

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.901/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174256-79  
Impugnação: 40.010132483-08  
Impugnante: Empreendimentos Pague Menos S/A  
IE: 001032600.05-77  
Proc. S. Passivo: Alex Konne de Nogueira e Souza  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS – BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO – RESOLUÇÃO nº 3.166/01. Constatou-se que a Autuada, contribuinte substituta tributária, por força de Regime Especial, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, nas transferências de mercadorias (medicamentos), em razão de apropriação indevida no cálculo do ICMS/ST 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 Lei Complementar 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 XXVI do art. 55 da mesma lei. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no Estado do Ceará, contribuinte substituta tributária, por força do Regime Especial nº 16.000175142-11, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, referente a transferências de mercadorias (medicamentos) para contribuintes mineiros, nos exercícios de 2009 e 2010.

Tal irregularidade ocorreu em face de ter a Autuada apropriado, indevidamente no cálculo do ICMS/ST, de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal a ela concedido pelo Estado do Ceará 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.

Exige-se a diferença do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o §2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

#### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 315/334, juntando os documentos de fls. 368/391, aos seguintes argumentos, em síntese.

Alega inexistir nos autos qualquer comprovação da acusação constante da peça fiscal.

Junta declaração fornecida pela SEFAZ/CE, entendendo que tal fato permite verificar que a empresa não é detentora de qualquer benefício fiscal naquele Estado.

Aduz que o Fisco pretende provar a severa acusação por meio de meras deduções e interpretações discricionárias do balanço patrimonial da empresa sem que houvesse um aprofundamento ou mesmo apresentação de prova cabal para tanto.

Faz referência a Pronunciamento Técnico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 07, que também junta aos autos, para afirmar que a rubrica “Subvenção Governamental” pode vir a ter vários desdobramentos, não significando, necessariamente benefício fiscal concedido pelos Estados.

Sustenta que é flagrante a falta de provas que sequer foram produzidas pelo agente fiscal para uma acusação tão grave e severa a um contribuinte que tem o registro fiscal e contábil de todas as suas operações.

Argui que o lançamento decorre exclusivamente de presunção do fiscal.

Alega que o ônus da prova é de quem alega.

Discorre sobre a atividade vinculada inerente ao lançamento tributário.

Diz que o CTN proíbe as presunções simples.

Transcreve doutrina e jurisprudência acerca do tema.

Relata que não houve qualquer diligência perante o Estado do Ceará para atestar a existência de benefício fiscal em favor do contribuinte.

Ressalta que toda a autuação é baseada exclusivamente em dados do balanço patrimonial da empresa que não necessariamente tem o condão de atestar de forma irrefutável a existência de benefício fiscal a favor do contribuinte.

Explica que a sistemática de cálculo apresentada também não leva em consideração que o regime de substituição tributária adotado pela empresa é por ocasião da entrada, inexistindo débito de imposto quando de suas transferências.

Diz que houve total desrespeito ao princípio da verdade material pelo fato do Fisco ter adotado os mesmos patamares de valores do exercício de 2010 para lançar o de 2009.

Descreve a legislação aplicável ao contribuinte no Ceará dentro do período autuado.

Expõe a submissão ao regime de substituição tributária na entrada dos produtos farmacêuticos em seu Estado, cujo ICMS é exigido aplicando a alíquota da operação interna (17%) sobre uma base de cálculo que considera os preços praticados ao consumidor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica que por ocasião de transferências para suas filiais teria direito ao ressarcimento desse imposto, uma vez que o mesmo não foi calculado pelo preço de custo e nem pela alíquota de 12% (doze por cento) como ocorre na operação de transferência.

Prossegue dizendo que o ressarcimento era calculado produto a produto, o que dificultava o procedimento tanto da SEFAZ/CE quanto do contribuinte, daí o Estado do Ceará ter concedido a simplificação desse procedimento com a utilização de um percentual.

Reafirma que o ressarcimento operado desse modo simplificado e o necessário registro do mesmo no balanço patrimonial como “Subvenção Governamental” não representa benefício fiscal, mormente porque a empresa arcou com valor do imposto devido por ocasião da entrada.

Transcreve alguns dispositivos do RICMS/CE e do CPC-07 entremeados com as assertivas acima.

Defende, reproduzindo parte de decisão do STJ, que o Estado que sentir-se prejudicado por eventual benefício fiscal deve se valer de competente ação no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Pede o sobrestamento do feito até ser julgado Recurso Especial no Supremo Tribunal Federal que decidirá sobre este tema e terá repercussão geral.

Apresenta cópia de decisão proferida pelo Conselho de Recursos Fiscais do Rio Grande do Norte em autuação da mesma natureza contra a Impugnante naquele Estado, julgada improcedente.

Assevera que a multa aplicada pelo Fisco tem caráter confiscatório e discorre sobre o tema citando a CF/88 e jurisprudência.

Pugna pela extinção do feito alegando patente ausência de prova, e, acaso não seja aceito esse entendimento, pede a improcedência da autuação sob o argumento de que o aludido crédito não é benefício fiscal.

### **Da Instrução Processual**

Tendo em vista as razões apresentadas pela Defesa, o Fisco intimou a Autuada para apresentar esclarecimentos complementares e documentos, conforme expediente de fls. 396/ 399.

A Autuada manifesta-se às fls. 401/405.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 408/441, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 445/474, adotando os mesmos fundamentos expostos na bem fundamentada manifestação fiscal, apenas com pequenas adaptações de estilo e acréscimos, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

Conforme já relatado, a autuação versa sobre acusação fiscal de que a Autuada, contribuinte substituta tributária, por força do Regime Especial nº 16.000175142-11, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, nas transferências de mercadorias (medicamentos) a contribuintes mineiros, nos exercícios de 2009 e 2010.

Tal irregularidade ocorreu em face de ter a Autuada apropriado, indevidamente no cálculo do ICMS/ST, de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada na origem, em virtude de benefício fiscal a ela concedido ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ.

Exigiu-se a diferença do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o §2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

O estorno do crédito, no caso em exame, tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 24/75.

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. (grifou-se)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - 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;

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 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.

Analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o Supremo Tribunal Federal (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 Estados. O Supremo deixa clara a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS. Confira-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Nessa toada, vale mencionar a seguinte decisão do STJ na qual restou consignado a não ofensa ao art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 ato de Governo local, no caso os arts. 62, § 1º e 71, inciso VI do Regulamento mineiro, que restringe o creditamento de ICMS incidente sobre operações interestaduais com bens ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em violação às disposições da LC nº 24/75.

AGRG NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.243.662 - MG (2009/0204596-5)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

(...)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - ICMS - DIREITO A CREDITAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM FORNECEDORES FAVORECIDOS POR BENEFÍCIOS FISCAIS ILEGÍTIMOS - INEXISTÊNCIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - SÚMULA 83/STJ.

1. NÃO OFENDE O ART. 19 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 ATO DE GOVERNO LOCAL (ARTS. 62, § 1º E 71, VI DO RICMS/MG) QUE RESTRINGE O CREDITAMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM BENS OU SERVIÇOS OBJETO DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO EM VIOLAÇÃO ÀS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR 24/75.

2. A TESE RECURSAL IMPLICA EM AFASTAR POR INCONSTITUCIONALIDADE O ART. 8º, I DA LC 24/75, CUJA RECEPÇÃO PELA CARTA MAGNA JÁ FOI INÚMERAS VEZES RATIFICADA PELA SUPREMA CORTE.

3. O TRIBUNAL LOCAL ASSENTOU QUE SE RECOLHEU NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA ALÍQUOTA INFERIOR À DEVIDA, EM RAZÃO DA CELEBRAÇÃO DE REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DE ICMS ENTRE O DISTRITO FEDERAL E O CONTRIBUINTE, ALÍQUOTA ESTA CONSIDERADA NA LEGISLAÇÃO MINEIRA PARA EFEITO DE CREDITAMENTO DO ICMS.

4. INEXISTE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL SE O ACÓRDÃO DA ORIGEM APLICA O ENTENDIMENTO ATUALMENTE EM VIGOR NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

5. PRECEDENTES DA SUPREMA CORTE

6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. GRIFOS ACRESCIDOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em questão, não há dúvida de que a Impugnante utilizou-se dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Ceará, concedidos à margem da legislação pertinente, o que será demonstrado logo em seguida.

É certo, que o Estado do Ceará, 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.

Quanto às alegações da Defesa sobre as providências que devem ser adotadas, relacionadas à glosa dos créditos, importa ressaltar que se existem duas distintas consequências jurídicas decorrentes da concessão de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido aprovado em convênio do CONFAZ. Uma delas é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico; a outra é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, no caso o expurgo do crédito no cálculo do ICMS/ST. A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma, a segunda, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.

Assim, a propositura da ADI que se volta contra a validade do ato normativo que instituiu o benefício ilegal é providência que não exclui a adoção de medidas de fiscalização tendentes a impor a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, contrariamente ao entendimento da Impugnante.

Explica o Fisco que o lançamento foi desenvolvido calcado em dois pilares:

- constatação de que no livro de Registro de Apuração do ICMS do exercício 2010 da Autuada constam, em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária (CFOP 6.409), nelas incluídas as destinadas a Minas Gerais, valores ínfimos e até mesmo zerados de base de cálculo diante dos valores contábeis destas operações, e, por conseguinte, débitos de imposto também ínfimos ou nulos, o que impede, em razão da regra da não cumulatividade do ICMS, a compensação na apuração do valor do imposto por substituição tributária devido a este estado;

- comprovação, por meio de análise do Balanço Patrimonial e demais demonstrações contábeis e financeiras da empresa, lançamentos, contas e registros contábeis, bem como das notas explicativas, de que a ausência dos débitos, conforme exposto no item acima, deve-se à existência de benefício fiscal.

O livro Registro de Apuração do ICMS de 2010 foi entregue oficialmente por representante legal da empresa à Diretoria de Gestão de Projetos da SEF/MG. Já o Balanço Patrimonial que consolida os exercícios de 2008, 2009 e 2010 foi extraído do site da empresa, na rede de computadores denominada “internet” e disponível em [http://portal.paguemenos.com.br/portal/images/stories/PDF/pague\\_menos\\_balanco\\_patrimonial.pdf](http://portal.paguemenos.com.br/portal/images/stories/PDF/pague_menos_balanco_patrimonial.pdf).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Balanço Patrimonial e demais demonstrações contábeis e financeiras referentes aos exercícios sociais findos em 31/12/10, 31/12/09 e 31/12/08 encontram-se acostados às fls. 253/293.

A par destas constatações, foi realizada recomposição do cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais mediante estorno dos créditos relativos à operação própria, conforme planilhas de fls. 15/20.

Com relação ao exercício de 2010 a apuração do benefício usufruído pela remetente ocorreu de maneira proporcional ao percentual tributado nas operações de transferência correspondentes ao Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 6.409, conforme o livro de Registro de Apuração do ICMS de tal exercício.

Relativamente ao exercício de 2009, tendo em vista a não apresentação do livro de Registro de Apuração do ICMS, após solicitações do Fisco, utilizou-se dos mesmos percentuais de 2010, sendo que em respeito à sazonalidade das operações, optou-se pela correspondência mês a mês.

O novo valor de ICMS/ST encontrado foi confrontado com aquele recolhido pela empresa e a diferença então exigida no Auto de Infração em comento (fls. 18, 20 e 22).

Todos os cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos, bem como os documentos que fundamentam as exigências encontram-se anexados aos autos. São eles:

- Anexo I: Memória de Cálculo do Percentual a Ser Estornado no Crédito ST (fls. 15/16): relação entre “base de cálculo” e “valor contábil” das operações com o CFOP 6.409 (transferência interestadual) constantes do livro de Registro de Apuração do ICMS de 2010;

- Anexos II e III: Recomposição do Cálculo do ICMS por Substituição Tributária dos exercícios de 2009 e 2010 (fls. 17/20): com base no percentual apurado no Anexo I;

- Anexo IV: Cálculo das Exigências Fiscais (ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, §2º, I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75 em razão do valor de crédito apropriado indevidamente - fls. 21/22);

- Anexo V: cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS do exercício de 2010 e CD com os arquivos originais (fls. 23/49);

- Anexo VI: Demonstrativo de que o destaque nas notas fiscais de transferências interestaduais não correspondem a efetivo débito de imposto na origem (Ceará) – fls. 50/245;

- Anexo VII: GIA–ST Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS/ST (fls. 246/247);

- Anexo VIII: Recolhimentos do Contribuinte para o Estado de Minas Gerais (fls. 248/252);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo IX: Balanço Patrimonial e demais demonstrações contábeis e financeiras referentes aos exercícios sociais findos em 31/12/10, 31/12/09 e 31/12/08 (fls. 253/293);
- Anexo X: Ofícios contendo solicitações e informações (fls. 295/300);
- Anexo XI: Lei Complementar nº 24/75 (fls. 302/305);
- Anexo XII: Notícia sobre decisão do STF (fls. 306/308).

A Impugnante nega veementemente ser detentora de qualquer benefício fiscal no Estado do Ceará. Diz que o Fisco constituiu o crédito tributário por meras deduções e interpretações discricionárias de seu Balanço Patrimonial. Embasa-se no Pronunciamento Técnico emitido pelo Comitê de Procedimentos Contábeis – CPC nº 07, para dizer que a expressão “Subvenção Governamental” entendida pelo Fisco como sinônimo de benefício fiscal nada mais é do que mera simplificação de procedimentos relativos a pagamento de substituição tributária e ressarcimento.

Entretanto, da análise aprofundada das demonstrações contábeis e documentos correlatos, bem como da legislação pertinente, restou demonstrado que a Impugnante, no período autuado, usufruiu de benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará à margem da legislação.

As análises efetuadas pelo Fisco, descritas na manifestação fiscal, serão aqui reproduzidas uma vez que tais fundamentos foram os mesmos adotados pela Assessoria do CC/MG e foram adotadas nessa decisão.

Inicialmente analisou o Fisco as Demonstrações de Resultado, do Patrimônio Líquido e Lucro Real.

Ressalte-se que o Item 4 das Notas Explicativas do Relatório da Administração diz respeito às principais práticas contábeis.

A letra “r” deste item dispõe sobre “Subvenção Governamental”. Transcrição literal do relatório (fl. 271):

Subvenções governamentais são reconhecidas no resultado (custo das mercadorias vendidas) quando há segurança razoável de que a subvenção será recebida e que as condições estabelecidas para a utilização serão cumpridas pela Sociedade. Posteriormente são destinadas para reserva de incentivos fiscais no patrimônio líquido. (grifou-se)

O Fisco informa que a Impugnante lança na Demonstração de Resultados um valor reduzindo o custo das mercadorias vendidas. Embora a Demonstração de Resultados não detalhe isto, não há dificuldade em deduzir o procedimento. Primeiro porque o relatório fala que o lançamento se dá como redutor do custo das mercadorias vendidas (nota explicativa 13 do relatório da administração) e, segundo, porque há um recebimento em forma de subvenções (letra r do item 4 supracitado). Veja-se:

27 Subvenção governamental

A Sociedade possui Regime Especial de Tributação que dispõe sobre o Imposto sobre operações relativas à

circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS).

Esse Regime Especial de Tributação tratado como subvenção governamental é reconhecido no resultado como redutor do custo das mercadorias vendidas e é calculado utilizando-se a mesma base de cálculo do ICMS sobre as operações diretas em suas transferências interestaduais. (fl. 289) (grifou-se)

Assim a lógica é a seguinte:

$CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final}$ .

**Com a receita (das subvenções):**

$CMV = (\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final}) - \text{Receitas}$ .

Sendo o CMV um item negativo da Demonstração de Resultados, pode-se apresentar este formato:

$(-) CMV = \text{Receitas} - (\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final})$ .

No caso específico da Impugnante, as receitas possuem valor inferior ao CMV e assim a subtração diminui um cálculo de custos e aumenta o resultado líquido total (lucro).

Esta redução do custo das mercadorias vendidas (correspondente às receitas de subvenções) aumentará o lucro neste montante e de acordo com o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, este valor poderá ser destinado para uma reserva de lucro denominada “Reserva de Incentivos Fiscais”. Confira-se:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638/07).

Observe-se que para este aumento do resultado em função do reconhecimento da receita de benefício há uma despesa relacionada que simetricamente diminui o resultado. Esta despesa se refere ao cumprimento das condições de investimento para a obtenção do benefício. O benefício real se dá na medida em que a engenharia econômica tem como pressuposto que investimentos são realizados quando há expectativa de receitas resultantes (receitas além das correspondentes ao benefício) de forma que haja uma taxa interna de retorno positiva. Em última instância, a receita de benefícios fiscais se constitui em um recurso fornecido pelo Estado que “banca” o investimento, em função de interesse em aumento da atividade operacional, criação de empregos, etc.

Como se pode deduzir do texto legal retromencionado, investimentos são contrapartidas ou contraprestações dos benefícios fiscais. Reitere-se que o relatório da

administração da Impugnante é claro no sentido de que a mesma está sujeita a contraprestações para o recebimento dos benefícios:

Subvenções governamentais são reconhecidas no resultado (custo das mercadorias vendidas) quando há segurança razoável de que a subvenção será recebida e que as condições estabelecidas para a utilização serão cumpridas pela Sociedade. Posteriormente são destinadas para reserva de incentivos fiscais no patrimônio líquido (fl. 271).

A Impugnante assim procede, constituindo esta reserva com base nas subvenções concedidas pelo Estado do Ceará e também excluindo da base de cálculo do IRPJ estas receitas (no item 13 das notas explicativas do relatório da administração, nas observações referentes às exclusões de valores da apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, há a seguinte expressão para explicar as operações: “**ICMS sobre operações interestaduais**”).

Observe-se ainda o pronunciamento contábil “CPC 07” produzido pelo “Comitê de Pronunciamentos Contábeis”. Ressalta-se que este comitê foi criado para a ampla reforma das normas, práticas e princípios contábeis, nos termos das Leis n<sup>o</sup> 11.638/07 e 11.941/09. Especificamente este pronunciamento diz respeito às **subvenções** e assistências governamentais. Confira-se:

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. Grifos acrescidos. (grifou-se)

O Pronunciamento CPC 07 estabelece claramente a respeito de subvenções etc., no sentido de que são **RECEITAS**, que devem ser reconhecidas no resultado da empresa e sujeitas ao cumprimento de condições, exatamente como afirma a letra “r” do “item 4” do relatório da administração da Impugnante, já mencionado.

Isto se confirma pela constituição da reserva de incentivos fiscais pela Impugnante, nos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76.

Embora a redação do CPC 07 (item 15 – b) traga a afirmação de que “a subvenção governamental raramente é gratuita”, entendendo que pode ser gratuita, embora rara, pela análise deste pronunciamento em conjunto com o art. 195-A da Lei nº 6.404/76, claro é que, para a constituição da reserva de incentivos fiscais, há de se cumprir a condição de realização de investimentos.

Muitas vezes a condição está implícita na própria operação e uma “suposta” incondicionalidade é apenas aparente, como pode ser constatado no parágrafo abaixo, de obra contábil de referência. O título do item é “tratamento contábil quando a subvenção é incondicional”:

Se a entidade receber subvenções ou outros tipos de incentivos e não houver absolutamente nenhuma obrigação adicional a cumprir, o reconhecimento como receita será imediato. Assim, por exemplo, se a empresa destina um pedaço do seu imposto de renda nas cotas de um fundo por conta de um incentivo fiscal, e desde que ao efetuar o pagamento do imposto não haja obrigações, nesse momento reconhecerá esta parcela como receita de subvenção. (Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI . São Paulo. Editora Atlas SA– 2010. P.357)

Destaque-se ainda que no Pronunciamento CPC 07, a observação de raramente ser gratuita serve apenas como motivador de se estabelecer a subvenção como receita:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(...)

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

Conclui-se, então, que não há dúvida de que a Impugnante cumpre uma condição/obrigação nos termos do seu próprio relatório e que uma vez cumpridas, deram razão para a constituição da reserva de incentivos fiscais.

Verifica-se que se as subvenções citadas nas notas explicativas da Impugnante se referissem a simples modalidades simplificadas de ressarcimentos e não a benefícios fiscais, não haveria justificativa plausível para o cumprimento de condições e menos ainda para a constituição de reservas de benefícios fiscais.

**Como se infere dos termos do art. 195-A da Lei nº 6.404/76, a reserva de incentivos fiscais só pode ser constituída com recursos de benefícios fiscais**, pois não havendo recursos adicionais (gerando lucros), a própria nomenclatura legal de “reserva” estaria equivocada. Ainda, esta reserva faz parte das reservas de lucro (do patrimônio líquido), como a reserva legal, a reserva de lucros a realizar etc. e como qualquer reserva de lucro, há o imperativo da existência de lucros para a sua constituição.

Na letra “d” do item 25 das notas explicativas às demonstrações financeiras (fl. 288), a Impugnante confirma que existe um lucro recebido decorrente das subvenções:

Reserva de incentivo fiscal

É constituída a partir da parcela do lucro decorrente das subvenções para investimento recebidas pela sociedade, conforme detalhado em Nota Explicativa 27 – Subvenção governamental.(grifou-se).

Restando claro que a Impugnante cumpre condições para a obtenção de benefícios fiscais, que geram lucros, sendo que estes fundamentam a criação de reservas de benefícios fiscais e que também dão direito de exclusão na apuração do lucro real, passa-se, então, à análise da questão levantada pela Impugnante de que a palavra subvenção não implica necessariamente benefício fiscal.

Às fls. 326, a Impugnante afirma:

Essa forma de ressarcimento, operada de modo simplificado, deve ser contabilizada de acordo com o Comitê de pronunciamentos Contábeis – 07, como “Subvenção governamental”, não sendo, **NECESSARIAMENTE**, um benefício fiscal concedido pelo Estado, senão vejamos:

CPC – 07 – Item 3. Definições

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

Assim, a devolução do imposto recolhido, mediante a simplificação do procedimento adotado pelo Estado do

Ceará, teria de ser contabilizado pelo contribuinte da forma como realizou, ou seja, constando no balanço Patrimonial como “Subvenção governamental”, tudo de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis n°. 07, não significando, repetindo-se à exaustão, que o contribuinte é detentor de benefício fiscal no Estado do Ceará. (grifou-se)

Percebe-se, primeiramente, que a Autuada quer dizer que a utilização da palavra “subvenção” não significa benefício fiscal e que a mesma pode ser utilizada para outros fins, como por exemplo, direito a regime simplificado de ressarcimento do imposto. No mesmo parágrafo afirma que poderia significar isenção ou redução de tributos, citando o Pronunciamento CPC 07 como prova, e que também isto não constitui benefício fiscal.

Realmente, a palavra subvenção pode significar isenção ou redução de tributos, mas isto necessariamente significa, também, benefício fiscal. Por outro lado, regime simplificado de ressarcimento de imposto que não implica em uma receita adicional (receita na forma de ser desobrigado a pagar o tributo total ou parcialmente), certamente não é subvenção. Enfim, **subvenção significa sempre benefício e benefício implica um ganho que aumenta o lucro (ou diminui o prejuízo)**. Pode-se ainda observar que as reduções e isenções que constituem benefícios fiscais são aquelas operadas mediante determinadas condições, conforme o CPC 07:

CPC – 07 – Item 3. Definições

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições. Grifos acrescidos. (grifou-se)

Exatamente esta é a situação da Impugnante que possui benefícios fiscais e cumpre condições. Portanto, tem razão a Impugnante quando afirma que subvenção pode significar isenção ou redução de tributos. Porém, não a tem quando afirma que isenção ou redução de tributos obtidos por meio do cumprimento de determinadas condições não são benefícios. Também não tem razão quando defende que um simples “sistema simplificado de ressarcimento” possa ser chamado de subvenção, não implicando que isto seja um benefício fiscal.

Realmente o ressarcimento por meio de um sistema simplificado não é benefício fiscal, mas também não pode ser chamado de subvenção. A alegação da Impugnante só seria verdadeira se o sistema simplificado gerasse receitas adicionais. Isenção ou redução do pagamento de tributos são benefícios fiscais, da mesma forma que um sistema simplificado que pudesse gerar receitas adicionais (lucros). Por fim, sistemas simplificados que não geram receitas adicionais não constituem subvenção e não podem servir de base para a constituição da reserva de incentivos fiscais.

A expressão “incentivo fiscal” utilizada no nome da reserva não pode significar formas simplificadas de apuração ou ressarcimento de um imposto. Para ser constituída qualquer reserva contábil, deve haver uma fonte de recursos. No caso da reserva de incentivos fiscais, este recurso é proveniente de um ente federativo (União, Estados, DF e Municípios) na forma de repasse em dinheiro, dispensa ou redução do pagamento de um tributo que seria devido em condições normais ou até o recebimento de outros bens. Não havendo receitas adicionais (o benefício fiscal) não há possibilidade de formação da reserva de incentivos fiscais.

Como prova adicional de que **isenção ou redução de tributos**, sujeitos a condições, realmente **são subvenções e benefícios fiscais**, transcreve-se o seguinte parágrafo da obra basilar da contabilidade nacional:

20.5.8 Reserva de Incentivos Fiscais

(...)

Benefícios sob a forma de redução ou isenção tributária

Há situações em que o benefício é dado pelo não pagamento do imposto (redução, isenção etc.)... (Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI. São Paulo. Editora Atlas SA– 2010. P.357). (grifou-se)

Ressalte-se que não há dúvida de que reduções ou isenções tributárias também constituem benefícios na forma de receitas “adicionais” nos resultados da empresa. Uma empresa que receba o benefício fiscal tem o lucro aumentado no montante do benefício.

Pertinente mencionar que a simples utilização da palavra “subvenção” não é a prova do Fisco para entender que há a existência de benefícios concedidos pelo Estado do Ceará. Obviamente que não. A afirmação do Fisco de que a empresa possui benefícios fiscais independe do benefício ser chamado de “subvenção” ou não.

Nesse sentido, a título de ilustração, vale citar o seguinte exemplo extraído das fls. 422 da manifestação fiscal:

Uma empresa pode utilizar a palavra subvenção (no nosso entendimento de forma equivocada) e os fatos contabilizados mostrarem que não há benefício fiscal (esta é a alegação da Impugnante). Supondo que isto seja verdade e que o fato seja:

- empresa cearense comprou mercadorias sujeitas ao ICMS/ST de fora do Estado e na entrada ela mesma faz o recolhimento do valor do ICMS/ST. Como não é recuperável, este valor do ICMS/ST passa a fazer parte do valor das mercadorias. Supondo-se que seja de R\$200,00 o ICMS/ST.

- posteriormente a mercadoria é vendida para outra unidade da federação e assim há o direito ao “desfazimento” da operação ST, já que o fato gerador presumido não se realizou (venda para consumidor final). No ato da venda dessas mercadorias, o ajuste é

feito, diminuindo o custo das mercadorias vendidas dos mesmos R\$200,00 (que haviam onerado o valor das mercadorias, mas considerando o “desfazimento”, este ônus deve ser desfeito também). Na Demonstração de Resultado este ajuste é “nominado” pela empresa como se fosse uma subvenção, de forma equivocada quanto ao sentido do termo. Não há constituição de reservas de incentivos fiscais nem o valor é excluído do lucro real. E ainda, o ressarcimento deste valor de R\$200,00 pelo Estado do Ceará poderia ser realizado através de um regime simplificado, facilitando para a empresa retornar estes valores ao seu caixa, por exemplo, e nem assim isto constituiria um benefício fiscal.

O que foi realizado? Um simples ajuste nos valores das mercadorias vendidas e que não tem nenhum caráter de benefício fiscal. Assim houve apenas um equívoco na utilização da palavra “subvenção” e a empresa não poderia ser autuada por isto.

Neste caso, poderia a empresa constituir a reserva de incentivos fiscais (como fez a Impugnante), nos termos do artigo 195-A da Lei n° 6.404/76 e ainda, excluir da base de cálculo do IRPJ estes R\$200,00 de diminuição dos custos das mercadorias vendidas? É lógico que NÃO, dado que não há benefício fiscal! O valor de R\$200,00 é apenas um ajuste para o valor real nos custos dos estoques (que estão sendo vendidos) e não uma receita que possa embasar a constituição da reserva.

Porém isto é o que faz a Impugnante, que constitui a reserva de incentivos fiscais e ainda exclui o valor da apuração do lucro real e assim, afasta qualquer dúvida de que as suas operações não constituem apenas ajustes contábeis decorrentes de ressarcimentos de impostos e sim benefícios concedidos pelo estado do Ceará e relacionados ao ICMS. (grifou-se)

Observe-se que o que foi abordado pelo Fisco não é sobre um possível equívoco na utilização de expressões. As situações acima descritas como hipótese (o desfazimento da operação ICMS/ST) podem ter ocorrido com a Impugnante no período referente ao Auto de Infração lavrado (ou ocorreram de forma semelhante), porém a fundamentação se dá em outro argumento.

Ressalta-se que o custo das mercadorias vendidas dos anos de 2009 e 2010 pode até ter sido reduzido de valores não informados como consequência de fatos como os descritos hipoteticamente (ressarcimento de ICMS/ST), mas, além disso, o custo das mercadorias vendidas foi reduzido **também** de R\$ 39.255 e R\$ 43.888 (em milhares), respectivamente, no **mínimo**, devido ao benefício fiscal usufruído. **Essas reduções (que correspondem a uma receita) foram, sim, provenientes de benefícios fiscais, tanto que com base nelas foram constituídas reservas de incentivos fiscais e**

**exclusões definitivas na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ**, como já mencionado.

Quanto se afirma que “são no mínimo” é porque o valor do custo das mercadorias vendidas é informado pelo seu resultado, sem detalhamentos, e assim as receitas de benefícios fiscais (que são lançadas no CMV conforme informa a Impugnante no relatório da administração) podem ser até maiores do que as que são excluídas na apuração do lucro real.

Ressalta-se que a prova da existência de benefício fiscal não é a simples utilização da expressão “subvenção governamental” e sim os fatos constatados. Apesar da base da prova não ser a expressão, a verdade é que a Impugnante utiliza a expressão “subvenção governamental” no excelente relatório da administração e a utiliza de forma correta, conforme doutrina e legislação já mencionada.

Não há qualquer objeção às peças contábeis ou ao relatório da administração, ao contrário, estas estão bastante claras, tanto que fundamentam o parecer sem ressalva da “KPMG Auditores Independentes”.

Destaque-se que as demonstrações financeiras, o parecer dos auditores independentes e o relatório da administração são a base para a afirmação de que a empresa recebe benefícios fiscais referentes ao ICMS no Estado do Ceará.

Ainda, no item 27 das notas explicativas do relatório da administração há a vinculação desses benefícios “subvenções” com o ICMS relacionado às transferências interestaduais, objeto do auto de infração. Observe que a base de cálculo das subvenções é a mesma base de cálculo do ICMS das transferências interestaduais. Examine-se:

A Sociedade possui Regime Especial de Tributação que dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicações (ICMS). Esse Regime Especial de Tributação tratado como subvenção governamental é reconhecido como redutor do custo das mercadorias vendidas e calculado mediante a mesma base de cálculo do ICMS sobre operações em suas transferências interestaduais. (item 27) (fls. 284) (grifou-se)

Essa vinculação fundamenta as afirmações do Fisco de que as subvenções são benefícios referentes ao ICMS sobre transferências interestaduais (operação própria) concedidos pelo Estado do Ceará, em prejuízo do recolhimento legal que cabe ao Estado de Minas Gerais, na medida em que são apropriados no cálculo do ICMS/ST devido a este Estado.

Não há convênio que autorize o aproveitamento, pela Contribuinte, de créditos de ICMS relativos às transferências para o Estado de Minas Gerais, nos casos em que **efetivamente não correspondam a valores recolhidos aos cofres públicos daquele Estado.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Item 13 das Notas Explicativas do Relatório da Administração (fl. 279) há a Demonstração de Apuração do Lucro Real, base para a apuração do IRPJ, para os exercícios de 2008, 2009 e 2010.

Mencione-se que para a apuração do Lucro Real, o lucro líquido “contábil” deve ser ajustado, por exclusões, adições e compensações.

As exclusões permanentes na apuração do lucro real correspondem aos valores “favoráveis”, constantes da apuração de resultados (Demonstrativo de Resultados), que contribuíram para o montante do lucro ou para a redução do prejuízo. Pela legislação federal, ou pela sua interpretação, a empresa que está levantando a base de cálculo tributável (IRPJ), “exclui” do “resultado contábil” este valor, diminuindo assim a base de cálculo que é o “resultado (lucro) real”.

Na parte das “exclusões permanentes”, a Impugnante lança os seguintes valores referentes ao ICMS sobre operações interestaduais:

Em milhares:

2010	2009	2008
43.888	39.255	32.672

Observe-se que no mencionado demonstrativo, na linha em que estes valores aparecem, consta a expressão “**ICMS sobre operações interestaduais**”, vinculando inequivocamente os valores ao imposto estadual.

Apenas para ilustrar e, obviamente, sem entrar no mérito de ser cabível ou não a exclusão dos incentivos fiscais na apuração do lucro real para efeito de IRPJ, vale transcrever excerto da seguinte decisão do 1º Conselho de Contribuintes da Receita Federal:

AS RESTITUIÇÕES À PESSOA JURÍDICA DE PARTE DO ICMS POR ELA PAGO, EFETUADAS PELOS GOVERNOS ESTADUAIS PARA APLICAÇÃO EM INVESTIMENTOS NA REGIÃO, CLASSIFICAM-SE COMO NÃO OPERACIONAIS E DEVEM SER EXCLUÍDAS DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL (AC. NOS. 103- 10.129/90 NO DOU DE 31/07/92 DE 103-10.291/90 NO DOU DE 17/07/92).

Do exposto, deve ser observado que esta restituição não se refere a valores pagos indevidamente ou, por exemplo, ressarcimento do ICMS/ST nos casos em que o fato gerador presumido não ocorre. Nestes casos a restituição não pode ser condicionada a investimentos, sendo direito puro e simples do contribuinte. O acórdão retromencionado diz claramente que estas restituições são referentes a benefícios (do não pagamento do ICMS), dado que têm como contrapartida investimentos.

Como demonstrado, a Impugnante exclui do cálculo do “lucro real”, base de cálculo do IRPJ, valores que o próprio texto do relatório da administração esclarece serem relacionados ao ICMS sobre operações interestaduais.

Assim, os valores mostrados na tabela supra, que foram utilizados pela empresa para diminuir a base de cálculo tributável do IRPJ, constituem-se inequivocamente “benefícios fiscais” relacionados ao ICMS.

Frise-se que não há dúvida de que os valores excluídos do lucro líquido para a apuração do lucro real, nos anos de 2008, 2009 e 2010 constituem os valores mínimos de benefícios fiscais de ICMS, recebidos do Estado do Ceará e relacionados à transferência interestaduais.

Resta, portanto, comprovado, que ocorreram benefícios fiscais nas transferências interestaduais, que importaram em menor recolhimento do ICMS ao Estado do Ceará, restando ao Fisco mineiro o cumprimento da obrigação de proceder ao estorno proporcional dos créditos de ICMS utilizados e que não correspondem a um efetivo recolhimento do imposto na origem, nos exatos termos da Lei Complementar nº 24/75 (art. 8º, inciso I).

Parte-se, agora, para uma análise contábil dos benefícios fiscais detalhados no relatório da administração da Impugnante.

Este detalhamento visa à demonstração contábil/matemática de que as contabilizações da Impugnante não se referem apenas a um simples regime de simplificação de procedimento relativo a ressarcimento de substituição tributária, como por ela defendido, e sim, reforça que são subvenções/benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Ceará e relacionadas ao ICMS sobre transferências interestaduais de mercadorias.

A contabilização da Impugnante, no que se refere às subvenções, atendem plenamente as normas legais. No detalhamento que é realizado nesta parte da manifestação fiscal, ora reproduzido, se utilizará como base a “Resolução Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.143 de 21/11/08, ATA CFC nº 919 – Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamental”.

Vale lembrar, como demonstrado, que a Impugnante reconhece no resultado as receitas de subvenções governamentais recebidas.

Este reconhecimento se dá com um lançamento a crédito, relacionando esta receita com custo das mercadorias vendidas, como se confirma por meio do item 4 das notas explicativas do relatório da administração, letra “r”, já reproduzido anteriormente.

A forma de contabilização utilizada pela Impugnante está de acordo com o item 29 da mencionada “**Resolução Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.143 de 21.11.2008**”. Observe-se que despesas, a que se refere o texto legal, é o custo das mercadorias vendidas, no caso da Impugnante.

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "Outras Receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa, relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento ou por meio de redução de tributos ou outras despesas,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

Conforme o CFC nº 1.143, item 12, a subvenção deve ser reconhecida como receita pela sociedade.

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Reitere-se que tal receita gera um lucro adicional no resultado do exercício. Na letra “d” do item 25 das notas explicativas às demonstrações financeiras (fl. 288), a Impugnante confirma que existe um lucro recebido decorrente das subvenções.

Reserva de incentivo fiscal

É constituída a partir da parcela do lucro decorrente das subvenções para investimento recebidas pela sociedade, conforme detalhado em Nota Explicativa 27 – Subvenção governamental. (grifou-se).

Então, se a receita de subvenção é lançada a crédito, qual seria o lançamento a débito? Observe-se os itens 9 e 14 da Resolução CFC nº 1.143.

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

14. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser em conta específica do passivo.

O entendimento é transparente de que, enquanto não atendidos os requisitos (condições para a concessão do benefício), deve haver registro de contas ativas (subvenções) e passivas (como receitas diferidas a serem reconhecidas no resultado no momento apropriado).

A conta ativa dependerá do tipo de benefício: se dinheiro, o débito é no caixa; se um imóvel, no ativo imobilizado e assim por diante.

O item 9 destaca que a forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Isto diz respeito exatamente às diferenças entre os tipos de subvenções que podem ser recebidas.

Porém, atendidas as condições da subvenção, o lançamento a crédito é CERTO como RECEITA no resultado. Mesmo assim a resolução não é rígida na forma de lançar esta receita. Confira-se:

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer

separadamente sob um título geral tal como "Outras Receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa, relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

Também, atendidas as condições, o lançamento de contrapartida a débito se dá em uma conta com as características de "receita diferida" no passivo.

Como há condições de investimentos a serem cumpridas, normalmente haverá despesas relacionadas, como especifica o item "29".

A análise dos itens "9" e "14" da Resolução CFC nº 1.143 leva ao claro entendimento de que a conta específica do passivo é sempre a mesma. A contrapartida é que se altera, dependendo do tipo de subvenção. Se a subvenção é em dinheiro o débito é no caixa. Se a subvenção se dá por meio de um direito ao crédito do ICMS, contrapartida é um débito na conta "ICMS a recuperar", etc..

Pelo item "17" da Resolução CFC nº 1.143 tem-se que:

17. Na maioria dos casos essa correlação pode ser feita, e a subvenção é reconhecida em confronto com as despesas correspondentes. Semelhantemente, subvenção relacionada a ativo depreciable deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação.

**Qual seria, então, o valor das subvenções recebidas pela Impugnante?**

São, no mínimo, no valor das exclusões procedidas para a apuração do lucro real, conforme declarado pela Impugnante no item 13 do relatório da administração. Novamente esclarecendo que, quando se afirma que "são no mínimo" é porque o valor do custo das mercadorias vendidas é informado pelo seu resultado, sem detalhamentos, e assim as receitas de benefícios fiscais (que são lançadas no CMV conforme informa a Impugnante) podem ser até maiores do que as que são excluídas na apuração do lucro real.

Os lucros adicionais, incorporados aos lucros normais, são creditados na conta que a Empresa nomeia como "prejuízos acumulados", mas que é aquela onde os lucros líquidos são lançados e posteriormente distribuídos.

No quadro do relatório da administração, "Demonstrações das mutações do patrimônio líquido – Exercícios findos em 31 de dezembro de 2010, 2009 e 2008", há o detalhamento, desde o lançamento do lucro líquido até as distribuições (fl. 262).

Em 2008 não há formação de reserva de incentivos fiscais, dado que havia prejuízo acumulado de exercícios anteriores a serem compensados. O fato de não haver formação da reserva não significa que não houve receitas de benefícios. O quadro acima, que mostra as "exclusões" para cálculo do lucro real, apresenta o valor mínimo do benefício deste ano, ou seja, R\$32.672 (em milhares).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em 2009 há um lucro de R\$41.983 (em milhares). Este valor é utilizado para abater o prejuízo acumulado anterior de R\$11.409 (em milhares). R\$1.529 (em milhares) é lançado em reserva legal. R\$3.076 (em milhares) é retirado para juros sobre o capital próprio. A conta “Prejuízos Acumulados” recebe a débito o valor de R\$24 (em milhares), referentes à realização do ajuste de avaliação patrimonial. Da sobra, R\$25.993 (em milhares) é lançado em “Reservas de Incentivos Fiscais”. No final do ano a conta “Prejuízos Acumulados” fica zerada.

Em 2010 há um lucro líquido de R\$72.984 (em milhares). Este valor (em milhares) é distribuído para:

Reserva legal – R\$3.649

Reserva de incentivo fiscal de exercícios anteriores – R\$20.774

Reserva de incentivo fiscal – R\$43.888

Juros sobre o capital próprio – R\$ 4.726

A conta Prejuízos Acumulados recebe ainda a crédito o valor de R\$23 (em milhares) referentes à realização do ajuste de avaliação patrimonial. No final de 2010, esta conta está zerada, como manda a Lei nº 6.404/76. Observa-se ainda a constituição de uma “Reserva de incentivo fiscal de exercícios anteriores – R\$20.774”.

**Ainda no que se refere à análise contábil, passa-se a demonstrar contabilmente que ressarcimento de ICMS não é benefício fiscal.**

Considere-se o exemplo de contabilização do ICMS/ST da obra “Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais” (Reis, Luciano Gomes dos; Gallo, Mauro Fernando; Pereira, Carlos Alberto. 2ª ed. 2012. Atlas, p. 160 e 161). Só será mostrada a contabilização do contribuinte substituído:

Para fins de simplificação, temos a seguinte operação de um produto vendido por substituição tributária:

Valor de venda pelo substituto -----R\$10.000,00

Valor de venda varejo-substituto-----R\$15.000,00

ICMS nas operações próprias-----R\$1.200,00

ICMS nas operações subsequentes-----R\$600,00

Valor total da nota fiscal-----R\$10.600,00

Evento: aquisição de produto pelo substituído –  
Inventário permanente.

D – Estoques

C- Fornecedores/caixa ----- 10.600,00

Quando da realização da venda, pelo contribuinte substituído, não é realizado qualquer débito de imposto, em virtude do imposto já ter sido recolhido nas fases anteriores.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como visto, o valor pago a título de substituição tributária passa a incorporar o valor dos estoques e quando da venda da mercadoria a consumidor final, não há débito de ICMS.

Suponhamos que o contribuinte substituído do exemplo acima mencionado é uma empresa do Estado do Ceará, que o valor do ICMS/ST foi recolhido pelo substituído na entrada da mercadoria no Estado do Ceará, vinda de São Paulo, e que essa empresa não vende ao consumidor final no Estado do Ceará e, sim, realiza transferências de toda a mercadoria por \$10.600 para outra empresa situada no Estado de Minas Gerais. As despesas operacionais montam \$800. Devido a esta operação há o “desfazimento” da operação ICMS/ST. Supõe-se a empresa do Estado do Ceará como sendo a empresa B. Comparam-se as operações desta empresa B com uma hipotética empresa A, que adquire e vende as mercadorias no sistema normal de débito e crédito, sem ST.

Empresa A: – Regime normal de débito/crédito

Contabilizações das compras (mesmos dados do exemplo do livro)

Débito – ICMS a Recuperar ---1.200

Débito – Estoques-----8.800

Crédito- Caixa-----10.000

Contabilizações das baixas dos estoques nas vendas

Débito – CMV-----8.800

Crédito – Estoques-----8.800

**Movimentação da conta Estoques** = \$8.800 (débito) – \$8.800 (crédito) = 0 (saldo final).

**Movimentação da conta CMV** = \$8.800 (débito) = \$8.800 (saldo final)

Demonstração de resultado

Receita de vendas -----10.600

(-) CMV -----(8.800)

= Lucro Bruto -----1.800

(-) despesas -----800

= Lucro Líquido -----1.000

Obs. Não há a necessidade, para o objetivo almejado, de demonstrar os lançamentos referentes à receita e ao ICMS sobre a venda, que incide normalmente.

Empresa B: Lançamentos – Regime com ICMS/ ST nas compras.

Contabilizações das compras (mesmos dados do exemplo do livro)

Como a empresa cearense é a responsável pelo ICMS/ST na entrada, este lançamento é:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Débito – Estoques-----10.600  
Crédito- Fornecedor-----10.000  
Crédito- Caixa-----600

Contabilizações das baixas dos estoques nas vendas

Supondo que há devolução em dinheiro do ICMS/ST pago na entrada. Esta devolução ocorre no momento em que a mercadoria é vendida para o Estado de Minas Gerais.

Neste caso há o “desfazimento” da operação anterior ST.

Débito – ICMS a recuperar-- ---1.200  
Débito – Caixa-----600  
Crédito – Estoques -----1.800

Débito – CMV-----8.800  
Crédito – Estoques-----8.800

Supondo-se que os dois lançamentos são “juntados”, dado que são simultâneos:

Débito – ICMS a recuperar----1.200  
Débito – Caixa-----600  
Débito – CMV-----8.800  
Crédito – Estoques -----1.800  
Crédito – Estoques-----8.800

**Movimentação da conta Estoques** = \$10.600 (débito) – \$8.800 (crédito) – \$1.800 (crédito) = 0 (saldo final).

**Movimentação da conta CMV** = 8.800 (débito) = \$8.800 (saldo final)

O valor do CMV foi de \$8.800 = \$10.600 (valor de estoque antes do “desfazimento” da operação ST) – \$1.200 (ICMS operação própria do substituto tributário em SP, sendo que no desfazimento passa a haver direito ao crédito) - \$600 (ICMS/ST).

Foi então abatido o valor de \$1.800 reais no CMV e este valor realmente não constitui benefício fiscal, e sim ajuste do valor dos estoques vendidos.

Demonstração de resultado (é o mesmo para Empresa A e Empresa B)

Receita de vendas -----10.600  
(-) CMV -----(8.800)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

= Lucro Bruto -----1.800  
(-) despesas -----800  
= Lucro Líquido -----1.000

Dessa forma, ressarcimento de ICMS/ST não constitui benefício fiscal, dado que não há RECEITA ADICIONAL. E o lucro da empresa não se altera, conforme detalhadamente demonstrado.

Então, pergunta-se: havendo a situação descrita de ressarcimento de ICMS/ST poderá a empresa constituir reserva de incentivos fiscais? NÃO, conforme já abordado exaustivamente.

Conclui-se que as receitas que foram excluídas do lucro líquido para o cálculo do lucro real, são as receitas mínimas de benefícios fiscais. Observa-se, também, conforme demonstrado, que estas receitas não foram integralmente utilizadas para constituição da reserva de lucros a realizar, dado que parte delas foi destinada a outros fins.

Como se vê, ao contrário do que argumentou a Impugnante, o Balanço Patrimonial tem, sim, o condão de atestar de forma irrefutável a existência de benefício fiscal em seu favor. O Fisco, com base neste Balanço, provou que “subvenção governamental” não poderia ser apenas um procedimento simplificado de ressarcimento, porque, se assim fosse, não haveria justificativa plausível para cumprimento de condições. E, mais do que isso, provou que “subvenção governamental” implica necessariamente em benefício fiscal, uma vez que, se assim não fosse, não poderia ter sido constituída como “reserva de incentivos fiscais” e, nem tampouco, ter sido excluída da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Todavia, muito embora esteja claramente demonstrado tratar-se de incentivo fiscal concedido à margem da legislação de regência, mas tendo em vista que os argumentos constantes na impugnação encontram-se desprovidos de documentos que os respaldem, o Fisco, diligente, oportunizou à Defesa que trouxesse aos autos comprovações acerca do “procedimento simplificado de ressarcimento”, como por ela denominado.

Assim, foi exarado o expediente de fls. 396/369, no qual, mais uma vez (outras duas solicitações de informação já tinham sido feitas antes da lavratura da autuação), solicitou o Fisco esclarecimentos e documentos à Autuada.

E, também, mais uma vez a Autuada não trouxe aos autos documentos que pudessem fazer prova a seu favor, repetindo as alegações constantes na peça de defesa apresentada, sem, contudo, frise-se, juntar aos autos documentação hábil e idônea que comprovasse suas alegações.

Em algumas de suas respostas, a Impugnante limita-se a dizer que houve preclusão da solicitação de informações por parte do Fisco.

Ora, da leitura dos questionamentos e solicitações feitos pelo Fisco em tal expediente (fls. 396/369), constata-se que os documentos e informações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complementares solicitados viriam aos autos para respaldar os argumentos da Defesa apresentada, se porventura existissem nos moldes alegado.

Ressalte-se, como bem observa o Fisco, em nenhum momento anterior a lavratura do Auto de Infração, como nas intimações para esclarecimentos (fls. 295/300) e na reunião realizada com a empresa, mesmo após a constituição do crédito tributário ao apresentar a impugnação e ao responder à solicitação de esclarecimentos (fls. 401/405), a Autuada não comprova o efetivo pagamento de imposto ao seu Estado de origem.

E, se não houve pagamento, correto foi o procedimento do Fisco em realizar o estorno parcial do crédito tomando por base a totalidade das operações de transferência interestadual de mercadorias sujeitas a ST, nos termos do art. 8º, inciso I da LC nº 24/75.

Ademais, vale mencionar que a declaração firmada pelo Secretário da Fazenda do Ceará, fls. 368, não socorre a Impugnante. Ressalte-se, de início, que a declaração é assinada por alguém que não se identifica, assinando pelo Secretário da Fazenda, mas sua autenticidade não foi questionada pelo Fisco. Embora a Impugnante apresente uma interpretação que lhe é favorável, no sentido de esteja consignado na referida declaração que a empresa não possui benefícios fiscais no Estado do Ceará, na verdade, o que nela consta é o seguinte:

Portanto, como visto acima, a empresa em epígrafe, desde 30 de junho de 2004, está submetida ao recolhimento do imposto na modalidade da substituição tributária, não se constituindo esta forma de tributação em benefício fiscal. (grifou-se)

Por certo, o regime de substituição tributária não constitui, por si só, qualquer benefício fiscal.

Entretanto, o fato de a Impugnante estar sujeita à sistemática da substituição tributária não tem o condão de infirmar a constatação fiscal posta.

No que tange ao acórdão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio Grande de Norte, acostado aos autos pela Impugnante, com intuito de respaldar as suas alegações de não fruição de benefício fiscal concedidos pelo Estado do Ceará, deixa-se de fazer maiores comentários acerca dos fundamentos que levaram aquele Órgão a tal decisão.

Todavia, vale mencionar que o lançamento em apreço é corroborado por várias decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo nas quais restou consignado que a Impugnante é detentora de benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará. Examine-se:

11ª CAMARA  
PROCESSO Nº DRTC-II.643018/2010  
RECURSO ORDINÁRIO  
RECORRENTE EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S.A.  
RECORRIDO FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

RELATOR(A) ELIANE PINHEIRO LUCAS RISTOW  
3.136.547-4 S.ORAL S

EMENTA

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E O EFETIVAMENTE PAGO AO ESTADO DE ORIGEM - TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO MATRIZ LOCALIZADO NO ESTADO DO CEARÁ - INCENTIVO FISCAL - NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ - RECURSO ORDINÁRIO.

11ª CAMARA

PROCESSO Nº DRTC-II. 643161/2010

RECURSO ORDINÁRIO RECORRENTE  
EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S.A.

RECORRIDO FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RELATOR(A) ELIANE PINHEIRO LUCAS RISTOW  
3.136.547-4 S.ORAL S

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E O EFETIVAMENTE PAGO AO ESTADO DE ORIGEM - TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO MATRIZ LOCALIZADO NO ESTADO DO CEARÁ - INCENTIVO FISCAL - NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ - RECURSO ORDINÁRIO.

11ª CAMARA

PROCESSO Nº DRTC-II. 643194/2010

RECURSO ORDINÁRIO

RECORRENTE EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S.A.

RECORRIDO FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RELATOR(A) ELIANE PINHEIRO LUCAS RISTOW  
3.136.547-4

ICMS - CREDITO INDEVIDO - DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E O EFETIVAMENTE PAGO AO ESTADO DE ORIGEM - TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO MATRIZ LOCALIZADO NO ESTADO DO CEARÁ - INCENTIVO FISCAL - NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ - RECURSO ORDINÁRIO.

Destaque-se que o TJSP vem ratificando as decisões daquele Órgão administrativo. Examine-se:

VOTO Nº 14500

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0269711-31.2011.8.26.0000

COMARCA: SÃO PAULO

AGRAVANTE: EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A  
AGRAVADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. AUTOS DE INFRAÇÃO. ANULAÇÃO.  
NEGADA A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. OPERAÇÃO  
INTERESTADUAL.

TERMO DE ACORDO FIRMADO COM O ESTADO DE ORIGEM, TARE Nº 728/2005, PELO RESSARCIMENTO DO IMPOSTO, RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE, NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS. CONTRIBUINTE QUE DESTACOU ICMS PELA ALÍQUOTA DE 12%, MAS PAGOU SOMENTE 8,6%, POIS O TARE LHE CONFERIU CRÉDITO DE 3,4%, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE DOZE POR CENTO, NOS TERMOS DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 22/89. NÃO INFIRMADA A PRESUNÇÃO DE VALIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, SEGUNDO O DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, VII, 'A', DO TEXTO CONSTITUCIONAL. RECURSO NÃO PROVIDO.

A Impugnante também questiona as penalidades aplicadas alegando que multa equivalente a 200% (duzentos por cento) sobre o imposto retido a menor teria caráter confiscatório, o que é proibido pela CF/88.

As multas aplicadas foram de revalidação e isolada. Ambas as exigências estão devidamente previstas na legislação vigente, arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75 e foram aplicadas nos exatos termos da mencionada lei.

Cabe ressaltar que por força das disposições contidas no art. 182 da Lei nº 6.763/75, não compete ao órgão julgador administrativo apreciar a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Quanto ao pleito de se sobrestar o presente feito enquanto se aguarda a decisão no RE 628.075/RS pelo STF, tem-se a absoluta falta de previsão na legislação tributária administrativa mineira para tal pleito.

Importante mencionar que foram várias intervenções das partes no processo nas quais foram oportunizadas à Autuada as garantias constitucionais explicitadas no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Ademais, o Sujeito Passivo tomou conhecimento de todos os elementos de prova que fundamentam as exigências, portanto, teve perfeito conhecimento da acusação imputada, permitindo-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa, com a oportunidade de apresentação dos elementos de prova pertinentes a fundamentar suas alegações de Defesa, conforme se depreende da intimação exarada pelo Fisco na qual oportunizou à Autuada, além do prazo para apresentação da impugnação, apresentar esclarecimentos complementares e documentos que viessem a respaldar os argumentos por ela sustentados, conforme expediente de fls. 396/ 399.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de sustentação oral formulado por e-mail, transmitido no dia 26/03/13 e protocolado na data de hoje, e, ainda, em deferir a juntada da Procuração apresentada da Tribuna. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente, para cancelar a multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alex Konne de Nogueira e Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participou do julgamento, além dos signatários, da Conselheira vencida, o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor).

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2013.**

**José Luiz Drumond  
Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior  
Relator**

T

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	20.901/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000174256-79	
Impugnação:	40.010132483-08	
Impugnante:	Empreendimentos Pague Menos S/A	
	IE: 001032600.05-77	
Proc. S. Passivo:	Allex Konne de Nogueira e Souza	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside apenas na questão afeta à multa isolada aplicada.

Refere-se o presente lançamento às exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, em função da imputação fiscal de recolhimento indevido do imposto devido por substituição tributária uma vez que a Impugnante teria utilizado no cálculo do imposto parcela não paga ao Estado de origem pelo remetente em operações de transferência.

Importa observar que o fato das operações se referirem a transferência toma relevância para matéria dos autos face ao que dispõe o inciso I do § 7º do art. 28 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

**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.

.....  
§ 7º Na hipótese de que trata o § 5º deste artigo, fica o destinatário mineiro autorizado a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriar o crédito decorrente de operação ou prestação ocorrida até a data em que o incentivo ou benefício for divulgado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, exceto nas seguintes hipóteses, nos termos do regulamento:

I - entrada decorrente de operação de transferência;

.....

Feita esta ponderação, cumpre destacar que o ato administrativo de lançamento é vinculado e deve obedecer aos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, exigindo-se dele a correta identificação dos pressupostos legais para o nascimento da obrigação tributária.

Tendo em vista este princípio a penalidade isolada disposta no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não seria devida por não aplicável ao caso dos autos, pois a questão posta não se trata, exatamente, de aproveitamento/apropriação de créditos do ICMS.

A glosa da dedução do mencionado valor procedida pelo Fisco decorreria do disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 24/75, no Regulamento do ICMS Mineiro e na Resolução n.º 3.166/01.

A prática questionada pela Fiscalização, então, teria resultado no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

Justamente pelo fato de que se está cobrando nestes autos a diferença de imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada exigida. Note-se que, embora se fale em aproveitamento de crédito, o valor a menor do imposto apurado nos autos consiste na forma de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária. Lembre-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.

A Lei n.º 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 n.º 6.763/75 relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte do inteiro teor dos arts. 28 (acima transcrito), 29 e 32 da Lei n.º 6.763/75:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 art. 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 estabelecida 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.

A expressão “*apropriar crédito*” sempre é utilizada pela legislação estadual no sentido técnico, ou seja, com significado restrito no sentido técnico contábil.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adequa perfeitamente à conduta 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 diz o inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75:

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

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

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 conduta descrita no retro transcrito inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, devendo ser excluída a multa isolada.

Portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI não é típica para a conduta de “*estorno de crédito*” na substituição tributária hipótese em que, na realidade, o referido montante deve ser abatido do resultado entre a base de cálculo adotada para o cálculo da substituição tributária e multiplicado pela alíquota interna.

Importa registrar por fim a ocorrência de alteração das penalidades pela Lei n.º 19.978/11. No entanto, entendo que tal alteração não é meramente interpretativa e constitui-se, em verdade, na criação de um novo tipo infracional a ser sancionado. Nesta linha, não é possível a aplicação desta nova penalidade aos casos já autuados.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para cancelar a multa isolada.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**