

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.000/18/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000540320-81
Impugnação: 40.010141347-64
Impugnante: Bridgestone do Brasil Indústria e Comércio Ltda
IE: 478567342.03-89
Proc. S. Passivo: Thiago Cerávolo Laguna/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - DF

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BENEFÍCIO FISCAL IRREGULAR PREVISTO NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DA BAHIA. Constatou-se que a Autuada efetuou retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de dedução indevida, quando da apuração do ICMS/ST, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada e não paga ao estado de origem, em virtude de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei. Entretanto, deve ser reformulada a apuração da diferença de ICMS/ST devida, consequentemente das multas exigidas, adotando, para o cálculo da “Alíquota Efetiva de Crédito Admitido”, o método indicado no Parecer da Assessoria do CC/MG, em que se considerou o percentual do valor do benefício fiscal-financeiro concedido irregularmente pelo estado da Bahia em relação ao total mensal de débito do imposto declarado pela Contribuinte.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre a constatação de que a Autuada, estabelecida no estado da Bahia, teria retido e recolhido a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, nas operações destinadas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 4 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (pneumáticos), no período de fevereiro de 2011 a junho de 2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o relatório fiscal, para apurar o valor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, o Sujeito Passivo apropriou, indevidamente parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo estado da Bahia, mediante Lei Estadual nº 7.980, de 12/12/01, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - denominado - DESENVOLVE, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, observado o § 2º, I, do mesmo artigo e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 371/414, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 440.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 441/638.

Aberta vista, a Impugnante se manifesta às fls. 640/658.

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 661.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 662/668 e Anexos às fls. 669/829. Termo de Rerratificação de Lançamento às fls. 834.

Aberta vista, a Impugnante se manifesta às fls. 836/889.

A Fiscalização se manifesta novamente às fls. 891/914.

A Assessoria do CC/MG determina diligência às fls. 918/919, que resulta na manifestação de fls. 920/923.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 925/949, opina, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a setembro de 2011 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 440/638 e 661/834 e, ainda, para reformular a apuração da diferença de ICMS/ST devida, conseqüentemente das multas exigidas, adotando, para o cálculo da “Alíquota Efetiva de Crédito Admitido”, o método indicado às fls. 11 de tal Parecer, em que se considerou o percentual do valor do benefício fiscal-financeiro concedido irregularmente pelo estado da Bahia em relação ao total mensal de débito do imposto declarado pela Contribuinte.

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.

Inicialmente, a Impugnante protesta pelo reconhecimento da incidência do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, pugnano pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reconhecimento da decadência do direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a setembro de 2011.

Com efeito, conforme estabelecido no dispositivo referido, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, sabendo-se que, constatado o decurso do prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Sabe-se, no entanto, que nos lançamentos de ofício, como ocorre na hipótese dos autos, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, conforme disciplinado nos termos do art. 173, inciso I do CTN, segundo a qual:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, no qual o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesse sentido:

ACÓRDÃO: 22.954/18/1ª

RITO: SUMÁRIO

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2012.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA – MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SOBRE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA PROVENIENTE DO MERCADO DE CURTO PRAZO, QUANDO EM POSIÇÃO DEVEDORA NA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE), CONTRARIANDO AS EXIGÊNCIAS DO ART. 53-F, § 2º, INCISO I, ANEXO IX, DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATOU-SE FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA CORRESPONDENTES ÀS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS

NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 53-F, INCISO II, ANEXO IX, DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVIII, DA LEI Nº 6.763/75.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 5.061/18/CE

RITO: SUMÁRIO

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS, NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO PERÍODO ANTERIOR A 23/06/12. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA.

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS EM DECORRÊNCIA DA APLICAÇÃO INCORRETA DA ALÍQUOTA EM OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA CONSUMO NOS CONDOMÍNIOS DE FINALIDADE RESIDENCIAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 54, INCISO VI, § 4º C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F", TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO PARA ADEQUAR A MULTA ISOLADA AO LIMITE DE 5% (CINCO POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO NOS TERMOS DOS ARTS. 55 E 79, INCISO I, ALÍNEA "F" DA LEI Nº 22.549/17. REFORMADA, EM PARTE, A DECISÃO RECORRIDA, PARA TAMBÉM CONSIDERAR VÁLIDAS AS EXIGÊNCIAS DECADIDAS SOB A ÉGIDE DA DECADÊNCIA.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

ACÓRDÃO: 5.058/18/CE

RITO: SUMÁRIO

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD. CONSTATADA A ENTREGA E MANUTENÇÃO DE ARQUIVO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ELETRÔNICO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, EM FACE DA INEXISTÊNCIA DOS REGISTROS C170 E 0220, ALÉM DE INCONSISTÊNCIAS EM DIVERSOS REGISTROS DE NOTAS FISCAIS. CORRETA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 54, INCISO XXXIV, ALÍNEA "A", DA LEI Nº 6.763/75. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(DESTACOU-SE).

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(GRIFOU-SE).

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 03/10/16.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, a controvérsia se refere à constatação de que a Autuada, estabelecida no estado da Bahia, teria retido e recolhido a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 4 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (pneumáticos) destinadas a contribuintes mineiros, no período de fevereiro de 2011 a junho de 2015.

O Fisco verificou que a Contribuinte utilizou a base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação tributária, bem como apropriou indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Não há dúvida de que as operações objeto do presente lançamento foram, na origem, contempladas com incentivo fiscal para dilação de prazo de pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, previsto na legislação tributária do estado da Bahia, conforme disposto no art. 2º da Lei Estadual nº 7.980, de 12/12/01, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia-DESENVOLVE, e no art. 3º do Decreto Estadual nº 8.205, que aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia-DESENVOLVE, de 03/04/02. Cópias às fls. 257/278, compondo o Anexo 4 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os valores relativos ao benefício fiscal foram identificados nos lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) cuja cópia foi apresentada pela Contribuinte às fls. 60/217.

É cediço que se trata, *in casu*, de típico incentivo fiscal, cujo ato normativo foi reconhecido pelo Governo da Bahia como relativo à concessão de benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CR/88 (Sem a autorização do CONFAZ), conforme se constata na relação dos atos normativos que compõe o Anexo Único do Decreto nº 18.270, de 16/03/2018, nos moldes determinados pelo Convênio ICMS nº 190/17.

Sabendo-se que nos termos do art. 8º da LC nº 24/75, a inobservância dos dispositivos da lei referida acarreta, cumulativamente, a nulidade do ato e a ineficácia do **crédito fiscal** atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, bem como, a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente, impõem-se, via de consequência, que o exame de mérito da *vexata quaestio* seja resolvido segundo os exatos termos da legislação tributária mineira pertinente à matéria.

As diferenças de base de cálculo e ICMS/ST apuradas se encontram demonstradas nas planilhas intituladas “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” e “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST”, que compõem, respectivamente, os Anexos 5 e 7 do Auto de Infração, conforme amostragem de fls. 280/286 e 297/304 dos autos, assim como, na íntegra, em mídia eletrônica de fls. 368, com as modificações operadas em sede de alteração do lançamento, conforme consignadas na “Tabela – Critério de Glosa de Crédito”, de fls. 448/450.

De plano, se observa que as informações têm como fontes os livros de Registros de Apuração de ICMS e as “Guias de Recolhimento do ICMS Operação Própria” apresentados pelo própria Contribuinte às fls. 60/230, tendo sido utilizadas para fins da determinação da “Alíquota Efetiva de Crédito Admitido” (Coluna H da Tabela), que, na hipótese dos autos, representaria o percentual do valor efetivamente pago em relação ao débito do imposto devido, aplicado sobre a alíquota prevista na operação (12% - doze por cento).

Do mesmo modo, se percebe que a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada a partir dos valores das mercadorias constantes das notas fiscais emitidas pela Autuada, acrescentando a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes), e agregando o percentual referente a Margem de Valor Agregado – MVA, ditada nas normas regulamentares mineiras (conforme Anexo 6 do Auto de Infração – fls. 288/295).

Segundo o critério adotado, aplicou-se a alíquota interna e abateu-se o ICMS da operação própria (**que, no caso, é o imposto resultante do expurgo dos efeitos do benefício, irregularmente concedido pelo estado de origem, sobre o ICMS destacado pela Autuada**), conforme Anexos 5 e 7 do Auto de Infração.

O crédito admitido para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária corresponde ao percentual de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) sobre a base de cálculo do ICMS operação própria, de acordo com a apuração realizada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Fisco, em face da concessão do incentivo fiscal promovida pelo estado da Bahia, conforme referido em passagem anterior.

O ICMS devido por substituição tributária foi apurado na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, observada, quando vigente, a margem de valor agregado ajustada, conforme o disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

Irresignada, a Impugnante alega ocorrência de erro na apuração da base de cálculo de ICMS/ST, pela não aplicação do Convênio ICMS nº 06/09, alterado pelo Convênio ICMS nº 21/13, uma vez que o Fisco não teria utilizado a base de cálculo da operação própria reduzida prevista em tais Convênios, a despeito das reformulações do crédito tributário realizadas.

No mesmo passo, contesta o critério utilizado na apuração da alíquota efetiva do crédito admitido, assim como, os valores relativos à glosa do incentivo fiscal. Segundo seu entendimento, “a aplicação do percentual não deve prevalecer, tendo em vista não se ter considerado que parte do tributo destacado nas notas fiscais havia sido paga mediante o abatimento com os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade, assim como, ter-se ignorado que o pagamento efetivo do ICMS havia sido efetuado pela Autuada.

O Fisco, no entanto, esclarece que, nesse aspecto, utilizou o multiplicador 0,012, ou seja, 10% (dez por cento) da alíquota interestadual de 12% (doze por cento), “partindo como base no percentual de 90% previsto para o Programa Desenvolve”, tendo sido, portanto, “glosado 90% (noventa por cento) de todo o crédito destacado nas notas fiscais de vendas realizadas para o Estado de Minas Gerais”.

Observados todos os argumentos articulados pela Defesa, verifica-se que o Fisco reconheceu parcialmente as razões apresentadas pela Autuada, operando as alterações devidas, especialmente em relação à “base de cálculo da operação própria reduzida”, conforme prevista nos Convênios ICMS nºs 06/09 e 21/13, enfatizando-se que esses valores foram oportunamente considerados para fins da apuração dos valores dos créditos a serem admitidos.

As alterações operadas no lançamento resultaram nas reformulações promovidas no Relatório de fls. 662/668, nas planilhas constantes dos Anexos 5, 7 e 8, de fls. 669/829, bem como, na emissão do respectivo Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 834 e no Ofício nº 46/2017 de fls. 661.

Não restam dúvidas de que o Fisco atendeu devidamente os comandos previstos nos Convênios ICMS nºs 06/09 e 21/13, posto que considerou, para o cálculo do ICMS/ST devido, a “base de cálculo da operação própria reduzida”, em que se aplicou a redução de 5,19% (cinco inteiros e dezenove centésimos por cento) até 29/04/13, utilizando o multiplicador de 0,9481 (nove mil quatrocentos e oitenta e um décimos de milésimo), e de 9,3% (nove inteiros e três décimos por cento) a partir de 30/04/13, utilizando o multiplicador de 0,907 (novecentos e sete milésimos).

A Defesa insiste no argumento de que, na apuração do percentual admitido de crédito, não teriam sido considerados os créditos de entrada “como forma de pagamento dos débitos de saída”. Segundo o que entende, “o benefício do Programa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desenvolve é aplicado sobre o saldo líquido, ou seja, depois da compensação escritural do ICMS de saída com os créditos de ICMS de entrada”.

Assim considerado, a eventual glosa deveria ser calculada de acordo com o ICMS efetivamente pago, observando-se como fontes das informações não só as guias de recolhimento, mas, também, os créditos relativos às entradas utilizados na apuração, uma vez que os créditos de entrada teriam sido utilizados para pagar o débito apurado.

Reporta-se à planilha elaborada pelo Fisco, “Tabela – Critério de Glosa de Crédito” de fls. 448/450, afirmando que:

(...)os créditos de entrada devem ser somados ao valor apurado como devido nos livros fiscais após a aplicação do Programa DESENVOLVE para fins de identificação do percentual pago sobre a totalidade dos débitos de saída, aplicando, assim a seguinte forma para a coluna G:

$G = ((B - \text{Créditos de ICMS}) + (E - \text{Valor Apurado para pagamento})) / (A) * 100$

Desta forma, em substituição a Coluna (F), deve ser aplicada a somatória da totalidade dos pagamentos, representada pelas colunas (B) e (E), já que se referem ao crédito de ICMS utilizado para dedução do valor dos débitos de ICMS, assim como o pagamento do ICMS apurado nos livros fiscais.(...)

Embora tenha a Assessoria do CC/MG exarado a diligência de fls. 918/919 com o propósito de esclarecer alguns pontos relativos a apuração da base de cálculo do ICMS/ST em relação a algumas notas fiscais, tais como, as Notas Fiscais n.ºs 23014 (de 25/02/11 – fls. 451) e 51964 (de 24/04/15 – fls. 538), não há dúvidas de que tais equívocos já haviam sido, de fato, corrigidos, nos termos da alteração do lançamento promovida às fls. 661/834.

Portanto não procede o argumento da defesa quanto à existência de supostos equívocos no feito fiscal em relação à Nota Fiscal nº 23014 (fls. 669 e 748), conforme sugerido pela Impugnante.

Desse modo, como concluso nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, verifica-se que a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST que compreende o crédito tributário remanescente decorrem exclusivamente da apropriação indevida de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito da competência do CONFAZ.

Ressalte-se que a acusação fiscal é relativa à retenção e ao recolhimento a menor de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em razão de **dedução indevida**, quando da apuração do ICMS/ST devido, **de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal** concedido no estado da Bahia, **sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ**, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesses termos, a parcela do imposto a ser glosada, isto é, o crédito de ICMS que não pode ser admitido na apuração do ICMS/ST deve ser proporcional ao benefício efetivamente concedido de forma irregular.

Não há controvérsia acerca dos valores relativos ao benefício fiscal concedido no estado da Bahia (correspondente a 90% dos saldos devedores mensais apurados em cada período, aproximadamente), uma vez que, ao exame dos documentos fiscais colacionados nos autos, percebe-se, à toda evidência, que a própria Autuada informa os valores relativos ao incentivo referido, os quais se encontram identificados e relacionados na “Coluna D” da Planilha “Tabela – Critério de Glosa de Crédito” de fls. 448/450.

Conclui-se, portanto, que a parcela não dedutível, ou seja, o crédito **não** admitido na apuração do ICMS/ST que deverá ser objeto de estorno corresponde ao percentual do valor do benefício (Coluna D) em relação aos totais mensais de débitos do imposto declarados pela Contribuinte.

Nesse passo, corretas as formulações articuladas no parecer da Assessoria do CC/MG para fins de apuração dos valores relativos ao “crédito não admitido”, assim como, da “Alíquota Efetiva Crédito Admitido” cujos resultados balizarão as conclusões finais do exame de mérito da *vexata quaestio*, como se segue:

$$\text{“Crédito não admitido”} = \frac{\text{“Deduções Desenvolve (Coluna D)”}}{\text{“Débito Total do Imposto no Período (Coluna A)”}}$$

Via de consequência, a “Alíquota Efetiva de Crédito Admitido”, que representa o percentual do crédito admitido aplicado sobre a alíquota prevista na operação (12% - doze por cento), pode ser deduzida a partir da seguinte forma:

$$\text{“Alíquota Efetiva Crédito Admitido”} = (1 - \text{“Crédito não admitido”}) \times 12$$

A título de amostragem, veja-se o comportamento dos resultados - “Alíquota Efetiva Crédito Admitido” obtidos em relação ao período de fevereiro a abril de 2011:

Período	Débito (A)	Crédito (B)	Saldo Devedor (C)	Benefício (D)	Crédito não admitido (G' = D / A)	Alíquota Efetiva Crédito Admitido (H' = (1 - G) * 12)
Fev/11	2.654.351,03	857.371,89	1.796.979,14	1.533.896,57	0,58	5,07
Mar/11	2.754.848,18	903.031,45	1.851.816,73	1.554.958,02	0,56	5,23
Abr/11	2.361.188,65	913.629,82	1.447.558,83	1.220.332,68	0,52	5,80

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observados os resultados acima demonstrados, percebe-se a necessidade de um ajuste nos cálculos efetuados pelo Fisco, como ficou demonstrado no parecer da Assessoria do CC/MG. De fato, no cálculo original, não se considerou o débito total do imposto lançado na escrita da Contribuinte resultante dos valores dos recolhimentos mensalmente considerados, conforme guias de recolhimento juntadas aos autos, assim como, os valores relativos aos créditos de ICMS escriturados em livro fiscal.

Nesse ponto, a expressão indicada pela Impugnante às fls. 866 dos autos ($G = ((B - \text{Créditos de ICMS}) + (E - \text{Valor Apurado para pagamento})) / (A) * 100$), apresenta o mesmo resultado acima demonstrado. Veja-se:

Período	Débito (A)	Crédito (B)	Saldo Devedor (C)	Benefício (D)	ICMS a recolher (E)	% pago sobre total de débito ($G = (B + E) / (A) * 100$)	Alíquota Efetiva Crédito Admitido ($H = G * 12 / 100$)
Fev/11	2.654.351,03	857.371,89	1.796.979,14	1.533.896,57	263.082,57	42,21	5,07
Mar/11	2.754.848,18	903.031,45	1.851.816,73	1.554.958,02	296.858,71	43,56	5,23
Abr/11	2.361.188,65	913.629,82	1.447.558,83	1.220.332,68	227.226,15	48,32	5,80

Assim, o imposto efetivamente cobrado da Contribuinte é aquele apurado nos livros fiscais, que corresponde ao resultado da compensação dos débitos e créditos lançados na escrita fiscal e posterior dedução do benefício oriundo do Programa Desenvolve, independentemente de ser pago ou não.

Portanto, não são os valores isoladamente considerados indicados nas “Guias de Recolhimento do ICMS Operação Própria” que deveriam ser compreendidos na apuração do montante do imposto efetivamente cobrado da Contribuinte pelo estado da Bahia.

Em verdade, para que se apure com o rigor metodológico necessário os efeitos da concessão do incentivo fiscal referido sobre a carga tributária originária do sujeito passivo, há que se considerar o percentual do valor do benefício fiscal-financeiro concedido irregularmente pelo estado da Bahia em relação ao total mensal de débito do imposto declarado pela Contribuinte.

Isso posto, necessária a reformulação da apuração da diferença de ICMS/ST devido, conseqüentemente das multas exigidas, adotando-se, para o cálculo da “Alíquota Efetiva de Crédito Admitido”, o método demonstrado acima, conforme indicado pela Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 925/949.

Enfatize-se, por oportuno, que a alteração recomendada acima não acarreta a nulidade do lançamento, uma vez que não se trata de alteração do critério adotado pelo Fisco, mas, ao contrário, de um ajuste necessário na apuração do “crédito não admitido” para que se alcance de maneira efetiva o resultado que melhor represente os efeitos provocados pelo incentivo concedido no estado da Bahia sobre a carga tributária incidente sobre as operações de remessa dos produtos referidos aos contribuintes sediados no estado de Minas Gerais.

Noutro giro, a Impugnante aduz que “*em relação ao fundamento principal do Auto de Infração, no caso, a glosa do ICMS apurado na operação própria, não deve subsistir o lançamento fiscal, na medida em que o princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, II, § 2º, inciso I e II da Constituição Federal garante a compensação do montante de ICMS cobrado na operação anterior, ressalvados apenas os casos de isenção e não incidência, o que evidentemente não é a hipótese dos autos*”.

Acrescenta que a expressão “montante cobrado” não guardaria relação com “imposto pago”, pois decorre do imposto cabível em tese.

Ao contrário do que argumenta a Impugnante, não se trata a hipótese de exercício ilegítimo da autotutela por parte do Fisco mineiro.

Na hipótese dos autos, verifica-se que todo procedimento fiscal encontra supedâneo nas normas estabelecidas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75, assim como, no RICMS/02.

Nesse mister, o fundamento de validade da matéria colocada em questão encontra-se delimitado nos termos do disposto na alínea “g”, inciso XII do § 2º do art. 155 da CR/88, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

(Destacou-se).

Com efeito, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a disciplina a ser observada pelos Estados e pelo Distrito federal em sede de celebração de convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Nesse diapasão, os arts. 1º e 10 estabelecem:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da 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 - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. (Grifou-se)

(...)

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias.

(...)

(Destacou-se).

No mesmo diapasão, o mesmo diploma legal adverte:

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.**

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal. (Grifou-se)

(Destacou-se).

Tais mandamentos foram incorporados à legislação tributária do estado de Minas Gerais, conforme disposto no § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e no § 1º do art. 62 do RICMS/02, *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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

(Grifou-se).

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 art. 155 da Constituição da República, observado o disposto nos §§ 4º a 6º.

(Grifou-se).

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2011

§ 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.

Ressalte-se que a não cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado com o imposto devido nas subsequentes operações com a mesma mercadoria, nos termos do já transcrito inciso I do § 2º do art. 155 da Carta Magna.

Desse modo, se preserva a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de incidências do imposto.

Todavia, o direito ao crédito do imposto não deve ser compreendido como um direito amplo e irrestrito, uma vez que a CR/88 estabelece que o regime da compensação de créditos tributários relativos ao ICMS deve observar a disciplina

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definida nos termos de lei complementar, conforme termos do disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”. Examine-se:

Art. 155.

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Nesse sentido, a dicção da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

(...)

Analisando o efeito dos benefícios irregulares, observa-se que o estado de origem, ao promover uma deliberada diminuição do débito tributário oriundo das operações realizadas por seu contribuinte, mediante outorga de qualquer benefício/incentivo fiscal, renuncia a uma parcela do imposto. Assim, a Contribuinte apura um valor menor do imposto a ser recolhido a seu estado.

Dessa forma, não há que se falar em imposto cobrado em relação à parcela renunciada, correspondente ao crédito outorgado.

Portanto, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, correspondente ao imposto renunciado, faz operar perfeitamente o princípio da não cumulatividade, pois, ao permitir que o destinatário da mercadoria compense somente o valor do imposto cobrado nas operações anteriores, preserva a resultante não cumulativa do ICMS na cadeia produtiva.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que, por mera eventualidade, se fosse possível o afastamento da glosa do crédito ilegítimo no caso em tela como pretende a Defesa, a decisão resultaria em legitimação indevida de um ato normativo eivado de nulidade nos termos do disposto no inciso I do art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Seria a consagração de um “esquema” de geração de créditos fraudulentos utilizados pela Autuada a consolidar um efetivo prejuízo ao estado de Minas Gerais e à livre concorrência em detrimento da harmonia interna do Sistema Tributário Nacional e desprestígio do princípio federativo.

Por outro lado, 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.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do estado de Minas Gerais contra ato do governador do estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

Segundo o 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 interestadual para concessão, por lei estadual, de benefício fiscal:

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, 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).

O Regulamento do ICMS mineiro, por sua vez, prescreve, expressamente, no inciso VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

Art. 71 - A 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.

(...)

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

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

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

(Grifou-se).

Nesse mesmo sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, § 5º):

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, a expressão “imposto devido” de que trata a legislação transcrita deve ser interpretada em consonância com a regra da não cumulatividade do ICMS, que determina que a compensação se dá com o montante **cobrado** nas operações anteriores, consoante a Constituição Federal e o próprio art. 19 da mesma Lei Complementar nº 87/96:

Art. 19. 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 pelo mesmo ou por outro Estado.

Tal entendimento é corroborado pela seguinte decisão do TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO PRODUTOS CUJOS REMETENTES ESTEJAM BENEFICIADOS POR INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO DE FORMA IRREGULAR. RESOLUÇÃO Nº 3.166 DO ESTADO DE MINAS GERAIS. CONSONÂNCIA COM O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1 - AS HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO PARCIAL DOS CRÉDITOS DE ICMS ADVINDOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO PRODUTOS BENEFICIADOS POR INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS DE FORMA IRREGULAR, NÃO CONFIGURAM EXCEÇÃO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, PORQUANTO SE COADUNAM COM ELE, NA MEDIDA EM QUE TAL PRINCÍPIO DETERMINA SEJAM APROVEITADOS OS CRÉDITOS DO IMPOSTO EM CONFORMIDADE E EQUIVALÊNCIA COM OS VALORES RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO ANTERIOR. 2 - REFERIDA RESOLUÇÃO, QUE LIMITA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITO DE ICMS NAS HIPÓTESES ESPECIFICADAS ACIMA, NÃO FERE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.775065-5/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. JARBAS LADEIRA.

(GRIFOU-SE).

Acrescenta-se que o ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) não é uma espécie do gênero ICMS. Não se trata de outro tributo estadual. Cuida-se apenas de uma técnica de arrecadação e fiscalização do ICMS concentrada na figura da Contribuinte substituto tributário, mas que segue a mesma sistemática de apuração do ICMS nos moldes do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal.

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

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

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

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

No tocante à argumentação da Impugnante de que as únicas limitações possíveis para o aproveitamento de crédito seriam as hipóteses de isenção e não incidência previstas no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, cumpre comentar que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.

Já no presente caso, assim como em outros que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se discute a imposição jurídica de vedação em virtude de evento posterior. Na verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria.

Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de se efetuar o cálculo do ICMS/ST, deduzindo parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Salienta-se que, conforme já exposto, há expressa previsão legal para essa vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto.

Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta ou não tributada, tem-se, por regular, o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não incidência do ICMS.

Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação de crédito em virtude de não incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, por falta de cobrança do imposto em operação anterior, tanto no escopo, como na forma de operação.

Acrescenta-se que a isenção e não incidência **não são** os únicos eventos que autorizam a vedação ou o estorno do crédito, podendo-se citar, como outros exemplos, o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição Federal somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não incidência ou isenção futura do imposto.

A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais.

Cumprir comentar que o estado da Bahia, ao conceder benefício aos seus contribuintes com incentivo fiscal-financeiro, sem deliberação entre os Estados-membros da Federação, na verdade, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato do benefício fiscal e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na Lei Complementar nº 24/75.

Entretanto, não é o Fisco que declara a nulidade de um ato baixado por outro estado, no caso, o estado da Bahia, pois, de fato, essa prerrogativa pertence ao Poder Judiciário.

Aqui, apenas se relata o ocorrido na ótica do Fisco, tornando ineficaz, para o cálculo do ICMS/ST a ser recolhido ao estado de Minas Gerais, a dedução de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Ademais, não é justo que o estado de Minas Gerais suporte o ônus de um crédito tributário não pago na origem, em função de um benefício concedido ao Contribuinte remetente que não foi autorizado pelo CONFAZ.

A utilização integral do ICMS operação própria do remetente (Autuada), no percentual de 12% (doze por cento), referente à alíquota interestadual, tem reflexo direto de recolhimento a menor do ICMS a título de substituição tributária para o estado de Minas Gerais.

Assim, a parcela dedutível para cálculo do ICMS/ST deve ficar limitada ao montante apurado e cobrado no estado de origem.

Essa obrigação de suportar créditos relativos ao imposto pago a outro estado – *aquele em cujo território tenha ocorrido a operação anterior* – decorre, obviamente, da índole nacional de que se reveste o ICMS, na medida em que nenhum estado é autossuficiente no sentido de produzir tudo aquilo que consome, e vice e versa. Assim, regra geral, o imposto incidente na operação anterior, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal, presume-se regularmente cobrado pelo estado de origem, ensejando crédito contra o estado de destino.

Nesse contexto, e em contrapartida, reitera-se que é vedado aos estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal de qualquer natureza que importe na redução do montante do imposto devido, máxime, quando se tratar de operação interestadual cujo destinatário seja Contribuinte do imposto, isto é, quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário, evitando assim a transferência para o estado de destino do ônus financeiro do benefício. Somente poderão fazê-lo, portanto,

com a aquiescência dos demais, nos termos de convênio previamente celebrado para tal finalidade.

Pela importância, cumpre frisar que a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, a teor do disposto no art. 1º, parágrafo único, incisos III e IV da Lei Complementar nº 24/75, sob pena de, em não o fazendo, dentre outras consequências, tornar-se ineficaz o crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria, conforme disposição expressa do citado art. 8º, inciso I da mesma lei complementar.

Isso posto, à toda evidência, não se observam, na hipótese dos autos, a ocorrência de vícios de legitimidade, invasão territorial legislativa pelo estado de Minas Gerais ou usurpação de competência decorrentes dos atos praticados pelo Fisco.

Contrario sensu, é indubitoso o exercício legítimo da competência constitucionalmente outorgada aos estados Federados, visando preservar o princípio da neutralidade e da não cumulatividade do ICMS, ao impedir que a Autuada, sendo onerada pelo ICMS em sua operação própria em valor menor que o devido, se utilizasse integralmente deste imposto inexistente para abater de etapas subsequentes, sob pena de ocorrer enriquecimento sem causa.

Acrescenta-se, por oportuno, que este Conselho de Contribuinte tem se pronunciado favoravelmente à glosa dos créditos de ICMS apropriados ao abrigo de benefícios fiscais concedidos indevidamente, em situação semelhante, como, por exemplo, os Acórdãos nºs 22.456/17/3ª, 21.323/17/2ª, 22.131/16/1ª e 4.618/16/CE.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação, nas operações efetuadas pela Autuada a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 4 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (pneumáticos), uma vez que a parcela dedutível para cálculo do ICMS/ST deve ficar limitada ao montante apurado e cobrado no estado de origem, observadas as adequações propostas anteriormente.

Em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, vale registrar as seguintes considerações.

Assim prescreve a 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 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;

A lei descreve a conduta infratora como apropriação de crédito em desacordo com a legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Tal procedimento equivale à apropriação por meio da escrituração regular dos livros fiscais, em operações submetidas a sistema de débito pelas saídas e crédito pelas entradas.

Portanto, verificando-se as disposições contidas na legislação, conclui-se que, no caso da substituição tributária, o que se impõe à Contribuinte é exatamente o aproveitamento do crédito da operação própria, que nada mais é do que uma forma de apuração do imposto.

Em face do exposto, a multa isolada constante nos autos se amolda perfeitamente à conduta da Autuada, estando, portanto, correta a sua exigência, devendo seu cálculo ser apenas reformado, em razão dos ajustes referentes à apuração da diferença de ICMS/ST devida nos autos.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa sobre o mesmo fato.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO -

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE).

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita a Contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II c/c § 2º do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pela Contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

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

Em aditamento à impugnação, a Defesa alega a “*impossibilidade de cobrança dos juros sobre a multa desde o vencimento do tributo*”.

Entende que “*a multa apenas seria devida após a lavratura do Auto de Infração*”.

Entretanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja somente com o lançamento de ofício, ela nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Grifou-se)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, ou seja, primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Verifica-se que, às fls. 09 dos autos, estão discriminados os valores totais do crédito tributário, por código de receita, com os correspondentes valores originais e de juros, sendo que o campo dos juros sobre a multa isolada está zerado, em conformidade com o inciso II do art. 2º da Resolução nº 2.880, acima transcrito.

Portanto, não carece de qualquer reparo as exigências relativas aos juros, sendo que o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que o trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a setembro de 2011. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 440/638 e 661/834 e, ainda, para reformular a apuração da diferença de ICMS/ST e respectivas multas, adotando, para o cálculo da “Alíquota Efetiva de Crédito Admitido”, o método indicado às fls. 935/936 dos autos, em que se considerou o percentual do valor do benefício fiscal-financeiro concedido irregularmente pelo estado da Bahia em relação ao total mensal de débito do imposto declarado pela Contribuinte, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Thiago Cerávolo Laguna e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2018.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Geraldo da Silva Datas
Relator