.661/10/3ª, a Recorrente sustenta divergência quanto à aplicação da legislação tributária, em relação à decisão recorrida, no aspecto da aplicação da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que os três lançamentos analisados, decisões paradigmas e decisão recorrida, cuidam de retenção e recolhimento a menor de ICMS a título de substituição tributária, acarretando as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Constata-se que na decisão recorrida a citada multa isolada foi mantida pela 1ª Câmara de Julgamento ao passo que nas decisões apontadas como paradigmas a 2ª e a 3ª Câmaras de Julgamento decidiram pela exclusão da multa.

Dessa forma, verifica-se, sem qualquer esforço, que citadas decisões também divergem da recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Portanto, diante do exposto, reputa-se, pois, atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

A Recorrente repete em seu recurso os argumentos já apresentados em sede de Impugnação.

Considerando-se especificamente o aspecto abordado pela Recorrente em seu recurso referente ao ônus da prova, importante trazer algumas considerações sobre a matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a Recorrente alega que o ônus da prova no lançamento em questão seria da Fiscalização e não dela.

Afirma que os benefícios fiscais previstos nas legislações tributárias dos Estados de origem das mercadorias eram condicionados, cabendo à Fiscalização comprovar que as condições teriam sido implementadas pelos fornecedores.

Entretanto, com a vênia devida, entende-se que a Fiscalização, quando do lançamento, apresentou as provas que lhe competia, ou seja, a legislação da Unidade da Federação de origem das mercadorias com previsão de concessão do respectivo benefício fiscal.

A quem caberia o ônus da prova no processo tributário administrativo? Essa é a discussão levantada pela Recorrente.

De acordo com a teoria geral da prova, consubstanciada no Código de Processo Civil, o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega, sendo que ao “réu” cabe a prova quanto à existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Hugo de Brito Machado afirma que em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode ocorrer a inversão do ônus da prova, ou seja, o ônus da prova caberá ao contribuinte só se houver fortes indícios da existência do fato gerador da obrigação tributária.

No caso em tela, verifica-se que o que o autor chama de “*fortes indícios*” se encontra materializado pela previsão da legislação que concede os benefícios fiscais.

Cabe, portanto, ao Sujeito Passivo desconstituir aquela prova indiciária trazida pela Fiscalização.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo (lançamento) traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas.

Não há qualquer dúvida de que o ato administrativo do lançamento, ora sob análise, cumpre fielmente tais pressupostos, permitindo ao Sujeito Passivo se defender pontualmente de todas as imputações fiscais.

Essa análise faz parte da lição de Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato

administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer 'se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida'. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras. Fundamentar um ato é, em termos mais genéricos, explicar as razões pelas quais tal ato foi praticado. Essa explicação, evidentemente, não há de ser qualquer afirmação sobre ditas razões, mas uma explicação que atenda à lógica e que permita ao acusado conhecer as imputações que lhe estão sendo feitas e delas se defender. Nesse sentido já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça: 'TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ONUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido.' (REsp 48516/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553) (não existem grifos no original)

Percebe-se, pois, que, nos casos em que o lançamento for perfeito e fundamentado, conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 486), o contribuinte terá que comprovar as suas alegações:

[...] caso se trate de um lançamento formalmente perfeito, devidamente fundamentado e acompanhado dos elementos que comprovam os fatos sobre os quais se funda, será do contribuinte autor de uma ação anulatória o ônus de provar que tais fatos ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, ou de que outros fatos ocorreram de sorte a alterar, modificar ou extinguir o direito consubstanciado no ato de lançamento.

Portanto, se a Fiscalização apontou, no lançamento, a legislação que concede benefícios fiscais aos fornecedores das mercadorias, justificando o estorno dos créditos correspondentes, cabe ao Sujeito Passivo contraditar aquela prova apresentada demonstrando que a despeito de existir legislação que conceda benefício fiscal o contribuinte interessado se abstém de reduzir sua carga tributária, abrindo mão de seu direito (*in casu*, o fornecedor).

Diante do exposto, percebe-se que não merece reforma o lançamento ora discutido, sendo mantida integralmente a decisão recorrida.

Do Mérito Propriamente Dito

Considerando que o Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, com as adequações pertinentes.

Conforme já relatado, trata-se 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.

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 acrescentados)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - 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 recebedor 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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 transcrito a seguir:

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

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 Recorrente utilizaram-se dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados do Espírito Santo, Goiás e Rio de Janeiro.

Repare-se que a Recorrente 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 ora Recorrente 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 Recorrente (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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dentre os fornecedores listados nas planilhas de cálculo do ICMS/ST exigido nesse auto e também no Anexo 7 (cópia de cadastro dos fornecedores);

- “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 ora Recorrente não utilizam benefícios fiscais ilegalmente concedidos pelos estados de origem, como tangenciado pela Defesa.

Registre-se que juntamente na fase de 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresas fornecedoras no período autuado, aliado ao fato de que muitas delas foram firmadas antes das operações objeto do lançamento.

Conveniente destacar, que a apresentação dos documentos da escrita fiscal/contábil solicitados pela ora Recorrente 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 ora Recorrente, 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, a ora Recorrente 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
<i>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:</i>			
"1.22	Estabelecimento Comercial Atacadista	<i>Crédito presumido de 11% (art. 107, XXI do RICMS/ES) Vide Nota 34</i>	<i>1% s/BC NF emitida a partir de 01/08/2003"</i>

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Posteriormente, o art. 530-L-R-B, incluído no RICMS/ES pelo Decreto n.º 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 n.º 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 ora Recorrente 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 ora Recorrente 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 n.º 3.166/01

Com relação aos documentos fiscais emitidos por fornecedores localizados no Estado de Goiás prevê a Resolução n.º 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 ora Recorrente sediados no Estado de Goiás, cujas operações 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 ora Recorrente 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 35.419/04 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 3.794, de 01/08/2006 - MG de 02.

Com relação ao item 7.3 da Resolução nº 3.166/01, alegou a ora Recorrente 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exclusões e alterações do crédito tributário encontram-se demonstradas nos Anexos - 3: Reformulado – Acatamento Parcial da Impugnação – Consolidado de 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 Autuada 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 ora Recorrente 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 atuado.

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 atuado, 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 ora Recorrente.

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 ora Recorrente 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 ora Recorrente 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 ora Recorrente, 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 ora Recorrente 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 Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento parcial para excluir a multa isolada exigida, nos termos do voto vencido de fls.1.084/1.087. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Leandro Augusto Cerqueira Vieira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Fernando Luiz Saldanha
Relator designado

T