

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.776/15/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000264195-89
Impugnação: 40.010137917-29
Impugnante: Lojas Simonetti Ltda
IE: 137205272.02-02
Proc. S. Passivo: Victor Orletti Gadioli/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, tanto nas operações sujeitas à substituição tributária interna quanto nas tributadas pelo regime normal de débito e crédito, em face de notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias de remetentes beneficiados com incentivos fiscais concedidos pela Unidade da Federação de origem, no presente caso o Estado do Espírito Santo, em desacordo com a legislação em vigor. Procedimento fiscal respaldado no art. 155, § 2º e inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal, art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar n.º 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º do RICMS/02 e do item 1.22 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01. 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. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada exigida em relação às operações sujeitas à substituição tributária, por inaplicável à espécie, uma vez que este caso não se trata de aproveitamento indevido de crédito, mas de forma de apuração/cálculo do imposto devido por terceiros.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal, relativa ao período de dezembro de 2012 a agosto de 2014, de recolhimento a menor de ICMS, tanto nas operações sujeitas à substituição tributária interna quanto nas tributadas pelo regime normal de débito e crédito, em razão do aproveitamento ou do cálculo indevido de créditos do imposto provenientes de notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos fiscais concedidos pela Unidade da Federação de origem, em desacordo com a legislação em vigor.

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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 163 a 170, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- não ocorreu qualquer irregularidade na apuração do ICMS no regime normal de crédito e débito, com também no regime ST interna;

- o processo administrativo é totalmente revestido e instituído pelo princípio da legalidade com preceitua a nossa Carta Magna em seu art. 37, estando o Poder Público em suas atividades, sempre atrelado a fazer somente o que a lei permitir;

- o art. 155, inciso II e § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 trouxe o princípio da não cumulatividade, ou seja, compensa-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;

- observa-se que das notas fiscais objeto de autuação consta valor do ICMS ao percentual de 12% (doze por cento);

- traz a Autuante a alegação de que o benefício utilizado pela empresa fornecedora localizada em outro Estado, não poderá gerar crédito, com fundamento de que é vedada a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto;

- segundo o art. 19 da Lei Complementar n.º 87/96 que regula o ICMS, compensa-se o tributo devido em cada operação, que naquela operação é de 12% (doze por cento), percentual este destacado na nota fiscal, valor que deve ser abatido na apuração do ICMS em Minas Gerais, face ao princípio da não-cumulatividade;

- com a Resolução n.º 3.166/01, a Autuante estará de forma indireta aumentando o seu imposto, o que só pode ocorrer através de lei, sem falar que estará recebendo valor do imposto de outro Estado;

- a Autuante alega que o incentivo concedido pelo Estado de origem não é legal. Ora, se for data essa interpretação, deveria o contribuinte pagar ao Estado de origem o valor de 11% (onze por cento), e não recolher em favor do Estado autuante, o que corrobora ainda mais os argumentos lançados, para rechaçar o lançamento;

- mais que isso, tal caso já foi submetido ao judiciário, onde ao contribuinte naquela oportunidade foi concedido ordem em sede de Mandado de Segurança, no mesmo caso em questão;

- cita decisão do Superior Tribunal de Justiça e doutrina sobre a matéria;

- não restam quaisquer dúvidas de que não realizou qualquer ilegalidade, ou omissão no recolhimento do ICMS;

- cita como exemplo as Notas Fiscais/DANFES n.ºs 000.387.726 e 000.399.986.

Ao final, requer seja a improcedência do Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 187/193, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em síntese, aos fundamentos que seguem:

- a exigência fiscal baseia-se no texto da Constituição Federal que determina à lei complementar dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais;

- cita os arts. 155, § 2º, inciso XII, “g” da Constituição Federal e 1º, 2º e 8º da Lei Complementar n.º 24/75;

- no caso do ICMS devido por substituição tributária, o valor do imposto a recolher é determinado na forma do art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02;

- a substituição tributária é uma antecipação da apuração e recolhimento do imposto, respeitando os pressupostos definidos na legislação do ICMS;

- o caráter da antecipação não pode alterar a essência normativa do imposto;

- a proibição da apropriação do crédito, em comento, tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, por meio de seu art. 155, § 2º, inciso I;

- o valor do imposto a ser compensado é o montante “cobrado” nas operações anteriores, e não apenas destacado no documento fiscal, conforme prevê a Lei n.º 6.763/75 e o RICMS/02;

- cita o art. 28 da Lei n.º 6.763/75 e os arts. 62, § 2º, 68 e 70 do RICMS;

- a vedação do crédito de imposto não cobrado na origem, em decorrência de benefício concedido sem observância da Lei Complementar n.º 24/75, está fundamentado desde a Constituição Federal, passando pela citada lei complementar, pela Lei n.º 6.763/75 e RICMS/02 na esfera estadual, até chegar à Resolução nº 3.166/01, que veio esclarecer os termos da apropriação do crédito;

- tais disposições bastam-se juridicamente para fundamentar o estorno de crédito por concessão de benefício à revelia do Confaz;

- a Resolução nº 3.166/01 e suas alterações apenas têm como finalidade esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a Fiscalização, quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefícios fiscais, que não observaram a legislação de regência do ICMS;

- no caso em tela, exige-se a diferença do ICMS e do ICMS/ST, recolhido a menor em razão do aproveitamento dos créditos de ICMS em operações interestaduais cujos remetentes gozam de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo, em desacordo com a legislação de regência do ICMS, discriminados no item 1.22 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01;

- analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o Supremo Tribunal Federal entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal, relativa ao período de dezembro de 2012 a agosto de 2014, de recolhimento a menor de ICMS.

Tal recolhimento a menor do ICMS teria se dado tanto nas operações sujeitas à substituição tributária interna quanto nas tributadas pelo regime normal de débito e crédito, em razão do aproveitamento ou do cálculo indevido de créditos do imposto provenientes de notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos fiscais concedidos pela Unidade da Federação de origem, em desacordo com a legislação em vigor.

No caso em tela a alíquota utilizada pela ora Impugnante foi de 12% (doze por cento), enquanto que a carga tributária efetiva na origem teria sido de 1% (um por cento), nos termos do item 1.22 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01 e art. 530-L-R-B do RICMS/ES/02.

O levantamento realizado pelo Fisco baseou-se nas informações prestadas pela própria Impugnante pelo SPED Fiscal.

No caso em tela, a Impugnante adquiriu mercadorias, em operação interestadual, de empresas estabelecidas no Estado do Espírito Santo.

Entretanto, o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda e apropriados pelo Sujeito Passivo, não foram integralmente cobrados na origem.

Verificou-se a existência de incentivos fiscais, concedidos ao desamparo de convênio interestadual, aos estabelecimentos remetentes das mercadorias à ora Impugnante, conforme demonstrado nos autos e não refutado pela Defendente.

Tais benefícios fiscais concedidos correspondem ao item 1.22 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01, que em seu art. 1º determina que o crédito do ICMS seja admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à Unidade da Federação de origem.

Portanto, vê-se de pronto que a Resolução n.º 3.166/01 é um dos fundamentos do feito fiscal.

Estabelece citada Resolução, *in verbis*:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

origem, na conformidade do referido Anexo.
(grifos não constam do original)

Note-se que se encontram relacionadas nos autos as notas fiscais objeto da autuação.

A Lei Complementar n.º 24/75 expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação. Obviamente, esta também se refere ao imposto ou parcela deste não paga na origem.

Assim dispõe a citada Lei Complementar n.º 24/75:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

Art. 2º -

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

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.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos e

.....
A Lei Complementar n.º 24/75, apesar de ter sido editada ainda no regime constitucional anterior foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ficando clara a coexistência entre as Leis Complementares n.ºs 24/75 e 87/96.

Ressalte-se que, enquanto a Lei Complementar n.º 24/75 trata da forma dos Estados concederem benefícios fiscais, a Lei Complementar n.º 87/96 aborda as normas gerais relativas ao ICMS, previstas no inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que até a sua edição, eram tratadas no Convênio ICMS n.º 66/88.

Verifica-se que as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder benefício aos contribuintes.

O Regulamento do ICMS Mineiro, na trilha das disposições contidas na Lei Complementar n.º 24/75, estabelece:

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 à 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.

(grifo apostro)

No mesmo sentido a redação do art. 68, *caput*:

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

Existe também a previsão expressa da legislação para o estorno do crédito na situação em foco:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....

Todas estas disposições são claras ao determinar que o montante do crédito a que o contribuinte mineiro tem direito corresponde à parcela não cobrada na origem.

Desta forma, o Estado de Minas Gerais, interpretando a Lei Complementar n.º 24/75, claramente definiu que o contribuinte mineiro não poderá se valer do crédito do imposto relativo à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, apenas com a publicação da Resolução n.º 3.166/01 foi dada plena eficácia ao disposto no retro transcrito art. 62 do Regulamento do ICMS pois, foi exatamente a partir de tal publicação que o Estado informou aos seus administrados os benefícios dados por outras Unidades da Federação que entendia contrários ao texto constitucional, atendendo assim a necessidade de dar plena publicidade.

Neste diapasão, foi extremamente importante a publicação da Resolução n.º 3.166/01 na qual está descrito o benefício, a mercadoria, o valor contábil, o valor apropriado como crédito, e o valor admitido por Minas Gerais como passível de creditamento.

A publicidade é um princípio administrativo porque se entende que o Poder Público deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados (no caso, os contribuintes) tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores (na hipótese, o Fisco) estão fazendo. É imprescindível a publicação de atos que devam surtir efeitos externos, fora dos órgãos da Administração.

Insta destacar que a publicidade é um requisito de eficácia e moralidade do ato administrativo e se faz pela inserção do ato no jornal oficial, para conhecimento do público em geral, bem como para início de produção de seus efeitos. Como bem lembra José Afonso da Silva, *“a publicação oficial é exigência da executoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos.”*

Veja-se que a própria legislação estadual consagra o princípio da publicidade no caso em espécie, conforme determina o § 7º do art. 28 da Lei n.º 6.763/75, acrescido pela Lei n.º 19.978/11, que tem a seguinte redação:

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:

.....

§ 7º - Na hipótese de que trata o § 5º deste artigo, fica o destinatário mineiro autorizado a apropriar o crédito decorrente de operação ou prestação ocorrida até a data em que o incentivo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

II - entrada decorrente de operação promovida por empresa interdependente;

III - demais situações em que o destinatário mineiro comprovadamente tenha ciência do incentivo ou benefício fiscal concedido ao remetente.

Mesmo tendo em vista a recente disposição trazida pelo artigo acima transcrito, o feito fiscal encontra-se respaldado, pois o item citado, qual seja 1.22 do Anexo Único foi introduzido na Resolução n.º 3.166/01 antes das operações realizadas pela Impugnante.

Para que fique clara a questão, veja-se o teor do citado item da Resolução n.º 3.166/01, *in verbis*:

Anexo Único

1 - ESPÍRITO SANTO

Item	Mercadoria	Benefício	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
1.22	Estabelecimento Comercial Atacadista	Crédito presumido de 11% (Art. 107, XXI do RICMS, no período de 01/08/03 a 31/08/08, e art. 530-L-R-B, do RICMS/ES/02, a partir de 01/09/08)	1% s/BC NF emitida a partir de 01/08/03

Nota 34:

O benefício não se aplica:

- às operações com café, energia elétrica, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, derivados ou não de petróleo, e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- às operações que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, ou a destinatário que não for contribuinte do imposto;
- às operações sujeitas ao regime de substituição tributária;
- às operações com mercadorias importadas ao abrigo da Lei n.º 2.508, de 1970;
- aos contribuintes não usuários de sistema eletrônico de processamento de dados, para emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais, litigantes em processo judicial decorrente de ação impetrada contra a Fazenda Pública Estadual, ou em débito para com a Fazenda Pública Estadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este benefício está descrito na Resolução n.º 3.166/01 desde 17 de abril de 2012, tendo a redação sido dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos da Resolução n.º 4.423, de 16 de abril de 2012. Portanto, antes do período objeto do presente lançamento que se iniciou em dezembro de 2012.

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos da Resolução n.º 3.166/01 que dita a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses como as aqui apreciada.

Portanto, o trabalho fiscal deve ser fundado nas normas estaduais, inclusive na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extrai não só a condição do fornecedor, como também os valores passíveis de creditamento ou utilização para apuração do imposto devido por substituição tributária.

Da análise do trabalho fiscal, verifica-se que as notas fiscais objeto da autuação foram efetivamente emitidas por contribuinte sediado em outra Unidade da Federação e que o cálculo dos valores exigidos se deu de conformidade com as determinações da Resolução n.º 3.166/01.

Ressalte-se que a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, se opera mediante compensação do imposto devido em cada operação, com aquele cobrado na operação antecedente. Nesta linha, traçou Minas Gerais seu entendimento exposto na já citada resolução, no sentido de que se parcela do ICMS deixou de ser cobrada pelo Estado de origem da mercadoria, em função de incentivo/benefício fiscal, não pode esta parcela ser compensada em operações posteriores.

A forma utilizada pelo Estado onde está localizada a remetente das mercadorias para conceder o benefício fiscal mencionado acima fere, no entendimento do Poder Executivo Mineiro, normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, que determinam que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados.

A forma adotada pela Fiscalização no caso dos autos permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

Conforme dita o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Tal vinculação se dá justamente às normas emanadas do Estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois a Resolução n.º 3.166/01, amparada, como já demonstrado, em outras normas de hierarquia superior, estabeleceu que o crédito a ser estornado é exatamente, nem mais, nem menos, aquele relativo ao imposto não pago na origem.

Contrariamente ao alegado pela Defesa, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade.

No caso dos autos o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma estadual de caráter meramente operacional

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio.

Como os benefícios fiscais concedidos aos remetentes das mercadorias constam em normas emanadas e publicadas pelos estados onde estão localizadas, a presunção lógica é de que estes tenham sido aproveitados pelas emitentes dos documentos fiscais relativos aos quais o crédito está sendo estornado.

Ademais, no caso dos autos, a Impugnante poderia desconstituir esta presunção com provas de que as remetentes não são beneficiadas com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto, pautados na Resolução n.º 3.166/11, mas tal prova não veio aos autos.

Se o Estado de Minas Gerais não reconheceu através de um convênio os atos normativos que concederam os benefícios fiscais pelos Estados de origem das remetentes das mercadorias, ele não está obrigado a suportar o ônus de compensar o crédito do imposto advindo dessas concessões.

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 as consequências da concessão irregular dos benefícios são de naturezas distintas: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

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

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os estados destinatários estabelecer as regras de aproveitamento sem a necessidade de interveniência do Judiciário, pois estes detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória).

Também não podem ser acolhidas as razões de defesa acerca da Resolução n.º 3.166/01, alegando que esta fere o princípio da legalidade, até mesmo por força da limitação contida no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 pode ser exigida pelo aproveitamento indevido de crédito do imposto e a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal é exatamente esta, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Contudo, um reparo merece o feito fiscal no que tange à aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 nos casos que não se referem a aproveitamento de crédito, mas a forma de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

Ocorre que da própria leitura da norma sancionatória verifica-se que esta não se destina aos casos de substituição tributária.

A lei descreve a conduta infratora como apropriação de crédito em desacordo com a legislação.

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.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adequa perfeitamente à conduta da Impugnante em relação à substituição tributária, pois diz respeito exclusivamente ao aproveitamento do crédito relativo à sistemática normal de apuração do imposto.

Como a imputação fiscal no lançamento em análise também 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, nestes casos.

Portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI não é típica para a conduta de utilização de valor destacado no documento fiscal para cálculo da 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 exigida em relação às operações sujeitas a substituição tributária, por inaplicável à espécie. Vencidos, em parte, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu, que o julgavam procedente. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Victor Orletti Gadioli e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Marco Antônio Perdigão Mendes.

Sala das Sessões, 17 de junho de 2015.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.776/15/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000264195-89
Impugnação: 40.010137917-29
Impugnante: Lojas Simonetti Ltda
IE: 137205272.02-02
Proc. S. Passivo: Victor Orletti Gadioli/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A discordância em relação aos votos vencedores diz respeito à exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 em relação às exigências do ICMS/ST:

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;

(...).

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS normal e do ICMS/ST, no período compreendido entre dezembro de 2012 e agosto de 2014, em razão de ter o Sujeito Passivo aproveitado, indevidamente, parcela do crédito do imposto correspondente a 11% (onze por cento), a qual foi compensada com o valor do débito do ICMS normal e do ICMS/ST apurado, decorrentes de operações de entradas de mercadorias oriundas do Estado do Espírito Santo, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, conforme demonstrado nos respectivos Anexos do Auto de Infração.

A Autuada aproveitou o valor integral do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição, embora não tenha ocorrido o recolhimento integral do imposto destacado nas correspondentes notas fiscais, em função do benefício concedido pela Unidade da Federação de origem, acarretando assim as exigências do imposto e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os votos vencedores entenderam que, no caso do crédito do ICMS aproveitado pela Impugnante para a apuração do ICMS devido por substituição tributária, a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, é inapropriada para a situação, devendo ser excluída.

No entanto, é sabido que a substituição tributária nada mais é do que uma antecipação do momento de apuração e recolhimento do imposto. Ainda que seja uma forma excepcional de apuração e recolhimento, respeita e obedece todos os pressupostos definidos na legislação para o ICMS, como não poderia ser diferente.

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

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

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

I - impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

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

(...).

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

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

I - em relação às operações 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;

(...).

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

Ao excluir a multa isolada imposta à Impugnante, a decisão majoritária destaca 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*”.

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

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

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

Esse entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte nº. 028/08, ao orientar sobre o cálculo do ICMS/ST:

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

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

Por todo exposto, julgo integralmente procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 17 de junho de 2015.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**