

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.795/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159989-22
Impugnação: 40.010124661-15
Impugnante: Toyota do Brasil Ltda.
IE: 487195601.02-83
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VEÍCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 - Constatados o cálculo e respectivo recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, em decorrência da dedução integral dos valores destacados nas notas fiscais a título de ICMS relativo à operação própria do remetente, dedução esta indevida, no que se refere ao montante objeto de incentivo fiscal concedido irregularmente pelo Estado de origem, conforme item 13.7 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação (art. 56, II, c/c § 2º do mesmo art. da Lei nº 6.763/75) e da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da mesma lei. Lançamento parcialmente procedente, excluindo-se a multa isolada, por inaplicável à espécie. Decisão por maioria de votos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, relativamente ao período de fevereiro de 2005 a novembro de 2006, uma vez que, no cálculo do imposto a recolher, foram deduzidos integralmente os valores destacados nas notas fiscais de venda, a título de ICMS relativo à operação própria do remetente, no entanto parte destes valores não foi efetivamente recolhida ao Estado de origem (Rio Grande do Sul), em razão de crédito presumido concedido irregularmente pelo mesmo, tornando-se assim indevida a dedução, relativamente à parcela referente à vantagem econômica decorrente do mencionado benefício fiscal.

Exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação (art. 56, II, c/c § 2º do mesmo art. da Lei nº 6.763/75) e a Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 735 a 773.

Argui, em preliminar, sua ilegitimidade passiva, sob o entendimento de que, nos termos da própria legislação mineira, no caso, o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c/c o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, a responsabilidade pela obrigação tributária caberia exclusivamente aos estabelecimentos destinatários.

No mérito, reconhece que é beneficiária de créditos presumidos concedidos pelo art. 32, LXVIII do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, em decorrência do qual recolhe àquele Estado apenas 43% do valor do imposto incidente sobre as saídas de veículos novos, bem como de suas partes, peças e componentes.

Sustenta, no entanto, que a utilização do referido benefício interfere exclusivamente no cálculo do imposto relativo às operações próprias, não afetando em nada o montante do ICMS/ST devido a Minas Gerais, até porque, por força da legislação aplicável, no cálculo deste deve ser considerado, para efeito de dedução, o valor do imposto devido sobre aquelas operações (isto é, o imposto destacado integralmente nas notas fiscais – *no caso, à alíquota de 12% sobre o valor daquelas*), e não o efetivamente pago.

Assim, afirma que não há de se falar em crédito tributário a ser constituído pelo Estado de Minas Gerais, concluindo que, “Pretender apropriar-se do imposto que deixou de ser cobrado pelo Estado do Rio Grande do Sul em virtude da concessão do crédito presumido é invadir a competência tributária de outro ente federativo, o que claramente é vedado pelo sistema jurídico nacional”.

Alega que o disposto na Resolução nº 3.166/01 não se aplica à hipótese dos autos, porquanto não se trata de créditos registrados por contribuintes mineiros decorrentes de aquisições de mercadorias do Rio Grande do Sul; porém, mesmo se assim não entender o Conselho de Contribuintes, à luz do princípio da não cumulatividade a autuação fiscal não poderia prosperar.

Neste sentido, aduz que, por força do mencionado princípio constitucional, ainda que não esteja presente o sistema normal de débitos e créditos, permanece a obrigação do Estado de Minas Gerais de reconhecer, no cálculo do ICMS/ST, o direito à dedução integral daqueles valores, independentemente da fruição de qualquer benefício junto ao Estado de origem.

Apona ainda outras inconstitucionalidades e ilegalidades das exigências e da referida resolução, argumentando, dentre outras afirmações, que o art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988; que a manutenção do Auto de Infração, em face da exigência de tributo que seria devido a outro Estado, representaria não só claro enriquecimento ilícito do Estado de Minas Gerais, mas também hipótese de invasão de competência do Supremo Tribunal Federal, pois equivaleria à declaração de inconstitucionalidade da legislação gaúcha que concedeu os créditos presumidos, bem como implicaria em violação ao princípio da igualdade e ao disposto no art. 152 da Constituição Federal, já que embasado unicamente na Resolução nº 3.166/01, que pretende estabelecer tratamento tributário discriminatório às mercadorias em razão de sua origem.

Argui ainda a inaplicabilidade da multa isolada exigida, sob o argumento de que aqui não se está diante do sistema normal de apuração do imposto por débitos e créditos, motivo pelo qual a discussão não se refere à hipótese de apropriação indevida de créditos do ICMS, mas de mera dedução de imposto devido nas operações próprias

do remetente, inerente à apuração do imposto devido pelo regime de substituição tributária.

Finalmente, insurge-se contra o cálculo e cobrança dos juros acumulados desde as datas de vencimento do ICMS/ST sobre o valor da multa de revalidação, questionando a sua legalidade, sob a alegação de que, nos termos do art. 56, II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 161 do CTN, os mesmos somente poderiam incidir quando caracterizada a mora por meio de ação fiscal, situação esta consolidada após o 31º (trigésimo primeiro) dia da lavratura do Auto de Infração, sob pena de permitir-se, uma vez mais, o enriquecimento ilícito do Estado de Minas Gerais.

A Fiscalização, por sua vez, contesta pontualmente as razões de defesa em sua manifestação de fls. 796 a 830.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 930/939, opina, em preliminar, pela manutenção da Autuada no polo passivo da obrigação tributária, e no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Não obstante a arguição da ilegitimidade passiva tenha se dado em preliminar, verifica-se que a questão se confunde com o próprio mérito da acusação fiscal, razão pela qual a matéria será analisada em conjunto.

Inicialmente, cumpre frisar que a regra jurídicoconstitucional da não cumulatividade, tal como prevista no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido regularmente cobrados nas operações anteriores, ainda que por outro Estado.

Esta obrigação de suportar créditos relativos ao imposto pago a outro Estado – *aquela 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.

Neste contexto, e em contrapartida, 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.

Vale dizer, a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais – *ai incluídos os créditos presumidos, a teor do disposto no art. 1º, parágrafo único, III 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 art. 8º, I da mesma lei complementar.

Pois bem. Conquanto a hipótese dos autos não seja exatamente esta – *já que, rigorosamente, não se trata de apropriação de créditos pela Autuada, mas de mera dedução do imposto pago relativamente à operação própria, para o fim de cálculo do ICMS/ST referente às operações subsequentes com a mesma mercadoria* –, é bem de ver que à mesma se equipara, uma vez que o imposto a recolher a título de substituição tributária é o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota fixada para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a ST e o incidente na operação própria do remetente (no caso, a Autuada), corretamente destacado na correspondente nota fiscal.

Dizendo com outras palavras, o cálculo do imposto devido a título de ST pressupõe a dedução do valor do ICMS efetivamente cobrado pelo Estado de origem, relativamente à operação própria do remetente, mas tal dedução não se trata, rigorosamente, de apropriação de crédito do imposto, embora a este se equipare, assegurando-se assim a observância da regra da não cumulatividade no regime de substituição tributária.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se ao exame da matéria objeto da discussão nos presentes autos.

Como já relatado acima, trata-se da constatação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, relativamente ao período de fevereiro de 2005 a novembro de 2006, uma vez que, no cálculo do imposto a recolher, foi deduzida indevidamente, a título de ICMS relativo à operação própria da Autuada, parte dos valores destacados nas notas fiscais de venda, referente à vantagem econômica decorrente de créditos presumidos concedidos irregularmente pelo Estado do Rio Grande do Sul, onde é estabelecida a mesma.

Relativamente à suposta ilegitimidade passiva da Autuada, não merece prosperar a sua tese, como se verá adiante.

Oportuno lembrar que a substituição tributária progressiva (ou “para frente”) se trata de técnica de tributação em que, por medida de ordem prática (princípio da praticidade) e de conveniência do Fisco ou do próprio contribuinte substituto, atribui-se a este a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, não fosse tal técnica, nasceria ordinariamente para outrem.

Esta, pois, a essência do regime de substituição tributária progressiva, no qual a responsabilidade originária pela retenção e recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de circulação e consumo da mercadoria é atribuída ao alienante ou remetente, recaindo tal responsabilidade preferencialmente sobre quem inicie ou atue nas fases iniciais da mencionada cadeia econômica, geralmente o industrial ou importador da mercadoria.

Vale dizer, nas hipóteses sujeitas a este regime, a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal, pelo que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responde por obrigação própria, e não de terceiro – o(s) “*substituído(s)*”, que é (são) quem efetivamente realiza(m) o(s) respectivo(s) fato(s) gerador(es).

Trata-se, portanto, de hipótese de sujeição passiva direta, e não indireta, como equivocadamente entende parte da doutrina e da jurisprudência, equívocos estes decorrentes inclusive de eventuais disposições da própria legislação, muita vez confusa no trato da matéria.

Neste sentido, e rechaçando a terminologia “responsável por substituição”, comumente utilizada para se referir ao contribuinte substituto (e talvez por isso mesmo causadora de tanta confusão conceitual acerca do assunto), sustenta o Professor Sacha Calmon que seria mais adequado designá-lo “destinatário legal tributário”, considerando-o assim, tal como o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação. Confira-se a lição do em. jurista:

Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: a) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio e b) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do *vinculum juris* obrigacional. (“in” Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.966) / Carlos Valder do Nascimento (coord.). RJ, Forense, 3ª ed., 1998, p. 299). (destaques no original).

Neste compasso, não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e pagamento do ICMS/ST devido a Minas Gerais é da Autuada, na condição de contribuinte substituto, nos termos do art. 22, II da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 12 e 13 da Parte 1 e item 12 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 128 do CTN c/c os arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96, e ainda na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 132/92 (do qual são signatários os Estados de Minas Gerais e do Rio Grande do Sul), *verbis*:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, equivocou-se a Impugnante ao arguir sua ilegitimidade passiva, eis que fruto de uma interpretação meramente literal dos seguintes dispositivos da legislação mineira:

Lei 6.763/75:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV:

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Realmente, uma leitura menos atenta destes dispositivos pode levar à conclusão (tão apressada quanto equivocada) a que chegou a Autuada, no sentido de que bastaria o contribuinte substituto deixar de reter o imposto, isto é, não o destacar na nota fiscal, ou fazê-lo a menor (tal como no presente caso), e a sua responsabilidade estaria excluída, transferindo-se a sujeição passiva para o(s) substituído(s).

Tal interpretação, obviamente, não reflete o verdadeiro significado do texto normativo. Aliás, como bem argumenta a Assessoria do CC/MG, é inadmissível se inferir que pudesse a norma atribuir a responsabilidade ao contribuinte substituto e, ao mesmo tempo, dirigir a ele o seguinte comando: “Caso você não cumpra sua obrigação, dela estará dispensado!”

De fato, seria um verdadeiro *non sense* jurídico-normativo, e por isso mesmo inadmissível.

Trata-se, à toda evidência, de hipótese de atribuição de responsabilidade solidária ao substituído, nos termos do art. 124 do CTN, até porque, se assim não fosse, não teria a menor lógica a atribuição da responsabilidade ao contribuinte substituto, perdendo todo o sentido, conseqüentemente, o próprio regime de substituição tributária progressiva, pelo que não há como se sustentar a tese da Autuada.

Correta, portanto, a sua eleição como sujeito passivo direto e originário da obrigação ora exigida, registrando-se que, nos termos do Parágrafo único do mencionado art. 124, a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, de modo que, no caso concreto, poderia o Estado exigir-la tanto da Autuada como dos destinatários mineiros, e não necessariamente destes, como quer a mesma.

Quanto ao mérito propriamente dito, salvo em relação à inaplicabilidade da multa isolada à espécie dos autos, melhor sorte não assiste à Impugnante.

Como também já relatado, mesmo reconhecendo que, em decorrência dos créditos presumidos de que é beneficiária, recolhe aos cofres gaúchos apenas o equivalente 43% (quarenta e três por cento) do imposto devido sobre suas operações próprias, sustenta a Autuada que tal fato não afeta em nada o montante do ICMS/ST devido a Minas Gerais, sob o entendimento de que, por força da legislação aplicável, no cálculo deste deve ser considerado, para efeito de dedução, o valor do imposto devido sobre aquelas operações (isto é, o imposto destacado integralmente nas notas fiscais – *no caso, à alíquota de 12% sobre o valor daquelas*), e não o efetivamente pago.

Ora, com a devida vênia, aqui também se apega a Impugnante à literalidade do texto legal, deixando assim de extrair do mesmo o seu verdadeiro sentido normativo.

Com efeito, como já assentado anteriormente, a regra jurídicoconstitucional da não cumulatividade, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido aqueles regularmente cobrados nas operações anteriores, isto é, tenham sido exigidos segundo as normas legais de regência do imposto. Se não o foram, logicamente não são passíveis de compensação.

Logo, sendo incontroverso nos autos que os valores destacados nas notas fiscais a título de ICMS relativo às operações próprias da Autuada não foram integralmente recolhidos na origem, inadmissível a sua dedução integral no cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, como defende a Impugnante, até porque, neste caso, quem estaria arcando com o ônus financeiro decorrente dos créditos presumidos seria o Estado de Minas Gerais (assim como os demais estados destinatários daquelas operações), e não o do Rio Grande do Sul, que os concedeu irregularmente.

Sem razão a Impugnante, portanto, ao alegar que as exigências constantes do Auto de Infração sob exame não encontram amparo legal ou constitucional, já que estariam embasadas unicamente na Resolução nº 3.166/01 (cuja inaplicabilidade ou ineficácia ao caso concreto é também arguida), bem como no tocante à suposta invasão de competência de outro ente federativo pelo Estado de Minas Gerais.

Com efeito, tais alegações não se sustentam.

Isto porque, como também já observado anteriormente, na hipótese dos autos não há rigorosamente a apropriação de créditos, mas sim a dedução de valores relativos ao imposto devido pela operação própria para o fim de cálculo do ICMS/ST – *exatamente como forma de se assegurar a plena observância da regra da não cumulatividade no regime de substituição tributária*.

Ou seja, no presente caso, os valores exigidos correspondem ao excesso verificado entre aqueles destacados na nota fiscal e os efetivamente recolhidos na origem, de modo que foi glosado do cálculo do ICMS/ST apenas o mencionado excesso, admitindo-se a dedução dos valores nos percentuais previstos no item 13 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, a seguir transcrito:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
...			
13.7	Veículos, suas partes, peças e componentes, matérias-primas e materiais de embalagem	crédito presumido de 57% (art. 32, LXVIII do RICMS/RS e Dec n.º43.205/04	5,16% s/BC NF emitida a partir de 05/07/2004

Assim, não há de se falar em falta de amparo legal ou constitucional das exigências, e nem que as mesmas se sustentam unicamente na mencionada resolução, até porque a vedação da dedução integral do imposto não decorre desta, que apenas indica os valores admitidos como compensáveis, mas sobretudo da própria Constituição Federal.

Como já mencionado, a prévia celebração de convênio constitui pressuposto essencial à concessão válida de créditos presumidos (isenções ou quaisquer outros benefícios fiscais do ICMS), a teor do disposto no parágrafo único, III, do art. 1º da Lei Complementar nº. 24/75, *verbis*:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

(...)

III - à concessão de créditos presumidos;

O art. 8º da mesma lei complementar não deixa dúvida de que a inobservância dos seus dispositivos, isto é, a concessão de benefícios sem a celebração prévia de convênio, acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria. Confira-se:

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.

Observe-se que, nos termos do dispositivo retro transcrito, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato, e a ineficácia do crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à primeira, por se tratar da anulação de um ato normativo do Estado concedente, naturalmente que o Estado destinatário interessado somente poderá pleiteá-la em juízo, por não deter poderes de autoexecutoriedade para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Judiciário, porquanto detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória), cujo fundamento de validade, no caso, advém do próprio art. 8º da Lei Complementar 24/75, que, não obstante ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, continua a regular o exercício da competência exonerativa dos Estados em matéria de ICMS, até porque foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (§ 8º do art. 34 do ADCT).

Assim é que, com fundamento no art. 8º, I da Lei Complementar 24/75, o Estado de Minas Gerais tratou da ineficácia dos créditos de ICMS relativos a benefícios fiscais irregularmente concedidos, por meio da Lei nº 6.763/75, bem como do Regulamento do ICMS, nos seguintes termos:

Lei 6763/75:

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

§ 5º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

RICMS/02:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

(...)

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

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

Obs.: o § 1º do art. 62 do RICMS/02 possui redação idêntica ao do § 5º acima transcrito, contendo o seu § 2º o seguinte teor:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Como se vê, tanto a Lei nº 6.763/75 quanto o Regulamento do ICMS/02, em perfeita sintonia com o texto constitucional e da Lei Complementar nº 24/75, vedam o crédito do ICMS relativo à parcela correspondente ao benefício fiscal concedido sem autorização em convênio, ao considerarem como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem.

A Resolução nº. 3.166/01, portanto, tem como objetivo tão somente esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a fiscalização quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal em desacordo com a legislação de regência do imposto, ensejando assim o estorno do crédito eventualmente aproveitado, na proporção do benefício concedido.

Logo, a mencionada resolução não contraria a regra jurídicoconstitucional da não cumulatividade, tal como faz supor em suas alegações a Impugnante. Pelo contrário, está em consonância com a mesma, buscando seu fundamento de validade no Regulamento do ICMS, que por sua vez tem como fundamento os atos normativos superiores, a saber, a Lei nº 6.763/75, a Lei Complementar 24/75, e a própria Constituição Federal.

A elaboração da Resolução nº 3.166/01, pois, atende a determinação expressa do Regulamento do ICMS mineiro (art. 62, § 2º), porém, ressalta-se que seu verdadeiro fundamento de validade é a própria lei complementar acima mencionada, de onde deve ser extraída sua legitimidade como instrumento de controle administrativo adotado pelo Estado de Minas Gerais em defesa de seus interesses arrecadatários, evitando assim suportar, via créditos de ICMS ilegítimos (ainda que destacados em documentação fiscal), os efeitos econômicos decorrentes de benefícios inconstitucionalmente concedidos por outros Estados a contribuintes seus.

Ao caso dos autos, repita-se, não obstante não se tratar rigorosamente de hipótese de apropriação de créditos, aplica-se perfeitamente todo o raciocínio acima, dada a sua equiparação àquela, por força da própria regra da não cumulatividade.

Assim, se o imposto destacado nas notas fiscais é maior que o efetivamente cobrado e recolhido na origem, em razão dos benefícios concedidos unilateralmente pelo Estado do Rio Grande do Sul, obviamente que a sua dedução integral resultou em valores menores do que os devidos a Minas Gerais a título de ICMS/ST, pelo que são legítimas as exigências correspondentes aos valores deduzidos em excesso, observando-se que foram consideradas as deduções nos limites admitidos pela Resolução nº 3.166/01, sem o que, pelas razões acima expostas, estaria o Estado de Minas Gerais arcando indevidamente com o ônus financeiro dos benefícios irregularmente concedidos pelo Rio Grande do Sul.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Daí a legitimidade ativa do Estado de Minas Gerais para exigir da Autuada o ICMS/ST e acréscimos legais, inclusive multas, em decorrência da dedução indevida dos valores integralmente destacados nas notas fiscais, pelos motivos já mencionados.

Ao contrário do que afirma a Autuada, portanto, há base legal e constitucional para as exigências constantes do Auto de Infração sob exame, não havendo também de se falar em invasão de competência, e muito menos em suposto enriquecimento ilícito pelo Estado de Minas Gerais.

Já no que diz respeito à multa isolada exigida, tem-se que a mesma não se aplica à espécie dos autos, havendo, inclusive, vários precedentes do CC/MG neste sentido, a exemplo dos Acórdãos 18.395/09/2ª, 19.336/09/3ª, 3.490/09/CE e 18.767/10/2ª.

É que, conquanto o ICMS devido a título de substituição tributária seja calculado mediante dedução dos valores pagos na operação própria do remetente, e não obstante tal dedução decorra da regra da não cumulatividade, há de se observar que tal regime se traduz em uma técnica peculiar de tributação, na qual a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto relativamente a fatos geradores a serem realizados por terceiros, como já visto anteriormente.

Aqui, portanto, não há de se falar em apropriação de créditos do ICMS, assim entendida a escrituração das notas fiscais nos livros fiscais próprios, com o lançamento dos respectivos valores regularmente destacados no documento fiscal, em coluna específica, sendo tal procedimento, aliás, expressamente vedado pelos mencionados contribuintes substituídos.

Com efeito, como já consolidado nos precedentes citados, no caso da substituição tributária, o que se estabelece não é propriamente o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à operação própria, mas sim, uma forma especial de cálculo do imposto devido pelo substituto, no qual se considera aquele valor para o fim de dedução.

Logo, não obstante a prática da Autuada tenha resultado em pagamento a menor do ICMS/ST, a multa isolada exigida não se adéqua perfeitamente à conduta da mesma, eis que diz respeito exclusivamente às hipóteses de apropriação de créditos em desacordo com a sistemática normal de apuração do imposto, o que não é o caso dos autos, motivo pelo qual deve ser excluída das exigências.

Por fim, quanto às alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade das exigências, inclusive em relação ao termo inicial da incidência dos juros sobre o valor da multa de revalidação, cumpre lembrar que, em face das limitações impostas a este Conselho de Contribuintes pelo art. 182, I da Lei nº 6.763/75, não tem o mesmo competência para declarar a inconstitucionalidade ou negar a aplicação de atos normativos, pelo que fica prejudicada a análise da matéria, até porque as exigências têm supedâneo das normas estaduais pertinentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles que o julgava procedente. Pela Impugnante,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sustentou oralmente o Dr. Paulo Rogério Sehn e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2010.

**André Barros de Moura
Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva
Relator**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.795/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159989-22
Impugnação: 40.010124661-15
Impugnante: Toyota do Brasil Ltda
IE: 487195601.02-83
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

De início, cabe destacar, que a discordância em relação aos votos vencedores diz respeito à exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75:

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

(...).

Relembrando, a autuação versa sobre constatação de recolhimento a menor do ICMS/ST, em decorrência da dedução de valores destacados e não pagos integralmente na origem, pela operação própria do fornecedor, no caso, outro estabelecimento de mesma titularidade da Autuada, situado no Estado do Rio Grande do Sul, em razão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pela referida Unidade da Federação, acarretando assim as exigências do imposto e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada, estabelecida no Rio Grande do Sul, é contribuinte substituta, obrigada a efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com veículos automotores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

I - impostos sobre:

(...)

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá o 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;

(...).

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

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

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

(...).

Portanto, o que ocorreu no caso dos autos foi a apuração do imposto pelo substituto tributário, cumprindo fielmente a regra constitucional, ou seja, calculando-se o imposto devido com a compensação dos créditos decorrentes das operações anteriores (ou “*montante cobrado nas operações anteriores*”).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao excluir a multa isolada imposta à Impugnante, a decisão majoritária destaca que “*com efeito, como já consolidado nos precedentes citados, no caso da substituição tributária, o que se estabelece não é propriamente o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à operação própria, mas sim, uma forma especial de cálculo do imposto devido pelo substituto, no qual se considera aquele valor para o fim de dedução*”.

Ora, o caráter da antecipação não pode alterar, como já afirmado, a essência normativa do imposto.

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

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

Este entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte nº. 028/2008, ao orientar sobre o cálculo do ICMS/ST:

O valor do crédito a ser abatido no cálculo do ICMS/ST é o devido na operação própria do contribuinte remetente que, na presente hipótese, corresponde à aplicação da alíquota de 7%, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV em referência. (grifou-se).

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

Concluo, pois, pela procedência total do lançamento.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2010.

**Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro**