

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.909/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170573-94
Impugnação: 40.010130619-17
Impugnante: Torres & Cia Ltda
IE: 055107102.00-06
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - RJ

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REMETENTE. Correta a eleição da Autuada para o polo passivo da obrigação tributária, como contribuinte substituto tributário, por força do Protocolo nº 32/92 e Regime Especial nº 16.000116027.63, nos termos do art. 22, I e §3º da Lei nº 6.763/75 e art. 2º, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – RESOLUÇÃO Nº 3166/01. Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), contribuinte substituta tributária, por força do Protocolo 32/92 e Regime Especial, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de apropriação indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST complementar, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no inciso XXV do art. 55 da mesma lei. Entretanto, deve-se admitir como crédito, a ser apropriado no cálculo do ICMS/ST, o percentual apurado na forma demonstrada pela Fiscalização às fls. 1.187, com adequação do cálculo do percentual mensal de benefício fiscal real, para adotar os débitos interestaduais e não a diferença entre os créditos e débitos interestaduais, e, ainda, excluir a penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, contribuinte substituta tributária, por força do Protocolo 32/92 e do Regime Especial nº 16.000116027.63, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2010, referente a remessas a contribuintes mineiro das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias listadas nos itens 13, 18 e nos subitens 29.1 e 45.8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Tal irregularidade ocorreu em face de ter a Autuada apropriado indevidamente de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal a ela concedido pelo Estado do Espírito Santo ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Foi admitido como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o percentual de 3,41% (três inteiros e quarenta e um centésimos por cento) sobre a base de cálculo do imposto, conforme Relatório Fiscal (fls. 21).

Exige-se a diferença do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o §2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXV da mesma lei.

O processo encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); Termo de Intimação (fls. 05); Auto de Infração - AI (fls. 07/09); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 10/13); Anexo 1 – Relatório Fiscal/Contábil (fls. 14/22); CD-ROM contendo os Anexos 2 e 3 (fls. 23); Anexo 2 – Relatório de Apuração do ICMS-ST devido (fls. 26/58); Anexo 3 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado (fls. 59/97); Anexo 4 – Quadro Demonstrativo da Multa Isolada (fls. 98/103); Anexo 5 – Cópia de Regime Especial/PTA 16.00011627-63 (fls. 104/107); Anexo 6 – Cópia Intimação SUTRI (fls. 108); Anexo 7 – Cópia do livro de Apuração do ICMS (fls. 110/183); Anexo 8 – Quadro Demonstrativo de Avaliação do Crédito Presumido (fls. 184/185); Cópias das Notas Fiscais de saída (Amostragem) (fls. 186/228).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 233/243, aos seguintes argumentos, em síntese.

Alega ilegitimidade passiva escorada nos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, requerendo o cancelamento do Auto de Infração visto que não se considera responsável pelo pagamento das supostas diferenças do ICMS/ST que compõem o crédito tributário.

Cita decisão judicial para sustentar a tese, por ela defendida, de que não é permitido ao Estado de destino negar os créditos apropriados pelos contribuintes.

Sustenta que a autuação não trata da simples e genérica aplicação da Resolução nº 3.166/01, sendo, portanto, necessária a análise do crédito presumido outorgado pelo Estado do Espírito Santo e o conseqüente benefício auferido pela Impugnante.

Apresenta planilha contendo apuração do ICMS pelo regime normal em comparação com a apuração utilizando o benefício fiscal concedido.

Relaciona as notas fiscais de entrada, bem como os respectivos valores de créditos de ICMS que deixaram de ser apropriados em virtude de regime especial.

Discorda dos valores do benefício fiscal, apurados pelo Fisco mineiro, sustentando que o referido benefício auferido pela Autuada é a diferença entre o ICMS pago (com crédito presumido) e aquele que seria devido caso a Impugnante adotasse o sistema de débitos e créditos, cujo resultado apresenta valores muito inferiores aos apurados pelo Fisco.

Discorda, também, da exigência da multa isolada alegando que o art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75 refere-se a situações de transferência e utilização do crédito acumulado de ICMS previstas no Anexo VIII do RICMS/02.

Requer que seja reconhecida sua ilegitimidade passiva para figurar na peça fiscal. Alternativamente, requer a reformulação do crédito tributário considerando o efetivo benefício usufruído, bem como o cancelamento da multa isolada.

Na oportunidade a Impugnante junta aos autos os seguintes documentos: Documento 04 - Planilhas do Efetivo Benefício Fiscal e Valor do Crédito tributário devido (fls. 265/272); Documentos 05 e 06 - Apuração Créditos de entrada ICMS 2006/2007 notas fiscais (fls. 273/377); Documento 07 - Apuração Créditos de entrada ICMS 2008 Notas Fiscais (fls. 378/489); Documento 08 - Apuração Créditos de entrada ICMS 2009 Notas Fiscais, CIAP e imobilizado (fls. 490/643); Documento 09 - Apuração Créditos de entrada ICMS 2010 Notas Fiscais, CIAP e imobilizado (fls. 644/789); Documento 10 - Registro de Apuração ICMS 2006 (fls. 790/817); Documento 11 - Registro de Apuração ICMS 2007 (fls. 818/879); Documento 12 - Registro de Apuração ICMS 2008 (fls. 880/958); Documento 13 - Registro de Apuração ICMS 2009 (fls. 959/1.112).

Da reformulação do crédito tributário e do aditamento à impugnação

A Fiscalização promove a reformulação do crédito tributário conforme documentos de fls. 1.113/1.135.

Justifica que apenas com a impugnação ao lançamento é que a Autuada anexou cópia do Regime Especial (Processo nº 17761212), exarado pelo Departamento de Regimes Especiais, Benefícios e Incentivos Fiscais da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, quando foi possível constatar o percentual real do crédito presumido concedido pelo mencionado Estado, desde o ano de 2000, cujos percentuais aplicáveis nas operações de saída sujeitas a débito de imposto são: nas operações internas: 53% (cinquenta e três por cento) e nas operações interestaduais: 75% (setenta e cinco por cento).

Destaca que na peça original, o valor do crédito presumido foi estimado conforme o Anexo 8, adotando-se o critério mais benéfico para a Autuada, qual seja, a menor relação percentual encontrada, que correspondeu ao valor do débito total do ICMS (incluindo operações internas e interestaduais) apurado no mês de fevereiro/2010 (71,57%), portanto inferior ao percentual acordado com o Estado do Espírito Santo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclarece que utilizou tal percentual estimado (fls. 185) em razão de que a Autuada descumpriu integralmente a requisição de documentos oficializada por meio do AIAF nº 10.110000774.51 (fls. 02/03).

Assim, de posse do percentual correto, foi reformulado o crédito tributário admitindo-se a utilização do percentual de 3% (três por cento), como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às subseqüentes operações destinadas a contribuintes mineiros.

Na oportunidade, anexa aos autos os seguintes documentos:

- Auto de Infração constando a alteração do percentual de crédito do imposto permitido para cálculo do ICMS/ST após a reformulação (fls. 1.113/1.115);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM alterado em valores a maiores em virtude de impugnação (fls. 1.116/1.119);
- Anexo 1 – Relatório Fiscal/Contábil (fls. 1.120/1.128);
- CD-ROM contendo os Anexos 2 e 3 (fls. 1.129);
- Anexo 4 – Quadro Demonstrativo da Multa Isolada (fls. 1.130/1.135);
- Anexo 5 – Cópia PTA 16.00011627-63 (fls. 1.136/1.140);
- Anexo 6 – Cópia de Regime Especial Processo nº 17761212 (fls. 1.141/1.150).

Devidamente intimada (fls. 1.150/1.151) da reformulação do crédito tributário, a Impugnante manifesta-se às fls. 1.153/1.154, aos seguintes argumentos:

- discorda da reformulação do crédito tributário, visto que nos termos do regime especial concedido pelo Espírito Santo é vedado à Impugnante apropriar os créditos de entrada, razão pela qual o benefício efetivo é inferior ao apurado pela Fiscalização.

Reitera que seja reconhecida sua ilegitimidade passiva para figurar na peça fiscal. Alternativamente, requer a reformulação do crédito tributário considerando o efetivo benefício usufruído pela Impugnante, conforme planilhas apresentadas e o cancelamento da multa isolada.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.155/1.164 e fls. 1.165/1.167, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento, aos seguintes argumentos em síntese.

Entende que a tese de ilegitimidade passiva defendida pela Autuada não merece prosperar vez que se escora num entendimento canhestro dos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, como norma isolada, sem levar em consideração uma interpretação sistematizada das demais normas atinentes ao assunto, quais sejam o RICMS/02 e o Regime Especial 16.000116027.63.

Ressalta que a condição de substituto tributário da Autuada, no período compreendido entre 01/07/06 a 31/12/10, advém do Protocolo 32/92 e do Regime

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial PTA/RE 16.000116027.63, firmado com a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais.

Salienta que a substituição tributária progressiva trata de técnica de tributação em que, por medida de ordem prática e de conveniência do Fisco ou do próprio contribuinte substituto (no caso de Regime Especial), é atribuído a este a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, não fosse tal técnica, nasceria ordinariamente para outrem.

Diz que nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal, pelo que responde por obrigação própria, e não de terceiro, tratando-se de hipótese de sujeição passiva direta.

Destaca que não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST e eventuais diferenças devida para Minas Gerais é da Autuada, na condição de contribuinte substituto, nos termos do RE 16.000116027-63 e do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 2, § 1º, art. 12 *caput* e § 1º da Parte 1 e itens 13, 18 e os subitens 29.1 e 45.8 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.

Entende, ainda, equivocado o entendimento da Autuada de ilegitimidade passiva, vez que é fruto de uma interpretação meramente literal dos dispositivos mencionados.

Cita jurisprudência que entende respaldar autuação em exame.

Discorre sobre a reformulação do crédito tributário.

Diz que, já na primeira impugnação, a Defendente argumentou que ao optar pela adoção do crédito presumido ficou impedida de aproveitar quaisquer outros créditos, e por consequência, alegou que o benefício fiscal efetivo é aquele correspondente à diferença entre o imposto que seria recolhido na operação normal e aquele efetivamente recolhido com a utilização do crédito presumido.

Entende que o raciocínio engendrado pela Defesa, com o objetivo de diminuir o percentual de redução do crédito relativo às operações próprias, deixa de considerar importantes variáveis que causam uma inquestionável distorção nos valores apurados.

Assevera que tal raciocínio desconhece a diferença entre os créditos outorgados para as operações de saídas internas e interestaduais, dando tratamento único para situações que receberam tratamento diferenciado pelo Fisco capixaba.

Ressalta que o valor do benefício fiscal nas operações interestaduais é de 75% (setenta e cinco por cento) do valor das saídas interestaduais sem nenhuma outra condicionante que possa representar operações que não foram alcançadas pelo crédito presumido concedido de forma ampla, vez que não é condicionado a nenhum evento futuro do remetente, conforme exemplifica, utilizando-se da escrituração do mês de janeiro do ano de 2010 efetuada no Registro de Apuração do ICMS (cópia às fls. 1.039/1.040).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à alegação da Defesa acerca da restrição pela utilização de qualquer outro crédito, sustenta que é fato inquestionável a redução proporcionada na alíquota aplicável, o que caracteriza a irregular concessão do benefício fora do âmbito do CONFAZ.

Disserta sobre a vedação aos Estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal de qualquer natureza que importe na redução do montante do imposto devido, citando a legislação pertinente.

Com relação à Multa Isolada exigida, prevista no inciso XXV do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esclarece que:

- a hipótese dos autos não trata exatamente de apropriação direta de créditos, mas de mera dedução (utilização) do imposto pago relativamente à operação própria, para o fim de cálculo do ICMS/ST referente às operações subsequentes com a mesma mercadoria;

- que o cálculo do imposto devido a título de ST pressupõe a dedução (utilização) do valor do ICMS efetivamente cobrado pelo Estado de origem, relativamente à operação própria do remetente, mas tal dedução (utilização) 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.

Ao final, pede pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 1.172/1.173, que resulta na manifestação do Impugnante às fls. 1.178/1.179 e juntada do CD de fls. 1.180 dos autos.

A Impugnante disponibilizou tais arquivos, via internet, (endereço FTP de fls. 1.178).

Na oportunidade, a Impugnante informou que não adquire mercadorias em transferência oriunda de estabelecimentos da mesma empresa.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.181/1.188, mantendo as exigências fiscais.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1.190/1.206, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 1.113/1.128 e, ainda, para considerar como crédito no cálculo do imposto o percentual correspondente à diferença entre a alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida em tais operações, conforme demonstrado pela Fiscalização às fls. 1.186/1.187, bem como excluir a penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Do pedido de vista (Portaria nº 04 de 16/02/11)

Em sessão realizada no dia 22/11/12, deferiu-se o pedido de vista formulado pelos Conselheiros André Barros de Moura e Cindy Andrade Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 12/12/12, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação promovida pela Fiscalização às fls. 1.113/1.128 e, ainda, para deduzir o valor correspondente a 30% do imposto cobrado, de modo que a vantagem econômica, de que trata o § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, seja fixada no percentual de 6,3% (seis vírgula três por cento) do valor das operações próprias em todo o período autuado, adequando-se, conseqüentemente, também os valores das multas aplicadas e Alexandre Pimenta da Rocha (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 1.113/1.128 e, ainda, para considerar como crédito no cálculo do imposto o percentual correspondente à diferença entre a alíquota da operação interestadual (12%) e alíquota efetiva assumida em tais operações, devendo, a proporção do benefício fiscal real ser feita com base nos débitos interestaduais e não sobre a diferença entre os créditos e débitos interestaduais como realizado pela Fiscalização às fls 1.187, bem como excluir a penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, conforme o parecer da Assessoria do CC/MG.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo adequações de estilo e acréscimos pertinentes.

Do Mérito

Conforme já relatado, trata-se da constatação de que a Autuada efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2010, referente a remessas a contribuintes mineiros de produtos constantes nos itens 13, 18 e nos subitens 29.1 e 45.8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Tal irregularidade ocorreu em face de ter a Autuada apropriado indevidamente de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal a ela concedido pelo Estado do Espírito Santo ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Foi admitido como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, após a reformulação do crédito efetuada às fls. 1.113/1.135, o percentual de 3,00% (três por cento) sobre a base de cálculo do imposto, conforme Relatório Fiscal (fls. 1.128).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se que em face do Regime Especial (nº 16.000116027.63) e do Protocolo 32/92 a Autuada é contribuinte substituta tributária, estando obrigada à retenção e recolhimento do ICMS/ST nas remessas a contribuintes mineiros das mercadorias listadas nos itens 13, 18 e nos subitens 29.1 e 45.8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências, após a reformulação do crédito tributário, encontram-se demonstradas nos Anexos: 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 1.122/1.127), 2 e 3 (Relatório de Apuração do ICMS-ST devido e Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST apurado), contido no CD de fls. 1.129, e no Anexo 4 – “Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada” (fls. 1.130/1.135).

O estorno do crédito no caso em exame 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 acrescentados)

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

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

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Importante destacar que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma estadual de caráter meramente operacional não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos da Constituição Federal, acima transcritos.

A lei complementar constitui meio apropriado para regulamentação dos ditames constitucionais, atribuição esta que lhe foi conferida pela própria Constituição.

Nesse sentido, vale frisar que o art. 155 § 2º, inciso XII, confere várias atribuições à lei complementar, dentre elas a de 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 nos presentes autos, deve-se considerar o disposto na citada Lei Complementar nº 24/75, o que nos leva a concluir pela não existência de conflito entre a lei complementar e a resolução, e nem entre esta e o RICMS/02.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estados. O Supremo deixa claro a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS, confira-se:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO: "GUERRA FISCAL" REPELIDA PELO STF: LIMINAR DEFERIDA.

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A 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).

No caso em questão, não há dúvida de que a Impugnante utilizou-se dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo à margem da legislação pertinente, conforme por ela reconhecido nas Defesas apresentadas.

É certo que o Estado do Espírito Santo, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz a apropriação da totalidade dos créditos de ICMS destacados no documento fiscal emitido pela Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a este Estado.

Todavia, o lançamento em análise merece reparo no que diz respeito à apuração do efetivo benefício usufruído pela Autuada em face do regime especial concedido pelo Estado do Espírito Santo.

É que consta no parágrafo único da Cláusula Terceira do Termo de Acordo (fls. 1148), celebrado em face do Regime Especial concedido pelo Estado do Espírito Santo à Autuada (fls. 260/261), que a utilização do crédito presumido de que trata o inciso IV da citada cláusula veda a utilização de quaisquer outros créditos.

Nesse compasso, a Impugnante carrou aos autos, juntamente com a peça de defesa apresentada, os seguintes documentos:

- Documento 04 - Planilhas do Efetivo Benefício Fiscal e Valor do Crédito tributário devido (fls. 265/272);

- Documentos 05 e 06 – Apuração Créditos de entrada ICMS 2006/2007 notas fiscais (fls. 273/377);

- Documento 07 – Apuração Créditos de entrada ICMS 2008 Notas Fiscais (fls. 378/489);

19.909/12/2ª

11

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Documento 08 – Apuração Créditos de entrada ICMS 2009 Notas Fiscais, CIAP e imobilizado (fls. 490/643);
- Documento 09 – Apuração Créditos de entrada ICMS 2010 Notas Fiscais, CIAP e imobilizado (fls. 644/789);
- Documentos 10 a 14 – Registro de Apuração ICMS 2006 a 2010 (fls. 790/1.112).

Em razão do Despacho Interlocutório, exarado pela Assessoria deste Conselho (fls. 1.172/1.173), a Impugnante acostou também mídia eletrônica (CD de fls. 1.180) contendo cópia dos livros de Registro de Entradas, do resumo mensal do livro CIAP contendo o crédito mensal a apropriar e cópia das guias de recolhimento do imposto devido pelas operações próprias relativamente ao período autuado.

A Fiscalização, por sua vez, manifestou-se às fls. 1.181/1.188 sobre a documentação acostada aos autos pela Autuada, em razão do Interlocutório, aos seguintes argumentos:

- que após a análise do material apresentado constatou que os livros de Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, exercícios autuados, são diferentes das cópias em papel fornecidos pela Autuada na impugnação apresentada;
- que nas cópias do RAICMS apensadas ao PTA, os registros de entrada estavam quase sempre com valores zerados, bem como no Resumo da Apuração do Imposto conforme demonstra;
- informa que a adoção do crédito presumido, nos termos do Regime Especial concedido à Autuada, implica no impedimento de aproveitar quaisquer créditos, já que o valor do benefício fiscal (53% nas operações internas e 75% nas interestaduais) é aplicado sem nenhuma outra condicionante que possa apresentar operações que não foram alcançadas pelo crédito presumido concedido de forma ampla, sendo por isso que no RAICMS apensado aos autos apresenta em quase todos os meses valores zerados na coluna créditos de ICMS;
- questiona “por que considerar um crédito do ICMS que é desprezado pelo Espírito Santo quando da apuração do imposto devido pelas operações internas”;
- diz que caso este Conselho de Contribuinte considere o aproveitamento dos créditos, independente de não estar escriturado no RAICMS, cujas cópias encontram-se acostadas aos autos, destaca que o cálculo efetuado pela Impugnante desconsidera a diferença entre os benefícios em operações internas e interestaduais, de 53% (cinquenta e três por cento) e 75% (setenta e cinco por cento), respectivamente;
- entende, ainda, que se deve observar o critério de rateio dos créditos proporcionais às operações internas e interestaduais;
- elabora, a título de exemplo, os cálculos dos créditos passíveis de apropriação, caso este Conselho acate os argumentos da Defesa sobre o crédito do ICMS que é desprezado pelo Estado do Espírito Santo (fls. 1.186/1.187);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conclui que a existência de dois supostos livros de RAICMS, para o mesmo período, impediu que se percebesse uma forma adequada de aproveitamento de crédito, sendo que em razão do exposto o crédito tributário foi mantido.

Contudo, analisando o Termo de Acordo – Parecer DRBI RE nº 092/2000, acostado às fls. 262/264, constata-se que a própria Secretaria de Fazenda do Estado do Espírito Santo informa à empresa beneficiária do regime especial de que ela ao utilizar o crédito presumido estará vedada de aproveitar quaisquer outros créditos (parágrafo único da cláusula terceira do citado Termo de Acordo- fls. 264), examine-se:

Cláusula Terceira – Dos Benefícios

(...)

IV – crédito presumido do ICMS, incidente sobre as vendas de produtos fabricados a partir de insumos químicos e petroquímicos básicos e intermediários, nas seguintes condições:

a)- 53% (cinquenta três por cento) sobre o valor da base de cálculo, nas vendas internas, no território deste Estado;

b)- 75% (setenta e cinco por cento) nas vendas interestaduais.

Parágrafo único – A utilização do crédito presumido de que trata este inciso, veda a utilização de quaisquer créditos.

Da cláusula supracitada é possível extrair que o crédito presumido é aplicado nas operações interestaduais, no percentual de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo do ICMS gerado nestas operações, sendo que, ao final, a alíquota efetiva será de 3% (três por cento). Todavia, este não é o efetivo benefício usufruído pelo remetente em razão da vedação acima mencionada de aproveitar os créditos referentes às entradas das mercadorias.

Destaque-se que o que se objetiva no caso dos presentes autos é impedir que a parcela do imposto não cobrada pelo Estado de origem do Contribuinte remetente, em razão dos benefícios concedidos unilateralmente, seja compensada com o débito do imposto das operações subsequentes.

Noutro giro, prevê o §5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, bem como o §1º do art. 62 do RICMS/02 que “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”, conforme redação vigente à época dos fatos geradores.

Desse modo, deve-se apurar o percentual correspondente à vantagem econômica propiciada pelo benefício fiscal, ilegalmente concedido à Autuada nas operações interestaduais realizadas, nos moldes demonstrado pela Fiscalização, a título de exemplo, nas planilhas de fls. 1.186/1.187, com a adequação abaixo destacada.

Mencione-se que a divergência entre o cálculo demonstrado pela Fiscalização e o cálculo adotado nesta decisão, para apuração do percentual de crédito a ser admitido, refere-se à forma do cálculo do **% mensal benefício fiscal real**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É que ao demonstrar tal cálculo, a Fiscalização utilizou-se da seguinte fórmula:

$$\% \text{ mensal benefício fiscal real} = \{[(\text{ICMS devido pelas op. interestaduais sem benefício} - \text{ICMS devido pelas op. interestaduais com benefício}) \div \text{ICMS devido pelas operações interestaduais sem benefício}] \times 12\% \}$$

Entretanto, entende-se que a proporção do benefício fiscal real deve ser feita com base nos débitos interestaduais e não sobre a diferença entre os créditos e débitos interestaduais como realizado pela Fiscalização às fls. 1.187.

Assim, adota-se como crédito mensal no cálculo do ICMS/ST, nos presentes autos, o percentual apurado conforme demonstrado pela Fiscalização às fls. 1.186/1.187, com a seguinte alteração no cálculo do **% mensal benefício fiscal real:**

$$\% \text{ mensal benefício fiscal real} = \{[(\text{ICMS devido pelas op. interestaduais sem benefício} - \text{ICMS devido pelas op. interestaduais com benefício}) \div \text{débitos interestaduais}] \times 12\% \}$$

Destaque-se que o ajuste acima mencionado leva em conta a vantagem econômica auferida pela Autuada, em razão do benefício fiscal, e o imposto destacado nos documentos fiscais relativos às operações interestaduais.

Ressalte-se, pela importância, que tal ajuste encontra-se em consonância com o disposto no §1º do art. 62 do RICMS/02 “**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”.

Nesse diapasão, vale citar, a título de exemplo, os cálculos realizados pela Fiscalização, referentes ao mês de agosto/06, com acréscimos de algumas observações e a adequações pertinentes, conforme decidido nos presentes autos:

	CRÉDITO ENTRADAS RATEIO POR OPERAÇÃO			CIAP - CRÉDITOS RATEIO			DÉBITO POR TIPO DE OPERAÇÃO		BRINDES	Imposto Devido s/ Benefício Op. Interestaduais (a)	Imposto Devido c/ Benefício Op. Interestaduais (b)
	INTERNA	INTERESTADUAL	TOTAL	INTERNO	INTERESTADUAL	TOTAL	INTERNO	INTERESTADUAL			
ago/06	38.785,80	259.163,66	297.949,46	22,7	151,65	174,35	140.501,24	938.818,10	-	679.502,79	234.704,53

	Benefício Fiscal ref. op. interestaduais real (c = a - b)	% mensal de benefício fiscal real (d) = c / débito operações interestaduais	BC x Alíquota Fórmula (i = d - 12%)	Valor Apurado ICMS ST conforme benefício fiscal real	ICMS - ST PAGA	Diferença de ICMS ST a Pagar
ago/06	444.798,27	5,69%	6,31%	245.943,18	167.461,82	78.481,36

Observação: % mensal de benefício fiscal (d) = benefício fiscal ref. op. interestaduais ÷ débito operações interestaduais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale mencionar, como bem pontua a Fiscalização, em razão da diferença existente entre o benefício concedido pelo Estado do Espírito Santo para operações internas (53%) e interestaduais (75%), faz-se necessário a adoção do critério da proporcionalidade das saídas interestaduais em relação à totalidade das operações realizadas pela Autuada para a correta distribuição dos créditos originados nos documentos fiscais de entrada.

Ressalte-se que a Impugnante, ao efetuar o cálculo do benefício fiscal irregularmente concedido (fls. 266/272), equivoca-se por considerar no cálculo do efetivo benefício fiscal as saídas internas e interestaduais, cujos percentuais de benefício são diferentes, como já mencionado.

Cabe observar, ainda, que para o exercício em que consta devolução de mercadorias deve-se computar no cálculo do efetivo benefício fiscal somente aquelas referentes às operações interestaduais.

Desse modo, corretas, em parte, as exigências fiscais referentes ao ICMS/ST e da Multa Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, I da Lei nº 6.763/75, atentando que deve ser adequado o crédito deduzido no cálculo do ICMS/ST ao percentual apurado conforme demonstrado nas planilhas de fls. 1.186/1.187, com a adequação supracitada.

No que tange aos argumentos da Fiscalização, sobretudo sobre a mencionada diferença entre as cópias dos livros de Registro de Apuração do ICMS – RAICMS, colacionados às fls. 791/1.112 (juntados com a impugnação) e as cópias contidas no CD de fls. 1180, disponibilizadas pela Impugnante em razão do Despacho Interlocutório exarado pela Assessoria deste Conselho, certo que, no caso em análise, os créditos originados nas entradas das mercadorias beneficiadas pelo regime especial não foram aproveitados pela Autuada, conforme consta nas cópias dos citados livros.

Ademais, cotejando as cópias dos livros RAICMS juntados aos autos, observa-se que a diferença entre ambos refere-se à falta de informação, no primeiro, do imposto a crédito relativo às entradas, entretanto, verifica-se que o valor contábil das operações de entrada é o mesmo em ambos os livros.

Constata-se que nos RAICMS, apresentados em razão do Despacho Interlocutório, foi acrescentado na coluna própria qual era o crédito destacado nos documentos fiscais de entrada, passíveis de creditamento. Outrossim, tais créditos encontram-se demonstrados nas relações de fls. 273/789, colacionadas juntamente com a impugnação.

Ressalte-se, ainda, que a maior parte dos créditos refere-se a mercadorias adquiridas para industrialização/comercialização (CFOP 2101) conforme se depreende dos livros de Registros de Apuração do ICMS acostados aos autos, bem como dos livros de Registros de Entradas contidos no CD de fls. 1.181.

Assim, entende-se que a alegada diferença entre as cópias dos Registros de Apuração, por si só, não têm o condão de afastar tais créditos, inutilizados em razão do benefício fiscal, no cálculo do efetivo benefício concedido à Impugnante no caso em apreço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao questionamento da Fiscalização sobre o motivo em se considerar um crédito de ICMS que é desprezado pelo Espírito Santo, quando da apuração do imposto devido pelas operações internas, tem-se que tal situação não se encontra devidamente demonstrada nos presentes autos.

Nesse sentido, correta, em parte, a utilização pela Fiscalização da presunção veiculada pela Resolução nº 3.166/01.

No que se refere à parcela da multa isolada, a questão comporta uma melhor análise.

Observa-se que a Fiscalização aplicou a penalidade prevista no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75. Nesse sentido, o dispositivo em comento assim prescreve, *in verbis*:

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

(...)

XXV - por utilizar, transferir ou receber em transferência crédito de ICMS em desacordo com o estabelecido na legislação tributária - 50% do valor utilizado, transferido ou recebido;

Verifica-se, sem muito esforço, que este dispositivo cuida de tipificações relacionadas à transferência de créditos de ICMS, nas hipóteses contempladas pela legislação. Nesses casos, aplica-se com o percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito utilizado, recebido ou transferido, o que não corresponde à situação em análise, que cuida de dedução de crédito de ICMS em desacordo com a legislação, mas não relacionada ou proveniente de transferência de crédito.

Com efeito, não é o caso de se exigir a penalidade capitulada pela Fiscalização, por utilizar crédito em desacordo com a legislação, uma vez que a imputação fiscal neste lançamento diz respeito à dedução indevida de crédito, para apuração do ICMS devido por substituição tributária, idêntico à sistemática normal de débito e crédito. Dessa forma, exclui-se a penalidade exigida por inaplicável à espécie.

No que tange à sujeição passiva da Autuada, vale destacar que decorre da sua condição de contribuinte mineira nas operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária para os destinatários localizados neste Estado, por força de regime especial e de convênio.

Realmente, a obrigação tributária nasce diretamente para ela, conforme melhor doutrina.

Portanto, não há dúvida, de que é a contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

Assim, em decorrência desta sua condição de contribuinte do ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais ela deve compor o polo passivo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, poderiam, também, compor o polo passivo da obrigação tributária, juntamente com a Autuada, os destinatários mineiros das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de responsável tributário, quando há descumprimento do dever legal por parte da alienante ou remetente das mercadorias, a teor do disposto no art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75.

Calha trazer à baila excertos do Acórdão nº 19.592/12/2ª, da lavra do ilustre Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que muita propriedade tratou sobre o tema:

Acórdão: 19.592/12/2ª

(...)

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERNA – REMETENTE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA DESTINATÁRIA. Constatou-se nos autos que a Coobrigada com estabelecimento em Betim/MG vendeu mercadorias para a Autuada sem a retenção (destaque) do ICMS devido por substituição tributária. A remetente das mercadorias é a Contribuinte do ICMS/ST, por força de que a mercadoria é sujeita a substituição tributária interna e por protocolo com algumas unidades da Federação. A destinatária é responsável solidária com fundamento no art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75, por isso, respondem sem hierarquia e sem benefício de ordem pela obrigação tributária. Corretas as exigências de ICMS/ST e multa de revalidação em dobro. Lançamento procedente. Decisão unânime.

(...)

No caso concreto, sob análise, a Contribuinte é a Votorantim de Betim/MG, pois, é para ela que nasce diretamente a obrigação de reter (destacar) o imposto devido por substituição tributária e pagá-lo.

Em outras palavras, ela, Votorantim, é contribuinte e não responsável, pois a obrigação nasce diretamente para ela.

Ela é contribuinte por obrigação própria, mas de fato gerador alheio. A condição de contribuinte substituta é definida pela norma de tributação.

Portanto, em qualquer hipótese, a Contribuinte-Votorantim deve figurar no Auto de Infração.

(...)

Portanto, ela, a Votorantim, deve compor a sujeição passiva do lançamento tributário na qualidade de contribuinte substituta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à destinatária mineira, ela é responsável solidária.

A condição de responsável tributária da destinatária decorre da regra do art.22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75, que prescreve:

(. . .)

Infere-se dos parágrafos supracitados que na hipótese de o contribuinte substituto não fazer a retenção ou fazê-la a menor é que surge a responsabilidade para o destinatário. E ele é responsável no sentido estrito, porque a sua obrigação decorre expressamente da lei.

E o destinatário é responsável solidário, porque a norma de responsabilidade o inclui na sujeição passiva sem excluir o contribuinte, cuja obrigação decorre da norma de tributação.

Observe-se que estas normas de responsabilidade solidária estão deslocadas do art. 21 da mesma lei, o que têm ocasionado dificuldades de sua análise.

Em síntese, o responsável tributário do art. 22 supracitado vem agregar a sujeição passiva junto com o contribuinte.

Desta forma, a OCV/MG é responsável solidária pela obrigação tributária em face de descumprimento de dever legal pela Votorantim, por isso, deve, também, compor o polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, ambas, OCV/MG e Votorantim, respondem solidariamente pela obrigação, sem hierarquia ou benefício de ordem, como descrito no Auto de Infração. Grifou-se.

Por fim, cabe ressaltar que por força das disposições contidas no art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA - Decreto nº 44.747/08), não compete ao órgão julgador administrativo apreciar a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 22/11/12. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que a proporção do benefício fiscal real seja feita com base nos débitos interestaduais e não sobre a diferença entre os créditos e débitos interestaduais como realizado pela Fiscalização às fls. 1.187, e, ainda, para excluir a penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie, conforme o parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para deduzir o valor correspondente a 30% do imposto cobrado, de modo que a vantagem econômica, de que trata o § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, seja fixada no percentual de 6,3% (seis vírgula três por cento) do valor das operações próprias em todo o período autuado, adequando-se, conseqüentemente, também os valores das multas aplicadas. Designado relator o Conselheiro Alexandre Pimenta da Rocha (Revisor). Participou do julgamento, além dos signatários e do conselheiro vencido, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2012.

**André Barros de Moura
Presidente**

**Alexandre Pimenta da Rocha
Relator/designado**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.909/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170573-94
Impugnação: 40.010130619-17
Impugnante: Torres & Cia Ltda
IE: 055107102.00-06
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância quanto à metodologia adotada pela Câmara de Julgamento para se apurar a vantagem econômica indevida do contribuinte beneficiado com incentivo fiscal sem previsão em convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), bem como quanto à exclusão da multa isolada aplicada pelo Fisco.

1. Metodologia para aferição da vantagem econômica de que trata o § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75

Inicialmente, cabe ressaltar que a Impugnante demonstrou, por meio do Regime Especial a ela concedido pelo Estado do Espírito Santo (fls. 259/264) e de cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), de fls. 791/1.110, que não se apropriou, de fato, de créditos normais decorrentes da entrada de bens, mercadorias ou prestação de serviço, tendo observado a vedação prevista no referido regime especial.

Desse modo, a vantagem econômica indevida de que trata o § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75 seria a diferença entre o crédito presumido ilegal concedido e os créditos normais a que regularmente teria direito, nos termos da legislação tributária.

A 2ª Câmara de Julgamento simplesmente acatou, ficando vencido este Conselheiro, o levantamento desses créditos normais feito pela Impugnante nas planilhas de fls. 273/789, utilizando, contudo, para o cálculo do benefício fiscal efetivo, os parâmetros da planilha exemplificativa (com poucos períodos, somente agosto a dezembro de 2006) elaborada pelo Fisco de fls. 1.187, com a ressalva de a proporção do incentivo fiscal real ser feita com base nos débitos interestaduais e não sobre a diferença entre créditos e débitos interestaduais.

Com a devida vênia, tal decisão ignora que o contribuinte autuado se trata de um estabelecimento industrial localizado em Unidade da Federação (Espírito Santo) na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qual o próprio Fisco de origem abdicou da fiscalização dos créditos normais relativos às aquisições de produtos e serviços ao conceder o mencionado crédito presumido.

Ademais, a decisão também desconhece que a legislação tributária prevê uma série de restrições ao crédito relativo às aquisições de mercadorias e serviços, entre elas a que envolve a idoneidade dos documentos fiscais de entrada, e, no tocante especificamente a estabelecimentos industriais, a definição do chamado produto intermediário.

Assim, acatar acriticamente lançamentos meramente escriturais no livro Registro de Entradas e o levantamento em planilhas (fls. 273/789) elaborado pela própria Autuada significa dispor de parcela do crédito tributário regularmente lançado pelo Fisco sem a devida cautela que se impõe diante dos princípios da indisponibilidade do bem público e da legalidade.

Pelo exposto, é certo que a aferição da efetiva vantagem econômica indevidamente apropriada pela Autuada (estabelecimento industrial) envolve a realização de auditoria que abarque a análise de seu processo produtivo, das mercadorias e bens que dele participam, bem como de todos os documentos fiscais de entrada.

No entanto, é inviável para o Fisco mineiro promover tal ação em operações de entrada, em decorrência do fato de que o estabelecimento autuado está localizado em outra Unidade da Federação. Acrescente-se que o Fisco de origem abdicou dessa fiscalização ao prever exclusivamente o crédito presumido, e que não de ser observados os princípios da praticidade, eficiência e economia processual.

Diante disso, apresenta-se um conflito para o qual a legislação tributária mineira não prevê uma solução expressa.

O § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, com ressonância no § 1º do art. 62 do RICMS/02, assim prevê:

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. (destacou-se)

Desse modo, é pacífico que a legislação mineira determina a aferição da vantagem econômica decorrente de benefício fiscal ilegal concedido por outro Estado, sem, no entanto, dispor expressamente sobre a forma de apurá-la, na hipótese em que é vedada pela legislação concedente a apropriação dos créditos normais a que teria direito o beneficiário pelas entradas de mercadorias, bens e serviços com incidência do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a impossibilidade de se precisar o valor dessa real vantagem indevida concedida à Autuada não pode ser objeto de negativa da aplicação do dispositivo retrotranscrito, diante do princípio da legalidade e da comprovação, por parte da Impugnante, que, de fato, não apropriou qualquer crédito pela regra da não cumulatividade.

O Código Tributário Nacional (CTN) prevê o uso da analogia como o primeiro instrumento do aplicador da lei a ser considerado nos casos de ausência de disposição expressa na legislação tributária, consoante inciso I do art. 108, nos seguintes termos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A restrição imposta pelo CTN quanto ao uso da analogia se refere à vedação de exigência de tributo não previsto em lei, o que não é o caso dos autos.

No tocante à legislação mineira e as limitações por ela previstas a este Conselho de Contribuintes, o art. 110 do RPTA assim dispõe:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

- I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade. (destacou-se)

Vê-se que a limitação imposta a este Conselho de Contribuintes, no tocante ao disposto no art. 108 do CTN, se circunscreve à hipótese da aplicação da equidade, porquanto sua aplicação envolver aspectos subjetivos impróprios à autoridade cuja competência é limitada ao disposto na legislação tributária mineira.

Conforme já exposto, a legislação tributária mineira não prevê a forma de apuração da vantagem econômica indevida decorrente de fruição de benefícios fiscais ilegais nas hipóteses em que é vedada pela legislação concedente a apropriação dos créditos normais a que teria direito o beneficiário.

No entanto, o § 1º do art. 4º do Decreto nº 45.931/12 prevê o percentual de 30% (trinta por cento) para fins de dedução do crédito tributário, a título de imposto recolhido em etapas anteriores à operação incentivada com benefícios fiscais concedidos por outra unidade da Federação sem a observância do disposto na alínea “g”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, como no caso dos autos, conforme se segue:

§ 1º Em substituição à dedução de que trata o caput, como forma de simplificação dos cálculos, o sujeito passivo poderá optar por deduzir, a título de imposto recolhido nas etapas anteriores à operação incentivada, o valor correspondente a 30% (trinta por cento) de cada parcela do ICMS constante do crédito tributário formalizado, hipótese em que ficará dispensado da apresentação do demonstrativo do imposto pago em cada operação ou prestação anterior à operação incentivada e da respectiva documentação comprobatória do pagamento do imposto em etapas anteriores.

Tal dispositivo não versa sobre todo e qualquer crédito tributário, mas apenas sobre aquele especificamente previsto em seu art. 2º:

Art. 2º O crédito tributário, formalizado ou não, inscrito ou não em dívida ativa, ajuizada ou não a sua cobrança, relativo a estorno de crédito de ICMS decorrente do recebimento de mercadorias ou serviços em operações ou prestações interestaduais, realizadas até 29 de dezembro de 2011, abrigadas por incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, concedido ou autorizado por outra unidade da Federação sem a observância do disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, divulgado ou não em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, poderá ser quitado à vista em moeda corrente em agência bancária credenciada a receber tributos estaduais, vedada qualquer forma de compensação, até 31 de março 2012, com redução de 95% (noventa e cinco por cento) das multas e dos juros, observadas as disposições deste Decreto.

Entretanto, diante da inexistência de disposição expressa na legislação mineira quanto à forma de apuração da vantagem econômica de que trata o § 1º do art. 62 do RICMS/02 nas circunstâncias dos autos, entendo ser aplicável o percentual de 30% (trinta por cento) referido como dedução das exigências, a título de imposto recolhido nas etapas anteriores à operação incentivada, em analogia ao disposto no § 1º do art. 4º do Decreto nº 45.931/12, fixando, assim, a vantagem econômica de que trata o § 1º do art. 62 do RICMS/02 em 6,3% (seis vírgula três por cento) do valor das operações próprias da Autuada.

No tocante à analogia, cabe trazer à baila a lição de Ricardo Lobo Torres:

Aplica-se a analogia quando o caso emergente não encontra uma norma de Direito em que possa se subsumir. O intérprete recorre então a uma norma aplicável a caso semelhante. É argumento de similitude.

A analogia no Direito Tributário deve observar alguns parâmetros importantes: só se utiliza quando insuficiente a expressividade das palavras da lei; é necessário que haja

semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação; beneficia assim o fisco que o contribuinte. (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16ª edição, 2009, p. 159)

Do exposto cabe analisar se os parâmetros destacados na doutrina estão presentes no caso em comento:

- 1) insuficiência da expressividade das palavras da lei: é cediço que a legislação tributária mineira não dispõe acerca da apuração da vantagem econômica indevida na hipótese em que a legislação concedente veda a apropriação de quaisquer outros créditos senão aquele oriundo do crédito presumido ilegal;
- 2) semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação: o disposto no art. 4º do Decreto nº 45.931/12 trata especificamente da apuração do imposto recolhido nas etapas anteriores à operação incentivada por benefício fiscal ilegal concedido por outro Estado, valor este que corresponde ao crédito normal a que teria direito o contribuinte beneficiado, de onde se infere a similitude notável com o caso dos autos.

Por óbvio, tendo em vista que a legislação tributária impõe restrições ao creditamento e não ampliação de seu alcance, a aplicação da analogia ao § 1º do art. 4º do Decreto nº 45.931/12 só se justifica porquanto o levantamento dos créditos normais não aproveitados realizado pelo estabelecimento industrial autuado superou o percentual de 30% (trinta por cento) do valor do benefício fiscal concedido (crédito presumido de 75% sobre o débito nas operações interestaduais).

Assim, o valor atribuído a título de vantagem econômica indevida (6,3% do valor da operação própria da Autuada) por este voto é superior àquele decidido por esta Câmara de Julgamento, que toma por base a planilha de fl. 1.187, incluindo no cálculo a alteração determinada no Acórdão.

2. Da exclusão da Multa Isolada aplicada pelo Fisco

Trata-se de discordância quanto à exclusão da cobrança da multa isolada que foi capitulada pelo Fisco no inciso XXV do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Segundo a decisão desta Câmara, ficando vencido este Conselheiro, o inciso XXV do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é aplicável nos casos de utilização de crédito acumulado, e que, como o caso dos autos trata de cálculo de ICMS/ST no qual foi utilizado valores indevidos para seu abatimento a título de crédito, tal multa isolada seria inaplicável.

Não obstante concordar que o inciso XXV do art. 55 mencionado é específico para as situações de transferência ou utilização de crédito acumulado, entendo que a penalidade efetivamente aplicável ao caso dos autos é a do inciso XXVI do mesmo art. 55, o qual prevê a mesma sanção que aquela apontada pelo Fisco, a saber, 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Dessa forma, no caso dos autos, a consignação errônea do dispositivo relativo à penalidade aplicável trata-se de um mero erro material, pois o Fisco ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consigná-la no Auto de Infração o fez pretendendo penalizar exatamente a conduta praticada pela Autuada e que efetivamente o inciso XXVI do mesmo art. 55 penaliza, vale dizer, o abatimento indevido de débito do imposto com valores a título do mesmo imposto, o denominado “crédito”.

Vale dizer, ao consignar o inciso XXV do art. 55 referido no Auto de Infração, não foi objetivo do Fisco penalizar a utilização de crédito acumulado, mas a conduta efetivamente praticada pela Autuada, o que caracteriza o simples erro material.

Saliente-se que o inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é aplicável à infração apontada pelo Fisco, em razão da ressalva expressamente nele prevista, conforme se segue:

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, **ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores** - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado; **(grifou-se)**

A inclusão de tal ressalva denota que o legislador pretendeu dar aos termos “apropriar” e “crédito” um sentido genérico, amplo, de modo a englobar toda situação em que há abatimento indevido do débito do imposto com valores a título do mesmo imposto, o propalado crédito.

Tal conclusão decorre do fato de que, em relação a situações específicas, o legislador já previra penalidades exclusivas, conforme a ressalva já explicitada.

Cabe ressaltar que a consignação errônea do dispositivo relativo à multa aplicável não acarretou qualquer prejuízo à Impugnante, que não obstante tal erro compreendeu efetivamente toda a acusação fiscal, se defendendo, inclusive, da aplicabilidade do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme item 29 de sua impugnação, à fl. 240.

Acrescente-se que o art. 66 da Lei nº 14.184/02, que trata das regras gerais do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual, assim prevê:

Art. 66 - Na hipótese de a decisão **não acarretar lesão do interesse público nem prejuízo para terceiros**, os atos que apresentarem defeito sanável **serão convalidados** pela Administração. **(destacou-se)**

E o art. 92 do RPTA:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Assim, mantenho a multa isolada, por entender que consta dos autos elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida, nos termos do art. 92 do RPTA, convalidando-a sob o fundamento da preservação do interesse público e da ausência de prejuízo à Autuada e ao seu direito de defesa, consoante art. 66 da Lei nº 14.184/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para que o Fisco deduza o valor correspondente a 30% (trinta por cento) do imposto cobrado, de modo que a vantagem econômica, de que trata o § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, seja fixada no percentual de 6,3% (seis vírgula três por cento) do valor das operações próprias em todo o período autuado, adequando-se, conseqüentemente, também os valores das multas aplicadas.

Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2012.

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro

CC/MIG