

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.975/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163598-51
Impugnação: 40.010126621-35
Impugnante: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A
IE: 702513460.00-75
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – NOTA FISCAL – DESTAQUE A MENOR DO ICMS – BONIFICAÇÃO. Constatado, mediante a conferência de livros e documentos fiscais, que a Autuada não incluiu na base de cálculo do ICMS o valor relativo à concessão de desconto integral incondicional de mercadorias dadas em bonificação, em operações interestaduais, contrariando o disposto no art. 50, I, “b”, do RICMS/02. Legítima a exigência de Multa Isolada, prevista no art. 54, VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, VI, “f”, do RICMS/02.

BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA. Constatado, mediante a conferência de livros e documentos fiscais, que a Autuada reduziu indevidamente a base de cálculo do ICMS prevista no item “1”, do Anexo IV, do RICMS/02, em virtude da inobservância da condição estabelecida no subitem “1.1”, pois não foi abatido do preço da mercadoria comercializada o valor do imposto dispensado na operação. Legítima a exigência de Multa Isolada, prevista no art. 54, VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, VI, “g”, do RICMS/02.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos isoladamente, ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, art. 62, parágrafo único do RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01. Legítima, em parte, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA. Constatado o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, IV da Lei nº 6.763/75 e nos art. 70, § 1º e 71, IV da Parte Geral do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Constatou-se, mediante a conferência de livros e documentos fiscais, que a Autuada, no período de 01/01/04 a 31/12/04, praticou as seguintes irregularidades:

1) deixou de incluir na base de cálculo do ICMS o valor relativo à concessão de desconto integral incondicional de mercadorias dadas em bonificação, em operações interestaduais.

Exige-se: Multa Isolada prevista no art. 54, VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, VI, “f”, do RICMS/02.

2) reduziu indevidamente a base de cálculo do ICMS prevista no item “1”, do Anexo IV, do RICMS/02, em virtude da inobservância da condição estabelecida no subitem “1.1”, pois não foi abatido do preço da mercadoria comercializada o valor do imposto dispensado na operação.

Exige-se: Multa Isolada prevista no art. 54, VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, VI, “g”, do RICMS/02.

3) apropriou-se de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos isoladamente, ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, art. 62, parágrafo único do RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Exige-se: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

4) aproveitou integralmente os créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Exige-se: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A exigência fiscal se restringe à exigência das Multas Isoladas previstas no art. 54, VI, da Lei 6763/75, c/c art. 215, VI, “f” e “g” do RICMS/02 e art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, considerando que, após a recomposição da conta gráfica, a Autuada não gerou saldos devedores no período fiscalizado, mas somente reduziu, em sua escrita fiscal, o saldo credor acumulado.

Os levantamentos relativos às irregularidades acima foram gravados em CD-R, anexo à fls. 30 dos autos.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 65/137, contra a qual o Fisco se manifesta e efetua a reformulação do crédito tributário às fls. 385/396. Houve nova manifestação da Autuada às fls. 471/538.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 597/617.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ademais, prescreve o art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, porque constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão tanto das irregularidades como da legislação aplicada.

Do Mérito

1. Arguição de Decadência – Exercício de 2004:

A Autuada argui a decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/04 a 31/12/04, com base na regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No lançamento de ofício, porém, a regra geral aplicável à decadência é a do art. 173, I do CTN, que prevê o prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Depreende-se dos autos que os fatos geradores ocorreram todos no exercício de 2004. Por conseguinte, a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I do CTN, iniciou-se em 01/01/05 e encerrou-se em 31/12/09. Considerando que o Auto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Infração foi lavrado em 29/12/09 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 29/12/09 (fl. 04), verifica-se que a decadência não ocorreu.

São várias as decisões deste Conselho de Contribuintes nesse sentido. Como exemplo pode ser citado o Acórdão n°. 2.498/01/CE, abaixo parcialmente reproduzido:

“O Professor Sacha Calmon, articulando sobre a ‘DECADÊNCIA DO CRÉDITO. PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA’, aponta que:

‘A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.’

Falando sobre ‘Lançamento por Homologação’, o il. tributarista faz questão de dizer que os tipos de lançamentos configurados no CTN ‘estão destituídos de fundamentação científica’, pois ‘em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato de lançamento’, uma vez que, por definição, o lançamento é ofício privativo da Administração. Assim, ‘todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.’

Neste caso, **relativamente ao exercício de 1991, a contagem do prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01.01.1992, findando-se em 31.12.1996.**

(...)

Desta forma, **a pretendida decadência para o exercício de 1991 não se afigura nos autos**, devendo as exigências fiscais serem mantidas integralmente.”
(G.N.)

O Superior Tribunal de Justiça posiciona-se de maneira idêntica, conforme demonstra a decisão relativa ao Resp 198631/SP, cujo relator foi o Ministro Franciulli Netto, onde consta:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA TEM ENTENDIMENTO FIRMADO QUE O PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO TEM INÍCIO COM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, MAS, SIM, DEPOIS DE CINCO ANOS CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE FOI EXTINTO O DIREITO

POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO.

2. NÃO CONFIGURADA A DECADÊNCIA NO CASO EM EXAME - COBRANÇA DE DIFERENÇA DE ICMS EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -, PORQUANTO O FATO GERADOR OCORREU EM JUNHO DE 1990, E A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA FOI REALIZADA EM 15 DE AGOSTO DE 1995, PORTANTO, ANTES DO PRAZO DECADENCIAL, QUE SÓ SE VERIFICARÁ EM 1º DE JANEIRO DE 2001 (6/90 - FATO GERADOR/ + 5 ANOS = 6/95 - EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ 1º/01/96 - PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ + 5 ANOS = PRAZO DE DECADÊNCIA DA DÍVIDA/ 15/08/95 - DATA EM QUE OCORREU A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA/ 1º/01/2001 - LIMITE DO PRAZO DECADENCIAL)..."

Como demonstrado acima, não havendo pagamento do imposto, não pode haver homologação tácita. No caso em questão, o ICMS não foi recolhido.

Portanto, o lançamento de ofício ora apreciado, que exige valores não pagos pelo Contribuinte na época apropriada, se submete, em termos de decadência, ao art. 173 do CTN, *in verbis*:

"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."

Conclui-se, portanto, que não ocorreu a decadência em relação ao crédito tributário relativo ao exercício de 2004.

2. Das operações de desconto integral incondicional de mercadorias dadas em bonificação em operações interestaduais:

O Fisco relacionou as operações acima na planilha 1, às fls. 30, na qual é exigido o imposto devido. Nela, observa-se na coluna "N" que o valor do desconto é exatamente igual ao valor dos produtos que teriam sido objeto de bonificação.

Os dados relativos àquelas operações estão registrados nos arquivos eletrônicos entregues ao Fisco pela Autuada. Por meio deles, é possível comprovar todos os produtos não tributados em operações interestaduais no exercício de 2004.

Da análise das notas fiscais, conclui-se que na base de cálculo do ICMS não foi incluído o valor de mercadorias dadas em bonificação, como se fosse desconto incondicional.

Cada nota fiscal relacionada na planilha 1 possui um ou mais itens com descontos correspondentes a 100% (cem por cento) do valor de determinados produtos. Nesse caso, as mercadorias que teriam sido objeto de bonificação não foram tributadas pelo ICMS.

A Nota Fiscal nº 744026, de 06/01/04, às fls. 397, exemplifica bem a irregularidade, conforme demonstrado a seguir.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na referida nota fiscal, observa-se que o valor total dos produtos é de R\$ 12.069,20. Porém, o primeiro item, no valor de R\$ 1.097,20, foi totalmente excluído da tributação, a título de desconto incondicional concedido, consoante informação nos “dados adicionais”, como ‘DESC. NEGOCIAÇÃO RCA’.

A tributação do ICMS incide sobre a base de cálculo de R\$ 12.069,20. Todavia, o ‘valor total dos produtos’ tributados, conforme se vê na nota fiscal, no campo “cálculo do imposto” foi de R\$ 10.972,00. Por consequência, o valor de R\$ 1.097,20, referente ao item 1, relativo à ‘mini antena para. Phil. DS0665 6’, que teria sido dado em bonificação, não integrou a base de cálculo e não foi tributado pelo imposto. Assim, comprova-se inequivocamente a infração da Autuada.

Da mesma forma, a Nota Fiscal nº 997622, de 03/02/04, às fls. 398, também demonstra a irregularidade.

Naquele documento, observa-se que o valor total dos produtos é de R\$ 20.237,34. Porém, o primeiro item, no valor de R\$ 860,00, foi totalmente excluído da tributação, a título de desconto incondicional concedido, consoante informação nos “dados adicionais”, como ‘DESC. NEGOCIAÇÃO RCA’.

A tributação do ICMS incide sobre a base de cálculo de R\$ 20.237,34. Todavia, o ‘valor total dos produtos’ tributados, conforme se vê na nota fiscal, no campo “cálculo do imposto” foi de R\$ 19.377,34, que equivale ao valor dos itens 2, 3, 4, 5, 6 e 7 da nota fiscal. Por consequência, o valor de R\$ 860,00, referente ao item 1, relativo à ‘liq. Walita liqfaz RII765 220’, que teria sido dado em bonificação, não integrou a base de cálculo e não foi tributado pelo imposto.

O item 1, produto tributado integralmente pela alíquota de 7% (sete por cento) por força da operação interestadual, efetivamente não foi oferecido à tributação. Dessa forma, comprova-se inequivocamente a infração da Autuada.

O Fisco demonstra, com provas, que a Autuada praticou simulação de desconto incondicional e deixou de recolher o ICMS de determinados produtos, porque o desconto incide, em regra, sobre o valor da operação. Não se confunde com abatimento total do preço de um ou mais produtos.

Assiste razão ao Fisco ao afirmar às fls. 602, que: “Assim, o procedimento acima descrito não caracteriza abatimento, diminuição no preço ou diminuição no valor dos produtos, mas sim bonificação, pois a mesma está revestida de desconto incondicional integral concedido”.

É improcedente a alegação da Autuada de que as notas fiscais em tela tratam apenas da hipótese de desconto por meio de redução direta do preço; e que, por se tratar de desconto incondicionado, este não deve ser acrescido à base de cálculo do imposto.

A mesma irregularidade já foi praticada pela Autuada no exercício de 2003 e apreciada por esta 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, consoante o Acórdão nº 19.222/09/1ª, transcrito, em parte, abaixo:

“Verifica-se que a Impugnante simula a concessão de desconto incondicional, quando na verdade entrega mercadorias bonificadas. Desconto, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regra, incide sobre o valor da operação, não se confundindo com um abatimento total (cem por cento) do preço de um ou mais produtos.

Assim sendo, o caso tratado nos autos se refere a bonificação de mercadorias, sujeita à tributação normal do ICMS, nos termos do art. 50, I, "b", do RICMS/02, face à ocorrência da circulação física e jurídica dos produtos bonificados.

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

(...)

b - a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto."

O "desconto incondicional" propriamente dito não integra a base de cálculo do ICMS porque à mercadoria vendida não se soma nenhuma outra. A que circula, saindo da vendedora, é só a vendida. De sorte que, à ausência da mercadoria, não se pode falar em ICMS, ao passo que, no caso dos autos, destaca-se nitidamente a que foi objeto de venda e a que foi objeto de bonificação.

Além de corroborar a conclusão acima, a Consulta nº. 030/2008, da SEF/SC, abaixo reproduzida, esclarece plenamente a matéria em análise e suas conclusões são integralmente ratificadas por esta Assessoria, conclusões estas que serão utilizadas para refutar os argumentos da Impugnante sobre o assunto.

CONSULTA: 030/2008:

EMENTA: ICMS. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. HÁ INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS, POIS OCORRE CIRCULAÇÃO, TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE E GRAVAME PARA O CONSUMIDOR.

1 - DA CONSULTA

Presta-se a consulente à fabricação e comercialização (importação e exportação, inclusive) de produtos sanitários e afins, acabamentos metálicos e produtos hidráulicos de forma geral.

No exercício de suas atividades, a empresa, não raramente, concede aos seus clientes "como prática comercial demandada em suas relações negociais, descontos incondicionais em mercadorias".

A consulta é formulada visando a obter "esclarecimento e confirmação quanto ao entendimento (...) de passar a não tributar pelo ICMS as remessas de mercadorias entregues em bonificações por revestirem-se na forma de descontos incondicionais".

À sua crítica, tanto o desconto quanto a bonificação são tipos de abatimento; esta, sob a forma de unidades físicas do produto; aquela, em abatimento de valor.

E, como os descontos incondicionais não constituem fato gerador do ICMS, conclui que igual tratamento deve ser dispensado às bonificações. Até porque, ambos representariam vantagens apenas para o destinatário, e não para o vendedor.

Questiona a licitude da prática fiscal descrita, escorando sua argumentação em decisões administrativas sobre a matéria proferidas pela Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador e pelo Conselho de Contribuintes do Distrito Federal.

FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Nas suas operações de venda, a empresa concede aos seus clientes abatimentos sob a forma de unidades físicas do produto, constituindo as chamadas bonificações em mercadorias.

O argumento central em que se baseia a tese da consulente é o de que as bonificações concedidas em mercadorias vinculadas às operações de vendas - e que representam parcela redutora do valor da transação - revestem-se na forma de desconto incondicional, por ela chamado de descontos incondicionais em mercadorias.

Primeiramente, façamos um acordo semântico quanto aos significados dos termos desconto e bonificação. Começemos pelo último.

Bonificação é a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior do que a estipulada. (Novo Dicionário Aurélio, 1ª Edição, Editora Nova Fronteira, pg. 218)

Da definição apresentada, podemos discernir dois tipos de bonificação: a bonificação por diminuição do preço (desconto porcentual, por exemplo) e a bonificação pela entrega a maior de mercadorias (dúzia de treze, por exemplo).

Se decorrente de fato incondicional, existe abordagem legal, por exclusão, quanto à bonificação por diminuição do preço (RICMS/SC, art. 22, II, "a"), no sentido de que não integra a base de cálculo do imposto, por uma razão muito simples: é que a bonificação por diminuição do preço nada mais é do que o "desconto" a que faz alusão o referido dispositivo.

Vejamos a linha de raciocínio seguida por De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico) para quem desconto é

Derivado do verbo descontar (dês + contar, ou seja, não contar ou não computar, do latim computare), bem indica o vocabulário, por sua formação, o sentido que tem: é a redução a que se submete a soma de certa importância ou quantia, pela diminuição ou não contagem de certa parcela. Representa, pois, o abatimento que é feito no total de qualquer soma em dinheiro, ou no valor de qualquer obrigação, para ser cumprida, assim, pelo líquido, verificado pela subtração do desconto da importância da qual ele se abate.

Já que desconto é a redução a que se submete certa importância ou valor de uma obrigação, deduz-se que bonificação não é desconto. Sim, porque bonificação não é a redução da quantia a ser paga, mas uma espécie de compensação ou prêmio dirigido ao cliente em face da estratégia comercial adotada pelo vendedor.

Na prática, o preço médio dos produtos adquiridos - que restará menor em função das unidades dadas em bonificação - é um efeito indireto, já que o preço das mercadorias efetivamente negociadas continua idêntico.

Ainda que negligenciássemos a inevitável conclusão quanto ao fato de a bonificação em mercadoria não constituir, a rigor, espécie de desconto, outros aspectos jurídico-tributários, per se, impediriam o entendimento proposto pela consultante.

O primeiro aspecto a ser analisado é se um produto dado em bonificação é mercadoria ou não. Roque Antonio Carrazza (ICMS, 10^a ed, pg. 41) define mercadoria da seguinte maneira:

É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

E continua,

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Um bem não é mercadoria por sua própria natureza. Sua natureza mercantil não decorre das propriedades que lhe são intrínsecas, mas de sua destinação específica. Sendo assim, uma máquina de fabricar

pregos, por exemplo, só será mercadoria para quem a produz ou a revende; para a fábrica de pregos - onde será "imobilizada" - perderá o status de mercadoria por faltar-lhe a destinação comercial.

Poder-se-ia tentar argumentar que os bens objeto das bonificações efetuadas não são mercadorias por não serem vendidas ao cliente. Mas não seria sensato fazê-lo por dois motivos.

Primeiro, porque as mercadorias dadas em bonificação não são simplesmente doadas pela consulente (como que para uma instituição de caridade). Elas são fruto, isto sim, de uma negociação cujo objetivo é o lucro, e na qual uma quantidade das mesmas mercadorias são negociadas, constituindo um prêmio pelo acordo comercial selado.

Caso não tivesse ocorrido a venda, igualmente não haveria qualquer bonificação, o que faz desta um componente daquela, e sem a qual não existiria (lógica que sobreviverá, inclusive, à emissão de dois documentos fiscais: um para as mercadorias vendidas; e, outro, para as dadas em bonificação).

Em segundo lugar, porque ocorre uma transferência de titularidade que leva a mercadoria da produção em direção ao consumo e com fins lucrativos, considerados não só o fato de que a consulente obtém lucro na operação a qual é atrelada a bonificação, mas, também, a destinação que lhe será atribuída pelo cliente: o comércio.

Em suma, as mercadorias dadas em bonificação pela consulente, como o próprio nome sugere, não perdem o status de mercadoria (não, até alcançarem o consumidor final), pois são recebidas pelo destinatário com o propósito último - e inequívoco - de serem comercializadas.

Outro aspecto a ser analisado é se a bonificação em mercadoria constitui operação de circulação, para que possa ser objeto da incidência do imposto.

O vínculo obrigacional equivalente ao conceito de tributo nasce da ocorrência do fato imponible, sendo este o evento acontecido efetivamente no tempo e no espaço e, por corresponder rigorosamente a uma hipótese legal previamente formulada, faz surgir a obrigação tributária.

O fato imponible é um fato juridicamente relevante a que a lei atribui a consequência de determinar o surgimento do vínculo obrigacional tributário. Esse fato relevante, no caso em análise, é a circulação de mercadorias.

Segundo a Constituição, o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II).

Pela ampla abrangência dada ao imposto pela Magna Carta, podemos concluir que tantas quantas forem as situações por intermédio das quais se promova a circulação de mercadorias, ressalvadas, obviamente, as exceções legais, teremos incidência de ICMS.

O caminho que se impõe à mercadoria, numa seqüência de transmissões sucessivas entre uma pessoa e outra, impulsionando-a em direção ao seu consumo, é que chamamos de circulação.

Isso equivale afirmar que qualquer negócio correspondente a uma etapa do circuito que ela percorre da produção até o consumo constituirá situação potencial de incidência do imposto. É o caso em análise.

Nesse sentido, é o magistério de Hugo de Brito Machado para quem “circulação quer dizer, aqui, movimentação econômica. A marcha que as coisas realizam desde a fonte de produção até o consumo” (Aspectos Fundamentais do ICMS, 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 27).

Não fossem suficientes as argumentações apresentadas, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal (RE 89.692, julgado em 6 de março de 1979, DJ 4/5/79, pg. 3522) já decidiu que:

INCIDE O ICM SOBRE AS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS NAS VENDAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, POIS, NA ESPÉCIE, OCORRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS COM TRANSFERÊNCIA DE SUA PROPRIEDADE E GRAVAME PARA O CONSUMIDOR.” (G.N.)

Disponível em:

http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/consultas/2008/Con_08_030.htm

Depreende-se do texto acima que “desconto” é a redução a que se submete certa importância ou valor de uma obrigação. Por outro lado, “bonificação” não é sinônimo de redução da quantia a ser paga, mas uma espécie de compensação ou prêmio dirigido ao cliente em face da estratégia comercial adotada pelo vendedor.

Conforme já salientado, a bonificação constitui fato gerador do imposto, conforme preceitua a Lei 6763/75, em seu art. 6º, VI, integrando o valor da operação nos termos do art. 13, IV, da mesma Lei, in verbis:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular."

.....

"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação."

O valor da operação, em casos da espécie, há de se representar pelo preço da mercadoria, inclusive em relação a que foi dada em bonificação, conforme abaixo exemplificado:

- Venda de 100 caixas do produto "X" por R\$ 5,00 cada, com bonificação de 5 caixas de produto idêntico. Calculando, são encontrados os seguintes valores:

- 100 caixas x R\$ 5,00 = R\$ 500,00

- 5 caixas = bonificação (valor R\$ 25,00)

- Total de caixas entregues = 105 caixas

- Valor total da venda = R\$ 500,00

- Base de cálculo do ICMS = R\$ 525,00

Se o produto concedido em bonificação for diferente daquele adquirido e, nesse caso, não existir o preço de referência para efeito de cálculo do imposto, devem ser utilizadas as regras constantes no art. 43, IV, do RICMS/02.

Portanto, embora não tenham sido gerados saldos devedores no período autuado, mas somente redução do saldo credor acumulado, corretamente agiu o Fisco em recompor a conta gráfica da empresa autuada, somando aos débitos declarados pela Impugnante os valores relativos à bonificação indevidamente não tributados."

2. Da Redução indevida da base de cálculo

A segunda irregularidade do AI, conforme a planilha 2, às fls. 30, refere-se à redução indevida da base de cálculo do ICMS.

A infração ocorreu porque a Autuada não abateu do preço de produtos veterinários que comercializou, em operações interestaduais, o valor equivalente ao imposto dispensado naquelas operações, desrespeitando a condição prevista no item 1.1, do Anexo IV, do RICMS/02, abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Item	Hipótese/Condições	Redução de:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)		
			18%	12%	7%
1	Saída, em operação interestadual, de inseticida, fungicida, formicida, herbicida, parasiticida, germicida, acaricida, nematocida, raticida, desfolhante, dessecante, espalhantes adesivos, estimulador ou inibidor de crescimento (regulador), vacina, soro ou medicamento, produzidos para uso na agricultura ou na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura.	60%	0,072	0,048	0,028
1.1	A redução da base de cálculo prevista neste item somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo "Informações Complementares" da respectiva nota fiscal.				

Pela norma acima, vê-se que a redução da base de cálculo em tela só é aplicável se “o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor imposto dispensado na operação”, ou seja, é estabelecida condição para que o benefício seja aplicado.

A pretensão do legislador, no caso, é dar alcance social ao benefício fiscal concedido, para que o consumidor final, que está na última etapa da tributação do ICMS, possa adquirir a mercadoria com preço mais baixo, considerando que ela foi parcialmente desonerada em etapa anterior. Tal disposição decorre da cláusula quinta, inciso II do Convênio ICMS nº 100/97, que dispõe:

“Cláusula quinta - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

...

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, **exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução.**” (G.N.)

Nos termos do art. 111, inciso II do CTN, a interpretação dos dispositivos legais acima deve ser literal, pois a redução da base de cálculo é uma das modalidades de isenção, mesmo que parcial.

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção.”

Em virtude da interpretação sistemática e teleológica das regras normativas em destaque, a Autuada somente teria direito à redução da base de cálculo se tivesse deduzido do preço das mercadorias comercializadas o valor correspondente ao imposto dispensado em cada operação. Todavia ela não cumpriu essa condição, conforme demonstram os exemplos a seguir.

NF Nº.	ANEXO	PRODUTOS			VALOR TOTAL NF	ALÍQUOTA	ICMS DISPENSADO	VALOR LÍQUIDO PRODUTOS	VALOR EXIGIDO NOTA FISCAL	ICMS NÃO DEDUZIDO
		COM REDUÇÃO	SEM REDUÇÃO	NÃO TRIBUTADO						
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6) = (1) x (5) - (1) x 0,4 x (5)	(7) = (4) - (6)	(8)	(9) = (8) - (7)
728654	5	30,97	199,36	2,94	233,27	7%	1,30	231,97	233,27	1,30

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

205026	5	48,16	465,72	0,00	513,88	12%	3,47	510,41	513,88	3,47
--------	---	-------	--------	------	--------	-----	------	--------	--------	------

As notas fiscais citadas na planilha 2 provam de maneira irrefutável a infração da Autuada. A título de exemplo serão demonstrados os erros nas seguintes notas fiscais.

Na Nota Fiscal nº 728654, de 02/01/04, às fls. 411, consta entre os produtos relacionados o item 09 “*mata bich. agripec 12X500ml*”; com valor total de R\$30,97, sujeito à redução da base de cálculo em operações interestaduais, cujo código da situação tributária é 020.

Na nota fiscal, no campo “*DADOS ADICIONAIS*”, na parte superior esquerda do documento, é possível constatar que a Autuada reduziu a sua base de cálculo para R\$ 12,38.

O cálculo para apurar o valor de R\$ 12,38 foi o seguinte: do total da base de cálculo de R\$ 30,97 foi aplicado o benefício da redução de 60% (sessenta por cento), que corresponde a R\$ 18,59 ($R\$ 30,97 - R\$ 18,59 = R\$ 12,38$)

A redução de R\$ 18,59 corresponde à base de cálculo da operação beneficiada, que multiplicada por 7% (sete por cento) resulta em dispensa de pagamento do ICMS no valor de R\$ 1,30, por força do anexo IV, subitem 1.1 do RICMS/02, que deve ser deduzido do preço da mercadoria, como consta na coluna ‘*ICMS dispensado*’ no quadro demonstrativo acima.

O “*VALOR TOTAL DA NOTA*” informado é de R\$ 233,27. Porém, desse valor deveria ser subtraído R\$ 1,30 correspondente ao ICMS dispensado por força do benefício fiscal. Portanto, após a aplicação do benefício fiscal, o valor total correto da nota deveria ser R\$ 231,97, como consta na coluna ‘*valor líquido dos produtos*’ no quadro demonstrativo acima.

A composição total dos valores da nota fiscal deveria ser a seguinte: base de cálculo do ICMS R\$ 214,68, correspondente à soma dos demais itens da nota fiscal ao valor do item 09 de R\$ 12,38 mais as despesas acessórias de R\$ 2,94 ($R\$ 199,36 + R\$ 12,38 + R\$ 2,94 = R\$ 214,68$).

Do valor inicial do produto “*mata bich. agripec 12X500ml*” de R\$ 30,97 deveria ser subtraído o ICMS dispensado de R\$ 1,30, que resultaria em R\$ 29,67 ($R\$ 30,97 - R\$ 1,30 = R\$ 29,67$).

Somados o valor do produto de R\$ 29,67 ao valor dos demais produtos de R\$ 199,36 mais as despesas acessórias de R\$ 2,94 o “*VALOR TOTAL DA NOTA*” seria de R\$ 231,97 ($R\$ 29,67 + R\$ 199,36 + R\$ 2,94 = R\$ 231,97$).

O Fisco demonstrou e comprovou a irregularidade em tela com documentos. Por consequência, são improcedentes os argumentos apresentados pela Autuada na Impugnação. Dessa maneira, é legítima a recomposição da base de cálculo integral, com a exigência da diferença do imposto destacado a menor, acrescido das respectivas multas previstas na Lei nº 6.763/75.

3. Aproveitamento irregular de créditos de ICMS – Resolução nº 3.166/01

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco constatou que a Autuada aproveitou créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais, em desacordo com a Resolução nº 3.166/01, conforme demonstrado na planilha 3, às fls. 30.

Assim, o Auto de Infração consiste no estorno do crédito indevidamente apropriado e na cobrança das multas cabíveis.

Após a impugnação, o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Autuada e reformulou o crédito tributário às fls. 385/396, nas quais são citados e caracterizados os produtos que foram objeto da reformulação.

Às fls. 607/614, o Fisco relaciona todos os produtos e respectivos itens da do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 que foram infringidos; e manifestou-se, expressamente, sobre a improcedência ou procedência total ou parcial do crédito de cada um dos produtos, em consonância com a reformulação do crédito tributário efetuada.

Em face da abordagem detalhada do Fisco, ao refutar ponto por ponto a impugnação relativa à infração em tela, comprova-se que a Autuada desrespeitou a legislação que rege a matéria, citada a seguir.

O estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75, RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

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

Art. 155

(...)

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º, do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

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

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

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco 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.

O princípio da não cumulatividade não foi alterado pela Resolução nº 3.166/01, pois ela não inova no mundo jurídico e possui caráter meramente operacional. Assim, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos da Constituição Federal, como se depreende das normas acima.

A lei complementar é o meio apropriado para regulamentar os ditames constitucionais, atribuição esta que lhe foi conferida pela própria Constituição.

O art. 155 § 2º, inciso XII, confere várias atribuições à lei complementar:

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.

Na apreciação dos aspectos da legalidade da Resolução nº 3.166/01 e da questão discutida, nesse caso, deve-se considerar o disposto na Lei Complementar nº 24/75, o que leva a concluir, conforme já foi dito acima, pela não existência de conflito entre a lei complementar e a resolução, e nem entre esta e o RICMS/02.

Quanto à suposta inconstitucionalidade da Resolução nº 3.166/01, o Supremo Tribunal Federal (STF), analisando norma de igual conteúdo jurídico, o comunicado CAT 36/04, editado pela Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, na decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes, entendeu que o referido comunicado é um ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato. Portanto, não pode ser submetido à análise abstrata de sua constitucionalidade, conforme jurisprudência do STF ao negar provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.350-6/SP.

O Ministro Gilmar Mendes deixou consignado:

Decido. A presente ação direta de inconstitucionalidade não merece ser conhecida. Com efeito, o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato

administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte (ADI nº 2.626/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 5.3.2004; ADI nº 2.714/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 27.2.2004; ADI nº 2.387/DF, [...]).

No preâmbulo do CAT-36/2004, está expresso que se trata se ato amparado diretamente em normas legais, especificamente, no art. 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989, e nos arts. 1º e 8º, I, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e apenas indiretamente nas normas constitucionais dos arts. 155, § 2º, I e XII, "g" e 170, IV, da Constituição Federal.

Ademais, o referido comunicado, como explica a Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, tem por escopo unicamente prestar esclarecimentos aos contribuintes paulistas, assim como traçar orientações para a atuação dos agentes fiscais de renda do Estado de São Paulo, estando, portanto, desvestido de normatividade suficiente para figurar como objeto de controle abstrato de constitucionalidade.

Ante o exposto, nego seguimento à presente ação direta de inconstitucionalidade (art. 21, § 1º, RISTF). Publique-se. Brasília, 3 de fevereiro de 2006. Ministro GILMAR MENDES Relator

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 abaixo transcrito:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AgR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; [...] (ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00).

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

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

(...)

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

No que tange à aplicação da multa isolada, destaca-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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;

Em virtude das provas dos autos, da análise e resposta detalhada do Fisco às alegações da Autuada, conclui-se que são legítimas as exigências fiscais relativas à presunção relativa veiculada por meio da Resolução nº 3.166/01, após reformulação do crédito tributário às fls. 385/396.

4. Do estorno proporcional do ICMS – produtos da cesta básica

O Fisco constatou o aproveitamento integral de créditos de ICMS referentes às aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas internas estão beneficiadas com a redução da base de cálculo, conforme item 19, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02. Por isso, exigiu o respectivo estorno proporcional dos créditos, de acordo com a planilha 4, às fls. 30.

A Autuada alega que a legislação mineira inova de maneira ilegítima a ordem jurídica, ao criar hipótese de estorno de crédito não autorizada pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, pois entende que há violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Não assiste razão à Autuada. Ao adquirir mercadorias com carga tributária superior a 7% (sete por cento), nas hipóteses em que a operação subsequente é beneficiada com a redução da base de cálculo prevista no item 19, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, o estorno parcial do crédito deve ser feito. Dessa forma, a parte utilizável não pode exceder a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria.

Correto o procedimento do Fisco ao estornar os créditos relativos à diferença entre o valor destacado nos documentos fiscais de entrada, escriturados no Livro Registro de Entradas e o valor admitido como crédito, em consonância com o dispositivo legal em tela. Após o estorno dos créditos relacionados houve diminuição do saldo credor existente na conta gráfica da Autuada.

A planilha 4, às fls. 30, traz as seguintes indicações: nº da nota fiscal, data de emissão, Unidade da Federação de origem, CNPJ do remetente, código e descrição do produto, valor da base de cálculo do ICMS e alíquota de entrada. O estorno do crédito foi detalhado na planilha 4.3.

Pelo que se conclui, portanto, o conteúdo da planilha apresenta a relação das notas fiscais objeto da ação fiscal em ordem cronológica, de acordo com os registros elaborados pela própria Autuada, de forma explicativa, além de informar qual a mercadoria componente da cesta básica é objeto da ação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante da demonstração inequívoca da irregularidade pelo Fisco, impõe-se a glosa dos créditos, alicerçada nos dispositivos legais a seguir transcritos:

Lei 6.763/75

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

RICMS/02 (Parte Geral)

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

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou prestação subseqüentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

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

(...)

IV - vierem a ser objeto de subseqüente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

RICMS/02 (Anexo IV)

19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7%(sete por cento), estando a operação subseqüente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7%(sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - leite pasteurizado tipo "A", tipo "B", tipo "C" e leite tipo "longa vida"; quando adquirido em operação interna e destinado à industrialização;

b - alho em estado natural;

c - farinha de trigo;

d - mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo.

e - relacionados nos itens 39 a 43 da Parte 6 deste Anexo. (GN)

Depreende-se da legislação acima e do exame das Planilhas de fls. 30, que as mercadorias adquiridas pela Autuada, objeto da autuação, não admitem a manutenção integral do imposto destacado nas respectivas notas fiscais, ou seja, não comportam a exceção contida no "subitem 19.4" Parte 1, Anexo IV, do RICMS/02.

O Supremo Tribunal Federal, ao se manifestar sobre a matéria, entendeu que a redução de base de cálculo equipara-se à isenção parcial. Por isso, não configura ofensa a não-cumulatividade a concessão do crédito por entradas tão só na proporção da redução de base de cálculo nas saídas. A decisão foi tomada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 17/03/05, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478-2:

17/03/2005 - TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 174.478-2 - SÃO PAULO

RELATOR ORIGINÁRIO : MIN. MARCO AURÉLIO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. CEZAR PELUSO

RECORRENTE: MONSANTO DO BRASIL S/A

ADVOGADOS: HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: PGE-SP - ELEONORA LUCCHESI MARTINS FERREIRA

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.

ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88.

CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF.

VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88.

Este Egrégio Conselho de Contribuintes mantém o mesmo entendimento, ao apreciar matéria idêntica, relacionada a irregularidades praticadas por outros contribu-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intes, conforme Acórdãos n.ºs 18.252/07/3ª, 13.572/00/2ª, 15.405/03/2ª, 14.184/00/3ª, 14.238/00/1ª, 17.106/05/3ª, 19525/10/3ª, 19.526/10/3ª e 19527/10/3ª, entre outros.

A questão está normatizada na legislação mineira, especificamente no § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

Art. 8º - As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º - Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo(GN)

Quanto à suposta inconstitucionalidade da legislação mineira que rege a matéria, por força das disposições contidas no art. 110, inciso I do RPTA/MG, não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões desta natureza.

Nas operações com os produtos listados na planilha 4, às fls. 30, adotou o benefício da redução da base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02. Tal fato é incontroverso nos autos. Portanto, nos termos da legislação mineira acima transcrita, infere-se que ela não tem direito à utilização integral dos créditos relativos às entradas tributadas, mas tão-somente aos valores proporcionais.

As razões da Autuada não podem prevalecer. A manutenção do crédito integral do ICMS nas aquisições, como ela fez, equivale ao seu enriquecimento sem causa, pois as saídas subsequentes estão amparadas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo. Logo, o crédito integral consiste em 'ganho extra' para a Autuada, que gozará de carga tributária menor nas saídas de seus produtos beneficiados.

Caso fosse admitido o entendimento dela, o Estado de Minas Gerais estaria consolidando a injustiça fiscal entre os contribuintes, porque aqueles que não gozam do mesmo benefício estariam em condições desiguais no mercado, pois não teriam o 'acréscimo no crédito pelas entradas' a que a Autuada diz ter direito.

5. Sobre a aplicação das penalidades

As penalidades aplicadas pelo Fisco estão corretas, de acordo com a legislação pertinente, considerando que houve indicação incorreta do ICMS devido na 1ª e 2ª irregularidades descrita no Auto de Infração, bem como indicação insuficiente e incorreta do valor do imposto dispensado nas operações, objeto da autuação, que deveria ter sido abatido do preço dos produtos comercializados, com informação expressa nos documentos fiscais, relativamente à 2ª irregularidade.

A falta de destaque do imposto devido, relativo às operações interestaduais de bonificação, a pretexto de desconto integral incondicional concedido, detalhada na planilha 1, às fls. 30; a redução indevida da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais, conforme a planilha 2 (fls. 30), por deixar de abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, segundo previsão expressa no RICMS/02, anexo IV, item 1.1, foram apenas pela Multa Isolada prevista

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215 do RICMS/02, inciso VI, alínea “f” e “g” respectivamente, ou seja, 42 UFEMG’S por documento fiscal emitido.

Como as infrações estão claramente caracterizadas, ao presente lançamento não se aplica o art. 112, do CTN, como afirmado pela Autuada.

As penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que estão expressamente prevista na Lei nº 6763/75.

A redução da penalidade requerida pela Autuada, com base no parágrafo 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, não pode ser atendida, pois conforme dispõe o § 5º, item 3 do mesmo artigo, não se aplica a redução quando a infração tenha resultado falta de pagamento de tributo, o que ocorre no presente lançamento.

Também foi corretamente aplicada a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, transcrita anteriormente.

Em relação às alegações de que as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, não cabe tal discussão na esfera administrativa, tendo em vista que os percentuais utilizados estão previstos na Lei nº 6.763/75; e, ainda, a regra prevista no já mencionado art. 110, I, RPTA/MG, que limita a competência deste Conselho.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 385/396. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que excluía as exigências fiscais anteriores à 28/12/04, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. O Conselheiro Marco Túlio da Silva apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2010.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Danilo Vilela Prado
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.975/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163598-51
Impugnação: 40.010126621-35
Impugnante: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A
IE: 702513460.00-75
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Como se verifica da decisão proferida, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 385/396, vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que excluía as exigências fiscais anteriores à 28/12/04, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Também o provejo nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 385/396, porém com fundamentos diversos quanto à decadência.

Atualmente este Conselho de Contribuintes tem decidido majoritariamente no sentido de que, não havendo pagamento, não há o que homologar, aplicando-se à hipótese a regra de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, fundamento este adotado pelo Relator e Revisor.

Tal entendimento se fundamenta em que o objeto da homologação é o pagamento do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado.

Ocorre que no caso do ICMS o pagamento do imposto é precedido por deveres instrumentais tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais, bem como a apuração do imposto, seguida da declaração do correspondente saldo. Somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento do imposto, caso o saldo seja devedor.

Tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente aquelas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento. Omitindo-se o Fisco, referida homologação se dá tacitamente, e torna-se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

Do mesmo prazo dispõe o Fisco para negar expressamente a homologação, caso verifique incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Assim, no caso do ICMS, pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência do direito, ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

Contudo, no caso do presente PTA restou patente que o Autuado, além de reincidente na prática apurada pelo Fisco (vide Acórdão 19.222/09/1ª), sempre soube qual o procedimento correto a adotar em cada uma das operações verificadas, mas optou por dar outra feição às operações e registros, como se outra fosse a verdade real, o que implicou recolhimento a menor de ICMS. Enganou-se a sociedade.

No tocante à bonificação, informou desconto integral incondicional, não provado; reduziu a base de cálculo do ICMS, alegando abatimento do imposto dispensado, o que não ocorreu; aproveitou créditos como se o imposto houvesse sido recolhido ao Estado de origem; e aproveitou crédito de ICMS referente a aquisições cuja saída foram beneficiadas com redução da base de cálculo.

A simulação é um defeito do ato jurídico e está regulada no parágrafo primeiro do artigo 167 do Código Civil. A simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Há intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada. A simulação é uma deformação do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina prevista em lei.

O Código Civil considera três espécies de simulação. A primeira é aquela em que a parte não é a pessoa que deve aproveitar os resultados, o conhecido “testa de ferro” ou “laranja”. A segunda é a simulação por ocultação da verdade na declaração. Neste caso, resulta de declaração, confissão, condição, ou cláusula que não corresponda à verdade real. A terceira é a simulação por falsidade da data.

É fato a convicção do Autuado, ora Impugnante, quanto às declarações ou condições não corresponderem à verdade real e implicar irregularidade, pois antes mesmo da Sessão de julgamento 6.388, de 13/08/10, requereu habilitação para parcelamento especial (Decreto 45.358/10) e atribuiu ao requerimento o caráter de confissão irrevogável e irretroatável do débito fiscal em epígrafe, renunciando até mesmo à Impugnação.

Afastada a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, correta, entretanto, sua subsunção ao caso concreto do PTA em epígrafe.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com estas considerações, dou provimento parcial ao lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 385/396, afastada no caso a decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2010.

Marco Túlio da Silva
Conselheiro

CC/MIG