

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.661/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163677-72
Impugnação: 40.010126580-14
Impugnante: Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A
IE: 186786893.01-20
Proc. S. Passivo: Otávio Vieira Barbi/Outros
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO nº 3.166/01. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias, recebidas em transferências de estabelecimento de mesma titularidade localizado no Estado do Espírito Santo, beneficiadas com incentivo fiscal concedido na origem, de forma unilateral e sem aquiescência do CONFAZ, contrariando a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da citada Lei. Exclusão de parcela da multa isolada em razão de já ter sido cobrada no PTA/AI nº 01.000158646.91.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO - RESOLUÇÃO nº 3.166/01. Constatou-se que a Contribuinte recolheu a menor o ICMS/ST, relativamente a entradas de mercadorias recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no Estado do Espírito Santo, uma vez que, ao calcular o imposto devido, deduziu a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

O contencioso em lide versa sobre trabalho fiscal efetivado em relação ao período de janeiro a dezembro de 2004, que culminou na exigência de crédito tributário decorrente da constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, das seguintes irregularidades:

a) recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em função do aproveitamento ilegítimo de créditos destacados em notas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 18/22 (amostragem), relativas a operações interestaduais de transferências de mercadorias recebidas de outro estabelecimento da mesma empresa para comercialização, por ser o remetente beneficiário de incentivo fiscal concedido em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01;

b) recolhimento a menor de ICMS/ST, por ter a Contribuinte abatido indevidamente, quando da apuração do valor do ICMS/ST, a totalidade dos créditos do imposto destacados nas notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 23/27 (amostragem), relativas a operações interestaduais de transferências de estabelecimento de mesma titularidade localizado no Estado do Espírito Santo, o qual é beneficiado com incentivos fiscais concedidos sem aquiescência do CONFAZ, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01.

Em face das irregularidades constatadas, exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto recolhido a menor, com base no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, prevista no art. 55, inciso XXVI da referida Lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.389/1.421, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.488/1.496.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.499/1.508, opina pela procedência parcial do lançamento, para que seja excluída da base de cálculo da multa isolada a importância já considerada no Auto de Infração nº 01.00015864691, como se extrai do Demonstrativo de fls. 36 e planilhas de fls. 1.387 dos autos.

DECISÃO

Preliminarmente, pleiteia a defesa que seja considerado decaído o direito de lançar os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2004, por força das disposições contidas no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, citando e transcrevendo trechos de julgados sobre a matéria, originados do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do Código Tributário Nacional - CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2004 somente expirou em 31/12/09, conforme o inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23 de dezembro de 2009.

Quanto ao mérito propriamente dito, versa o presente contencioso sobre o recolhimento a menor de ICMS (Débito/Crédito) e ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2004, em decorrência de apropriação integral de créditos do imposto que, apesar de destacados em notas fiscais emitidas para acobertar transferências de mercadorias de estabelecimento da mesma titularidade localizado no Estado do Espírito Santo, não foram recolhidos na totalidade naquela unidade da Federação, já que o remetente é beneficiário de incentivo fiscal concedido em desacordo com a legislação vigente.

Em relação ao aproveitamento indevido de créditos do ICMS – Operações Débito/Crédito, a Fiscalização elaborou as planilhas denominadas “Demonstrativo consolidado de notas fiscais com créditos a estornar – mercadorias D/C”, contidas em meio eletrônico no “CD” de fls. 17 (arquivo “debcredes.xls”) e anexadas em meio físico às fls. 18/22 (amostragem), nas quais fez constar, em colunas distintas, as seguintes informações: CNPJ e Inscrição Estadual do remetente; mês de emissão; UF de origem; série e número das notas fiscais; CFOP; valor total; valor da base de cálculo; valor do ICMS indicado nas notas fiscais; alíquota considerada – 12% (doze por cento); valor do crédito de ICMS utilizado pela Contribuinte – 12% (doze por cento); valor do crédito de ICMS admitido – 1% (um por cento).

As cópias das notas fiscais que serviram de base para a confecção das aludidas planilhas estão acostadas às fls. 43/708 (amostragem) e encontram-se escrituradas no livro Registro de Entradas – ano 2004, anexado por cópias às fls. 710 a 1.320 – Anexo 6.

Depois de totalizadas por período mensal, as diferenças apuradas nas mencionadas planilhas foram levadas à Recomposição da Conta Gráfica (campo “Ajuste” - coluna “Crédito a Subtrair”) de fls. 32, onde restaram evidenciados os valores não recolhidos. Conforme observado pelo Fisco na parte inferior da referida Recomposição, o crédito a subtrair em janeiro/04 é o resultado da soma do aproveitamento indevido nesse mês (R\$ 39.124,62) com o montante a ser estornado em razão do A.I. n.º 01.000158646.91 (R\$ 80.114,65 – planilhas às fls. 1.387/1.388).

Os valores das exigências fiscais referentes à irregularidade em comento estão detalhados no Demonstrativo do Crédito Tributário – Anexo 3 (fls. 35/37).

No que se refere ao recolhimento a menor do ICMS/ST, a Fiscalização providenciou a emissão das planilhas designadas “Demonstrativo consolidado de notas fiscais com crédito a estornar” contidas em meio eletrônico também no “CD” de fls. 17 (arquivo “st2004es correto.xls”) e anexadas em meio físico às fls. 23/27 (amostragem),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas quais se apurou as diferenças a deduzir no cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária.

As cópias das notas fiscais (amostragem às fls. 43/708) que serviram de base para a confecção das referidas planilhas encontram-se escrituradas, também, no livro Registro de Entradas (coluna “Observações”) – ano 2004, anexado por cópias às fls. 710/1.320 – Anexo 6.

Nas planilhas que compõem o Anexo 4 (fls. 38/40) está demonstrado o crédito tributário exigido relativamente à Substituição Tributária. Vale atentar que a Contribuinte recolheu parte do ICMS/ST que entendeu correta, conforme Quadro de fls. 41 e Documentos de Arrecadação Estadual – DAE encartados (cópias) às fls. 1.463/1.474 dos autos.

Efetivamente, do exame das cópias das notas fiscais anexadas aos autos, por amostragem (fls. 42/708), e das informações contidas nas planilhas apresentadas em meio eletrônico (“CD” às fls. 1.385) pela Autuada juntamente com sua impugnação, verifica-se que as mercadorias cujo ICMS e ICMS/ST foram recolhidos a menor são aquelas submetidas ao regime de recolhimento Débito/Crédito (exemplo: Nota Fiscal n.º 107.208, listada às fls. 18) e produtos farmacêuticos sujeitos à Substituição Tributária (por exemplo, a Nota Fiscal n.º 107634, relacionada às fls. 23).

Oportuno frisar que a apuração do imposto pela Autuada deu-se de forma incorreta, tanto em relação às mercadorias com recolhimento por Débito/Crédito quanto aos medicamentos e produtos farmacêuticos submetidos à sistemática da Substituição Tributária, ou seja, para a formação da base de cálculo e aplicação da alíquota estabelecida para a operação interna abateu-se indevidamente o ICMS de 12% (doze por cento) destacado nas notas fiscais de transferência - ICMS/Operação própria, ao invés de 1% (um por cento), consoante determinado no item 1.22, do Anexo Único, da Resolução n.º 3.166/01, em face do crédito presumido de 11% (onze por cento) concedido aos estabelecimentos comerciais atacadistas, previsto no art. 107, inciso XXI do RICMS/ES.

Sendo assim, é fora de dúvida que não há nos autos qualquer controvérsia acerca da formação da base de cálculo do ICMS e ICMS/ST, bem como da alíquota interna aplicada no cálculo do valor a ser abatido sob a forma de crédito, quando da apuração do tributo a recolher.

Na verdade, a matéria em discussão, isto é, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em virtude de ser o remetente das mercadorias beneficiário de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio celebrado no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em desacordo com a legislação que rege o imposto, já foi objeto de julgamento neste Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, com decisões, na grande maioria, favoráveis ao Fisco, para impedir a apropriação de tais créditos.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição Federal

Art. 155 -

(...)

XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

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

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

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

Seu art. 2º, § 2º, é taxativo:

Art. 2º -

(...)

§ 2º - A Concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;

E conclusivo o art. 8º:

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.

De ver-se, assim, que as normas aplicam-se a todas as unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder qualquer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

benefício a seus contribuintes, mormente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante, como na espécie.

A legislação mineira, regulamentando o assunto, apresenta os seguintes dispositivos:

RICMS/02

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

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

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

No mesmo sentido, dispõe o art. 68, *caput*:

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

O que transparece claro, portanto, é que a parcela do crédito outorgado constitui-se imposto não cobrado e não pago, não gerando crédito ao adquirente da mercadoria.

Assim, ao destacar o imposto à alíquota de 12% (doze por cento), em operação interestadual de transferência, o remetente não o fazia sobre o valor corretamente cobrado, havendo, por conseguinte, um excedente. Daí, a prevalência do art. 70, inc. X do Regulamento mineiro:

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

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.

A se ver, tais disposições bastam-se juridicamente a fundamentar a glosa da parcela excedente do crédito por concessão de benefício à revelia do CONFAZ. Não obstante isso, a Fazenda Pública mineira houve por bem determinar o estorno do valor de imposto destacado e não cobrado na origem:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento:

(...)

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

Em seguida, fez publicar a Resolução n.º 3.166/01, que traz a seguinte ementa:

“VEDA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS NAS ENTRADAS, DECORRENTES DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, DE MERCADORIAS CUJOS REMETENTES ESTEJAM BENEFICIADOS COM INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO.”

No seu art. 2.º, dispõe:

Art. 2º - Fica vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relativos a operações beneficiadas com reduções de base de cálculo em sua origem sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Tem-se, então, uma gama de disposições, da CF/88, passando pela Lei Complementar n.º 24/75, pelo RICMS/02, até a Resolução n.º 3.166/01, a disciplinar a apropriação do crédito, vedando o correspondente a imposto não cobrado.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância ao princípio da não cumulatividade, ao revés, enriquecimento sem causa da Contribuinte destinatária, que estaria a se apropriar de imposto não pago, a título de crédito, em prejuízo do erário estadual.

A propósito, no documento intitulado “PROSPECTO DEFINITIVO DA OFERTA PÚBLICA DE DISTRIBUIÇÃO PRIMÁRIA E SECUNDÁRIA DE AÇÕES ORDINÁRIAS DE EMISSÃO DA PROFARMA” (fls. 28/30), a própria Autuada declara: “*Fruímos de incentivos fiscais estaduais e a glosa dos créditos relacionados a aquisições de mercadorias beneficiadas por tais incentivos ou a suspensão, cancelamento ou não renovação do incentivos, podem afetar adversamente nossos resultados.*”.

Importa mencionar que a Impugnante já foi autuada anteriormente por se apropriar indevidamente de créditos em desacordo com a legislação de regência do ICMS, relativamente a mercadorias provenientes do Distrito Federal (Auto de infração n.º 01.000158646.91), o qual, inclusive, impacta a presente autuação. Conforme explanação do Fisco (fls. 14), apesar de o citado A.I. ter sido parcelado, não houve alteração na conta gráfica, razão pela qual o crédito a subtrair em janeiro/2004 é o resultado da soma do valor aproveitado indevidamente neste mês (R\$ 39.124,62) e o montante estornado no A.I. n.º 01.000158646.91 (R\$ 80.114,65 – fls. 1.387/1.388), totalizando R\$ 119.239,27 (fls. 32).

Cumpra ainda anotar que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em decisão no Processo n.º 1.0079.06.290086-9/004(1) - Relator: Des. Alberto Vilas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Boas - data do julgamento 26/05/09 e publicação em 23/06/09 – deliberou sobre a questão, adotando os fundamentos consignados no Acórdão n.º 298643.01, conforme excerto abaixo transcrito:

"É DE SE VER QUE, NA VERDADE, A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO 3166, DE 11/07/2001, ALTERADA PELA RESOLUÇÃO 3209, DE 04/12/2001, NÃO TEM O CONDÃO DE INOVAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO, PELO CONTRÁRIO, APENAS PRESERVA AS NORMAS TRIBUTÁRIAS, SEJAM ELAS CONSTITUCIONAIS OU INFRACONSTITUCIONAIS.

NA REALIDADE, NÃO SERIA MESMO DE SE CONCEBER QUE A ECONOMIA MINEIRA SE VISSE AFETADA PELA UNILATERAL CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS POR OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, O QUE TORNARIA LETRA MORTA OS PRECEITOS TRIBUTÁRIOS CONTIDOS NO ART. 150, § 6º E ART. 155, § 2º, XII, 'G' DA CARTA MAGNA, VIOLANDO TAMBÉM AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEI COMPLEMENTAR 24/75, QUE EXIGEM A CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL PARA QUE SE PROCEDA A DETERMINADAS GRACIOSIDADES FISCAIS.

NESSE COMPASSO, OS ATOS NORMATIVOS SUPRAMENCIONADOS NADA MAIS FIZERAM DO QUE ORIENTAR OS AGENTES FAZENDÁRIOS PARA QUE SE ACAUTELASSEM DIANTE DA POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS ILEGÍTIMOS, EVITANDO, ASSIM, QUE HOUVESSE APROVEITAMENTO DE VALORES QUE NÃO FORAM EFETIVAMENTE RECOLHIDOS AO FISCO".

Noutra linha, informa a peça de defesa que o crédito presumido que lhe fora outorgado pela legislação capixaba implica em estorno dos créditos originários das aquisições das mercadorias, transcrevendo os dispositivos do RICMS/ES às fls. 1.411/1.412.

De acordo com tal regra, o montante efetivo de benefício fiscal alcançaria aproximadamente 4% (quatro por cento) e não os 11% (onze por cento) definidos pela Resolução nº 3166/01, juntando cópia do "Documento de Informações Econômico Fiscais (fls. 1.476).

Se a premissa fosse verdadeira, razão estaria com a Impugnante, muito embora a posição do Fisco de que o Estado de Minas Gerais não pode suportar qualquer parcela vinculada ao benefício irregular.

Analisando o documento juntado, o que se apura, no entanto, é muito diferente do que alega a defesa. É que, muito embora a Autuada efetivamente promova o estorno da parcela do crédito proporcionalmente à variação entre as saídas internas e interestaduais, logo a seguir promove, também, o estorno do débito do mesmo período, na mesma proporção, tornando-se, assim, inócuo o estorno dos créditos apropriados. Senão veja-se:

Débito pelas saídas:	R\$ 12.135.759,46
(+) Estorno de crédito:	R\$ 6.759.846,91

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

= Total do débito:	R\$ 18.895.606,37
Crédito pelas entradas:	R\$ 7.197.881,87
(+) Estorno de débito:	R\$ 11.685.590,03
Total do crédito:	R\$ 18.883.471,90
Saldo devedor:	R\$ 12.134,47

O valor do saldo devedor acima foi efetivamente o montante da obrigação principal recolhida em relação às saídas no período, sendo ele acrescido das parcelas inerentes ao diferencial de alíquota, do imposto devido por substituição tributária e da multa por entrega da DIEF fora do prazo.

Com efeito, considerando a apuração normal da empresa, sem benefício fiscal, haveria de se obter o seguinte resultado:

Débito total:	R\$ 12.135.759,46
Crédito total:	R\$ 7.197.881,87
= Saldo devedor:	R\$ 4.937.877,59

Considerando que o recolhimento no mês foi de apenas R\$ 12.134,47, fica evidenciado um benefício irregular de aproximadamente 99,75% (noventa e nove vírgula setenta e cinco por cento), bem maior que o estipulado de 91,66 (noventa e um vírgula sessenta e seis por cento), equivalente ao crédito presumido de 11% (onze por cento) em relação à alíquota interestadual de 12% (doze por cento).

Desta forma, estão corretas as exigências de ICMS e ICMS/ST, bem como a respectiva Multa Revalidação capitulada no art. 56, II da Lei nº 6763/75, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido.

Por outro lado, no tocante à parcela da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75, a questão merece uma melhor análise. Na hipótese, não há que se falar em aproveitamento de crédito do ICMS em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mas sim de dedução do imposto pago na operação, a título de operação própria do remetente, ao contrário da exegese do dispositivo, que se refere a um imposto lançado na escrita fiscal do destinatário.

A matéria já foi apreciada nesta Casa, sendo objeto de análise pela 2ª Câmara de Julgamento, cujo voto condutor, da lavra do Conselheiro André Barros de Moura, pede-se vênua para reproduzir, conforme adiante:

“ENTRETANTO, EMBORA SE FALE TEXTUALMENTE EM APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, O VALOR A MENOR DO IMPOSTO APURADO NOS PRESENTES AUTOS CONSISTE NA FORMA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSALTE-SE, QUE A PRÁTICA QUESTIONADA PELA FISCALIZAÇÃO RESULTOU NO ABATIMENTO INTEGRAL DO VALOR DO ICMS DESTACADO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA, OCASIONANDO DIMINUIÇÃO DO ICMS-ST DEVIDO AO ESTADO MINEIRO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A LEI Nº 6.763/75, NO CAPÍTULO DESTINADO À APURAÇÃO DO IMPOSTO, NÃO VERSA ESPECIFICAMENTE SOBRE O ICMS/ST, DEIXANDO A MATÉRIA PARA O REGULAMENTO.

ENTRETANTO, É IMPORTANTE VERIFICAR O QUE DETERMINA A LEI Nº 6.763/75 RELATIVAMENTE AO VALOR DO IMPOSTO. ASSIM, EXTRAÍ-SE O SEGUINTE, DO INTEIRO TEOR DOS ARTIGOS 28, 29 E 32, DA LEI Nº 6.763/75:

“SEÇÃO II

DO VALOR A RECOLHER

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.

ART. 29 - O VALOR DEVIDO A TÍTULO DE IMPOSTO RESULTARÁ DA DIFERENÇA A MAIOR ENTRE O IMPOSTO REFERENTE À MERCADORIA SAÍDA E AO SERVIÇO DE TRANSPORTE OU DE COMUNICAÇÃO PRESTADO E O IMPOSTO COBRADO RELATIVAMENTE À ENTRADA, REAL OU SIMBÓLICA, DE MERCADORIA, INCLUSIVE ENERGIA ELÉTRICA, OU BEM PARA USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, E O RECEBIMENTO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE OU DE COMUNICAÇÃO, NO RESPECTIVO ESTABELECIMENTO.

§ 1º - O REGULAMENTO PODERÁ ESTABELECEER QUE O MONTANTE DEVIDO RESULTE DA DIFERENÇA A MAIOR ENTRE O IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES TRIBUTADAS COM MERCADORIAS OU SERVIÇOS E O COBRADO RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ANTERIORES, E SEJA APURADO:

- A) POR PERÍODO;
- B) POR MERCADORIA OU SERVIÇO, DENTRO DE DETERMINADO PERÍODO;
- C) POR MERCADORIA OU SERVIÇO, A VISTA DE CADA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO.

§ 2º - O PODER EXECUTIVO, COMO MEDIDA DE SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO, PODERÁ FACULTAR AO CONTRIBUINTE ADOTAR ABATIMENTO DE PERCENTAGEM FIXA A TÍTULO DE MONTANTE DO IMPOSTO COBRADO NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ANTERIORES.

§ 8º - O REGULAMENTO PODERÁ PREVER OUTRAS FORMAS DE UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR, NA HIPÓTESE DO PARÁGRAFO ANTERIOR, BEM COMO PERMITIR A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ACUMULADO EM RAZÃO DE OUTRAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
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:
.....”

POR SUA VEZ, O REGULAMENTO DO ICMS DISPÕE NO ARTIGO 20, DO ANEXO XV:

“ART. 20 – O IMPOSTO A RECOLHER A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ:

I – EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, O VALOR DA DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO CALCULADO MEDIANTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ESTABELECIDADA PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PARA A SUBSTITUIÇÃO E O DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO CONTRIBUINTE REMETENTE;

VERIFICANDO TODAS AS DISPOSIÇÕES EXPRESSAS NO REGULAMENTO DO ICMS, CONCLUI-SE QUE, NO CASO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O QUE SE IMPÕEM AO CONTRIBUINTE NÃO É PROPRIAMENTE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, MAS SIM, UMA FORMA DE CÁLCULO, LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO O VALOR DESTA.

DESTAQUE-SE QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTITUI-SE EM UMA FORMA PRÓPRIA DE EXIGÊNCIA DO ICMS EM QUE O CONTRIBUINTE RECOLHE O IMPOSTO POR OPERAÇÕES QUE NÃO SERÃO POR ELE REALIZADAS.

TENDO EM VISTA ESTAS PREMISSAS, A MULTA ISOLADA EXIGIDA NOS AUTOS, NÃO SE ADEQUA PERFEITAMENTE À CONDUITA DA IMPUGNANTE, POIS DIZ RESPEITO EXCLUSIVAMENTE AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO RELATIVO À SISTEMÁTICA NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO.

NESTA LINHA, É IMPORTANTE VERIFICAR EXATAMENTE O QUE PRESCREVE O 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 SEGUINTE:

(...)

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;

.....”

COMO A IMPUTAÇÃO FISCAL NO LANÇAMENTO, EM ANÁLISE, DIZ RESPEITO À FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A CONDUITA DESCRITA NO RETRO MENCIONADO ARTIGO NÃO ESTÁ EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERFEITA SINTONIA COM A EXIGÊNCIA FISCAL, DEVENDO, POR CONSEQUENTE, SER EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA.”

Com toda certeza, apropriar créditos corresponde ao lançamento deles em livro da escrita fiscal, cujo montante será levado ao LRAICMS para confronto com os débitos do mesmo período ou diretamente nesse livro, a título de outros créditos.

Assim, em relação à parcela de aproveitamento irregular dos créditos, relativamente aos produtos sujeitos à tributação normal do imposto, verifica-se que a norma se ajusta ao caso dos autos, e deve a penalidade ser aplicada ainda que cobrada, também, a respectiva multa de revalidação, uma vez que tais sanções possuem natureza jurídica distinta.

No caso dos autos no entanto, deve ser excluída da base de cálculo sobre a qual incidiu o percentual de 50% (cinquenta por cento) a importância de R\$ 80.114,65 (oitenta mil, cento e quatorze reais e sessenta e cinco centavos), haja vista já ter sido considerada no Auto de Infração n.º A.I. n.º 01.000158646.91, conforme atestam as planilhas anexadas às fls. 32 e 1.387/1.388 dos autos.

De modo diverso, no que concerne ao montante de ICMS/ST cobrado na entrada da mercadoria em território mineiro, o disposto no inciso XXVI anteriormente transcrito não guarda a necessária vinculação entre o tipo descrito na norma e o fato concreto praticado pela Autuada, devendo, em relação a essa parcela do lançamento, ser excluída a penalidade isolada.

Por fim cabe informar que não se aplica ao caso dos autos a possibilidade de acionamento do permissivo legal (art. 53, §§ 3º e 7º da Lei nº 6763/75), uma vez que a penalidade remanescente, por descumprimento de obrigação acessória, está atrelada à exigência da obrigação principal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir: a) a multa isolada vinculada às operações sujeitas ao regime de substituição tributária; b) a parcela de multa isolada vinculada ao estorno de crédito de mercadorias sujeitas à tributação normal do imposto, já considerada em outro lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que excluía apenas a Multa Isolada já exigida em outro lançamento. Vencido, também em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que excluía, ainda, as exigências anteriores a 23/12/04. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Lacerda Troianelli e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além do signatário e dos conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor).

Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.

Roberto Nogueira Lima
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.661/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163677-72
Impugnação: 40.010126580-14
Impugnante: Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A
IE: 186786893.01-20
Proc. S. Passivo: Otávio Vieira Barbi/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2004, em função do aproveitamento ilegítimo de créditos destacados em notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 18/22 (amostragem) e do abatimento indevido da totalidade dos créditos do imposto destacados nas notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 23/27 (amostragem), todas relativas a operações interestaduais de transferências de mercadorias recebidas de outro estabelecimento da mesma empresa para comercialização, por ser o remetente beneficiário de incentivo fiscal concedido em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01.

O início da ação fiscal que culminou na autuação se deu em 01/12/09 e, o lapso temporal do AI (exercício de 2004) escapa àquele que poderia ser validamente cobrado, ou seja, até 31/12/08.

Conforme relatado pelo Fisco e, exposto acima, encontra-se caracterizada a infração, conforme decisão da Câmara, mas tem-se que o Auto de Infração foi recebido pela Autuada, em 23/12/09, ou seja, após o prazo previsto para o lançamento do crédito tributário referente a parte do exercício de 2004, conforme previsto no art. 150, § 4º da Lei 5.172/66, *in verbis*:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Assim, o crédito tributário referente ao período anterior 23/12/04, estaria prescrito pela homologação do lançamento ter ocorrido com o recebimento do Auto de Infração em 23/12/09.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.661/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163677-72
Impugnação: 40.010126580-14
Impugnante: Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A
IE: 186786893.01-20
Proc. S. Passivo: Otávio Vieira Barbi/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre:

1) recolhimento a menor do ICMS, em função do aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais, relativas a operações interestaduais de transferências de mercadorias recebidas de outro estabelecimento da mesma empresa para comercialização, por ser o remetente beneficiário de incentivo fiscal concedido em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01;

2) recolhimento a menor de ICMS/ST, por ter a Contribuinte abatido indevidamente, quando da apuração do valor do ICMS/ST, a totalidade dos créditos do imposto destacados nas notas fiscais, relativas a operações interestaduais de transferências de estabelecimento de mesma titularidade localizado no Estado do Espírito Santo, o qual é beneficiado com incentivos fiscais concedidos sem aquiescência do CONFAZ, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01.

Exigiu-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75.

A apuração do imposto pela Autuada deu-se de forma incorreta, tanto em relação às mercadorias com recolhimento por Débito/Crédito quanto aos medicamentos e produtos farmacêuticos submetidos à sistemática da Substituição Tributária, ou seja, para a formação da base de cálculo e aplicação da alíquota estabelecida para a operação interna abateu indevidamente o ICMS de 12% (doze por cento) destacado nas notas fiscais de transferência - ICMS/Operação própria, ao invés de 1% (um por cento), consoante determinado no item 1.22, do Anexo Único, da Resolução nº 3.166/01, em face do crédito presumido de 11% (onze por cento) concedido aos estabelecimentos comerciais atacadistas, previsto no art. 107, inc. XXI do RICMS/ES.

Sendo assim, é fora de dúvida que não há nos autos qualquer controvérsia acerca da formação da base de cálculo do ICMS e ICMS/ST, bem como da alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna aplicada no cálculo do valor a ser abatido sob a forma de crédito, quando da apuração do tributo a recolher.

O que transparece claro, conforme amplamente demonstrado no voto vencedor, é que a parcela do crédito outorgado constitui-se imposto não cobrado e não pago, não gerando crédito ao adquirente da mercadoria.

Assim, ao destacar o imposto à alíquota de 12% (doze por cento), em operação interestadual de transferência, o remetente não o fazia sobre o valor corretamente cobrado, havendo, por conseguinte, um excedente. Daí, a prevalência do art. 70, inc. X do Regulamento mineiro:

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

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.

A decisão consubstanciada no voto vencedor excluiu a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75, vinculada às operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, por não concordar, no presente caso, com a exclusão Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, vinculada às operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

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:

(...)

VI - 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; (grifamos)

A lei fala textualmente em apropriação de crédito em desacordo com a legislação e o valor a menor do imposto apurado no presente auto consiste na forma de apuração do imposto devido a título de substituição tributária.

Ressalte-se que a prática utilizada pela Autuada e questionada pelo Fisco resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria de seu fornecedor localizado no Estado do Espírito Santo, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido a este Estado. Ressalte-se, novamente, que o voto vencedor, de modo correto, demonstra que a parcela do imposto devido na operação própria não foi cobrada pelo Estado de origem, Estado do Espírito Santo, por ser o remetente das mercadorias, domiciliado naquele Estado, beneficiado com incentivos fiscais concedidos sem aquiescência do CONFAZ, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em análise, o Estado de Minas Gerais não possui acordo com o Estado do Espírito Santo para retenção de ICMS sobre operações relativas a medicamentos. A obrigatoriedade de reter o ICMS por substituição tributária, então, é do destinatário atacadista, ora autuado.

A Lei Complementar nº 87/96 assim dispõe sobre a matéria:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

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

(...)

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

(...)

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

A Lei nº 6.763/75, em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, disciplina o assunto em seu art. 22, excertos abaixo transcritos:

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 3º - Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1 - conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

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

(...)

§ 16 - Na hipótese do inciso II, **o valor a recolher a título de substituição tributária** será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o **devido pelas operações próprias**.
(grifamos)

(...)

§ 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.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20 - A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

A Lei nº 6.763/75, no capítulo destinado à apuração do imposto, não versa especificamente sobre o ICMS/ST, deixando a matéria para o regulamento, mas é importante verificar o que determina relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte, do inteiro teor dos artigos 28, 29 e 32, da Lei nº 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEÇÃO II

Do Valor a Recolher

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.

(...)

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 1º - O regulamento poderá estabelecer que o montante devido resulte da diferença a maior entre o imposto relativo às operações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado relativamente às operações e prestações anteriores, e seja apurado:

- a) por período;
- b) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;
- c) por mercadoria ou serviço, a vista de cada operação ou prestação.

§ 2º - O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS assim dispõe em seu Anexo XV:

ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PARTE 1

DOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

CAPÍTULO III

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

(...)

Seção II

Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subseqüentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual

Subseção I

Da Responsabilidade

(...)

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

Parágrafo único - A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

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.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

(...)

Subseção III

Do Cálculo do Imposto

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

TÍTULO II

DAS DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS AOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

CAPÍTULO IX

DAS OPERAÇÕES COM MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS

Art. 59 - Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

(...)

Art. 59-C - Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no item 15 da Parte 2 deste Anexo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária fica atribuída:

I - ao industrial fabricante, remetente da mercadoria, estabelecido no Estado signatário de convênio ou protocolo;

II - ao adquirente mineiro, nos termos no art. 14 desta Parte, nas demais hipóteses.

(...)

PARTE 2

DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME E DAS MARGENS DE VALOR AGREGADO

(...)

15. MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS
--

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 37/09)
--

Verificando-se as disposições expressas no RICMS/02, conclui-se que, no caso da substituição tributária, o que se impõe ao contribuinte é exatamente o

aproveitamento do crédito da operação própria, que nada mais é do que uma forma de apuração do imposto.

Destaque-se que a substituição tributária constitui-se em uma forma própria de apuração do ICMS em que o contribuinte recolhe o imposto por operações que não serão por ele realizadas.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos se adéqua perfeitamente à conduta da Impugnante, pois diz respeito a aproveitamento de crédito, exatamente igual à sistemática normal de apuração do imposto.

Como a imputação fiscal no lançamento, em análise, diz respeito à apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a conduta descrita no inc. XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 está em perfeita sintonia com a exigência fiscal, devendo, por conseguinte, ser mantida a multa isolada.

Desse modo, está correta a exigência da multa isolada em comento porque o ali tipificado é exatamente o que o Fisco constatou.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.

René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro