

Acórdão: 18.333/07/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010120341-42
Impugnante: Tenace Indústria e Comércio Ltda
Proc. S. Passivo: Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira
PTA/AI: 01.000154694-31
Inscr. Estadual: 166794608.00-06
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO/INIDÔNEO - BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO - CRÉDITO SEM ORIGEM. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a documentos fiscais declarados falsos/inidôneos pelo Fisco, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias nas quais se apropriou de parcela de imposto não cobrada e não paga pelos fornecedores aos Estados de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhes fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75, além da apropriação de créditos sem comprovação de origem, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multas Isoladas, previstas nos incisos X e XXVI (a partir de nov/03), do art. 55, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR. Após a recomposição da Conta Caixa, apurou-se saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso III, § 3º, dos RICMS/02, resultando nas exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75. A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Infração plenamente caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a: 1) documentos fiscais declarados falsos/inidôneos pelo Fisco, no período de junho/2001 a maio/2006; 2)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquisições interestaduais de mercadorias, no período de fevereiro/2001 a novembro/2004, nas quais se apropriou de parcela de imposto não cobrada e não paga pelo fornecedor ao Estado de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhe fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75; 3) lançamento no livro RAICMS sem comprovação de origem, nos meses de novembro e dezembro de 2001, janeiro, abril, maio, julho, agosto e setembro de 2002.

Citadas irregularidades acarretaram as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multas Isoladas, previstas nos incisos X e XXVI (a partir de nov/03), do art. 55, da Lei 6763/75.

Versa, ainda, o Auto de Infração, sobre a constatação, após a recomposição da Conta Caixa, de saldo credor em conta tipicamente devedora, nos exercícios de 2004/2006, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso III, § 3º, dos RICMS/02, resultando nas exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 895/912, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 930/939.

A 3ª Câmara de Julgamento, em Sessão de 05/06/07, converte o julgamento em diligência determinando que o Fisco intimasse a Impugnante para recolher, se de seu interesse, o ICMS indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido apenas de multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo, referente aos documentos fiscais cujos atos declaratórios tivessem sido publicados após o início da ação fiscal (fls. 944).

Intimada, a Impugnante não se manifesta.

DECISÃO

Confirmando o relatório, verifica-se que a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a: 1) documentos fiscais declarados falsos/inidôneos pelo Fisco, no período de junho/2001 a maio/2006; 2) aquisições interestaduais de mercadorias, no período de fevereiro/2001 a novembro/2004, nas quais se apropriou de parcela de imposto não cobrada e não paga pelo fornecedor ao Estado de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhe fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75; 3) lançamento no livro RAICMS sem comprovação de origem, nos meses de novembro e dezembro de 2001, janeiro, abril, maio, julho, agosto e setembro de 2002.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Citadas irregularidades acarretaram as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista nos incisos X e XXVI (a partir de nov/03), do art. 55, da Lei 6763/75.

Versa, ainda, o Auto de Infração, sobre a constatação, após a recomposição da Conta Caixa, de saldo credor em conta tipicamente devedora, nos exercícios de 2004/2006, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso III, § 3º, dos RICMS/02, resultando nas exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multas Isoladas, previstas na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

DA PRELIMINAR

A Impugnante argúi a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que o Fisco não teria lavrado o recibo de entrega dos documentos solicitados através do AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal).

Contudo, não deve prosperar tal arguição.

Cumprе ressaltar que na devolução dos documentos foi emitido, pelo Fisco, o recibo (fls. 10) no qual encontram-se relacionados todos os documentos que estavam na sua posse e que naquele momento estavam sendo devolvidos ao Contribuinte, por intermédio de seu Contador, responsável pela guarda dos mesmos.

Nesse sentido, constata-se não restar caracterizada qualquer nulidade por cerceamento do direito de defesa, devendo-se, de pronto, ser rejeitada tal alegação.

DO MÉRITO

Dos documentos fiscais declarados falsos/inidôneos

Este item trata da imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados falsos/inidôneos pelo Fisco, no período de junho/2001 a maio/2006.

Foram exigidas parcelas de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso X, do art. 55, da Lei 6763/75.

O direito ao crédito, garantido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. O direito é amplo, submetendo-se unicamente aos limites constitucionais, mas seu exercício depende de normas instrumentais de apuração.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 23 e atendendo à determinação constitucional, preconiza que o direito ao crédito só é reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias e é condicionado à idoneidade da documentação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como à sua escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação. Não havendo débito devidamente formalizado, prejudicado ficará o registro do crédito.

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

A Lei Complementar 87/96 introduziu a exigência de escrituração idônea, a fim de que a apuração do imposto devido pudesse prevalecer, mantendo a consonância com a Lei Federal nº 6.404/76 e os princípios contábeis geralmente aceitos.

A falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito, que depende exclusivamente do interessado, não implica qualquer inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição, salvo a ocorrência da decadência do direito.

Os documentos fiscais declarados inidôneos encontram-se relacionados na planilha de fls. 30/33, estando os mesmos anexados aos autos, juntamente com os atos declaratórios, às fls. 149/229.

Ressalte-se que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como inidôneos. Os atos declaratórios, além de configurarem formalmente a irregularidade, descrevem as situações que ensejaram as declarações, demonstrando de maneira inequívoca serem os documentos fiscais em questão materialmente inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

O ato declaratório de inidoneidade ou falsidade decorre de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, providenciado nos termos do artigo 1º da Resolução nº 1.926/89, quando detectada a ocorrência de qualquer das situações arroladas no artigo 3º da referida resolução.

É pacífico na doutrina o efeito *ex tunc* dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde suas emissões.

Segundo ensina Aliomar Baleeiro:

“o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc)”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação que não é nova, não nascendo essa com a publicação do mesmo no Diário Oficial do Estado, a qual somente visa tornar pública uma situação preexistente.

Consiste em ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, explicita a existência do que já existia, possuindo natureza declaratória e não natureza normativa.

De conformidade com o disposto no artigo 4º da Resolução nº 1.926/89, é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal inidôneo ou falso, no intuito de legitimar o creditamento, promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, desde que assim o faça antes da ação fiscal.

Tendo em vista que o início da ação fiscal, através da intimação da Autuada pelo AIAF, se deu em 04/09/06 (fls. 14), foi concedida à mesma a possibilidade de recolhimento do ICMS indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido apenas de multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo, referente aos documentos fiscais cujos atos declaratórios foram publicados após o início da ação fiscal (vide fls. 168, 176, 187, 189, 202, 223, 226 e 229).

A Impugnante, intimada para tanto, não se manifestou.

Não é demais destacar que aqui não se discute a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas, mas sim a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados.

O procedimento fiscal de estorno dos créditos encontra-se respaldado pelo artigo 70, inciso V, do RICMS/02, uma vez que não foram carreados aos autos quaisquer comprovantes de recolhimento do imposto, já que, em se tratando de documento fiscal falso/inidôneo, a única exceção contemplada na legislação está condicionada à prova concludente de que o imposto tenha sido corretamente recolhido, prova esta não produzida pela Impugnante.

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

I - IV -

V - a operação ou prestação estiver acobertada por documento fiscal falso ou inidôneo, **salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;** (Grifado)

Relativamente à Multa Isolada, verifica-se que o Fisco corretamente aplicou a penalidade de 40%, prevista no inciso X, artigo 55, Lei nº 6.763/75, pela utilização dos documentos inidôneos, sendo que a Multa de Revalidação (50%) encontra amparo no inciso II, artigo 56, do mesmo diploma legal.

Assim, infere-se que a glosa de crédito promovida pelo Fisco encontra respaldo na legislação tributária em vigor.

Dos benefícios fiscais sem convênio

Cuida este item de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro/2001 a junho/2006, referente à aquisição de *carvão coque verde de petróleo* de remetente localizado no Estado do Espírito Santo, onde foi instituído, unilateralmente, programa de benefícios fiscais, sem anuência do CONFAZ.

Os documentos fiscais encontram-se relacionados na planilha de fls. 39/41 e anexados às fls. 73/136.

O estorno em questão relaciona-se ao item 1.1 do Anexo Único da Resolução 3.166/01, o qual informa a concessão, pelo Estado do Espírito Santo, de crédito presumido de 5% (cinco por cento) sobre as saídas de coque mineral.

O estorno de crédito decorrente da apropriação de parcela não cobrada na origem não se lastreia exclusivamente na Resolução 3.166/01, mas sobretudo na Constituição da República, que determinou à lei complementar dispor sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais (art. 155, § 2º, XII, "g").

Eis, então, recepcionada a Lei Complementar 24/75, que 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.

A Lei Complementar nº. 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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 "graça" a seus contribuintes, mormente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante, como no caso.

Os Regulamentos do ICMS de 1996 e 2002 estabelecem cada qual em seu período de vigência:

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. (Grifo apostro)

§ 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.

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. (Grifo apostro)

Também o art. 70, X:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

De se ver, tais disposições bastavam-se juridicamente a fundamentar o estorno de crédito por concessão de benefício à revelia do CONFAZ, aplicando-se a todo o período fiscalizado.

Existe, ainda, 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:

(...)

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

Essas disposições são perfeitamente auto-aplicáveis, independentemente de qualquer outro instrumento normativo.

A publicação da Resolução 3.166/01 veio clarear o que já era obrigatório:

Efeitos de 12/07/2001 a 16/12/2004 - Redação original:

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

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

É importante acrescer que a vedação do crédito de imposto não cobrado na origem, em decorrência de benefício concedido sem observância da LC 24/75, não se fez valer apenas com o advento da Resolução 3.166. Explicitado acima, a regra valia para período anterior, desde a entrada em vigor da CF/88.

Esses, pois, os fundamentos legais do lançamento.

Portanto, constatando-se o aproveitamento de créditos relacionados a benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado do Espírito Santo, sem autorização pelo CONFAZ, correto o estorno dos créditos correspondentes acompanhado da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto (art. 56, II, Lei 6763/75), bem como da Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75, com vigência a partir de novembro de 2003.

Créditos sem origem

Este item cuida de créditos de ICMS lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo 006 – OUTROS CRÉDITOS, sob a rubrica de “crédito extemporâneo”, sem qualquer fundamento legal, nos meses de novembro e dezembro de 2001, janeiro, abril, maio, julho, agosto e setembro de 2002 (fls. 137/148).

As exigências se resumem a ICMS e Multa de Revalidação, nos termos do inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

Carece de maiores considerações este item tendo em vista que todo lançamento realizado pelo contribuinte deve estar devidamente previsto na legislação e respaldado em documentos fiscais, o que não ocorre no presente caso.

Cumprе ressaltar que a Autuada sequer impugna tal item.

As regras de aproveitamento de créditos de ICMS estão claramente dispostas na legislação:

RICMS/02

Art. 63 – O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, salvo as exceções previstas na legislação tributária e na hipótese do inciso II do § 1º deste artigo.

(...)

Art. 65 – O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

Art. 67 – Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 2º - O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

§ 3º - O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

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

Portanto, caracterizado o aproveitamento de créditos do imposto sem previsão legal, corretas as exigências fiscais.

Saldo credor na conta caixa

O Fisco procedeu à recomposição da Conta Caixa do Sujeito Passivo nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, resultando, conforme planilha de fls. 15/17, em apuração de saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando, assim, a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme o disposto no artigo 194, inciso III, § 3º, do RICMS/02:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

O disposto no art. 110 da CLTA/MG estabelece ainda o seguinte:

"Art. 110 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto de provas, será essa irregularidade considerada como provada" (Grifado)

A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Na verdade, sequer impugnou.

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, à Multa de Revalidação, nos termos do art. 56, II, da Lei 6763/75, e à Multa Isolada (20%) prevista no artigo 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75.

Dessa forma, estando presentes no Auto de Infração todos os requisitos e pressupostos necessários e como a Impugnante não trouxe nenhum argumento ou fato que acarretasse sua modificação ou anulação, conclui-se pela correção das exigências fiscais em questão.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente pra excluir as exigências relacionadas à Resolução 3166/01 no período anterior a 12/07/2001. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e da vencida, os Conselheiros André Barros de Moura e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 12/09/07.

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente/Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	18.333/07/3 ^a	Rito: Sumário
Impugnação:	40.010120341-42	
Impugnante:	Tenace Indústria e Comércio Ltda.	
Proc. S. Passivo:	Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira	
PTA/AI:	01.000154694-31	
Inscr. Estadual:	166794608.00-06	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 43 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.

Por meio do presente lançamento exige-se, dentre outros pontos com os quais não há divergência entre este voto e a decisão majoritária, ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, esta última capitulada no inciso do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, face à imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 13 fevereiro de 2001 a 29 de novembro de 2004, em face do aproveitamento de crédito de ICMS destacado em documentos fiscais emitidos por contribuintes sediados em outra Unidade da Federação contemplados por incentivos fiscais concedidos unilateralmente, em desacordo com a legislação tributária mineira (artigos 16, incisos VI, IX e XIII da Lei n.º 6.763/75; 96, inciso XVII, 62, §1º e 2º e 71, inciso VI do RICMS/MG), nos termos da Lei Complementar n.º 24/75 e, listado na Resolução SEF/MG n.º 3.166/01.

Como já mencionado, o Auto de Infração refere-se, dentre outros pontos, ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais relativas a operações interestaduais, cujo remetente de tais mercadorias - Chinabraz Comércio, Importação e Exportação Ltda., localizada no Estado do Espírito Santo, seria beneficiária de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Esta afirmativa é tomada como verdadeira uma vez que não foi contraditada especificamente nos presentes autos e também porque não foram carreadas provas irrefutáveis que conduzissem a conclusão diversa. Assim, entende o Fisco Mineiro que citados benefícios estariam contrariando o disposto no artigo 1º, da Resolução SEF/MG n.º 3.166, de 11 de julho de 2001 (publicada no Diário Oficial do Estado - “Minas Gerais” de 13 de julho de 2001), que assim estabelece:

“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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

As notas fiscais objeto da autuação estão listadas no presente Processo Tributário Administrativo. Tal planilha discrimina o número da Nota Fiscal, a data de seu registro, o fornecedor, a unidade da Federação de localização do fornecedor, o item da Resolução n.º 3.166/01 no qual está descrito o benefício, a mercadoria, o valor contábil, o valor apropriado como crédito, o valor admitido por Minas Gerais como passível de creditamento e o valor que a Fiscalização considera como indevido.

Portanto, fica claro que o trabalho foi fundado na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extraiu não só a condição do fornecedor como também os valores passíveis de creditamento.

Da análise das planilhas verifica-se que as notas fiscais objeto da autuação foram efetivamente emitidas por contribuintes sediados em outras Unidades da Federação. Ainda nas planilhas encontradas nos autos é possível verificar que o Fisco indica, para cada uma dessas notas fiscais objeto de glosa a parcela de crédito a que, em seu entendimento com base na Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, a Impugnante tem direito. Não é negado nestes autos que a Impugnante tenha direito, ao imposto que o Estado de Minas Gerais acredita ter sido efetivamente pago na origem, sendo o estorno o produto da diferença entre este e o valor do ICMS por ela apropriado.

Inicialmente ressalte-se que a não-cumulatividade do ICMS, prevista no artigo 155, da Constituição Federal de 1988, se opera através da 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 SEF/MG n.º 3.166/01, 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 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 determina que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados-membros.

A norma constitucional constante da alínea "g" do inciso XII do §2º do artigo 155, tem como objetivo garantir a harmonia entre os Entes Federados, evitando a "guerra fiscal". No mesmo sentido, a Lei Complementar n.º 24/75, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a necessidade de Convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, uma vez que não houve questionamento judicial dos benefícios que o Estado de Minas Gerais considera contrários às normas retro mencionadas, a publicação da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01 fez-se necessária para esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a Fiscalização quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que, no entendimento do Estado de Minas Gerais, não observaram a legislação de regência do tributo.

Entretanto, cumpre esclarecer que no caso específico o benefício questionado estava presente na Resolução SEF n.º 3.166/01 desde a sua publicação que se deu em 13 de julho de 2001.

É importante frisar para o raciocínio desenvolvido que o dispositivo que ampara o estorno do crédito procedido nestes autos apenas foi do conhecimento dos contribuintes após a publicação da Resolução n.º 3.166/01 e, portanto, só poderiam surtir efeitos a partir da data em que Minas Gerais levou ao conhecimento público de que considerava estes benefícios contrários às normas de regência do imposto, o que se deu, repita-se, com a publicação de outra Resolução.

Desta forma, uma vez que o Fisco ampara as exigências em dispositivos regulamentares da legislação tributária, as arguições de inconstitucionalidade formuladas pela Impugnante em sua peça de defesa não podem ser apreciadas pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em face do que dispõe o artigo 88 da CLTA/MG, *in verbis*:

“Art. 88 – Não se incluem na competência do órgão julgador:

I – a declaração de inconstitucionalidade ou **negativa de aplicação de lei**, decreto ou ato normativo;

II – a aplicação de equidade;

III – a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa.” (grifos não constam do original)

Importante ressaltar aqui, no entanto, que parte das exigências constantes do lançamento ora discutido são de período anterior à publicação da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01. Neste ponto entendemos impõem-se, até mesmo por força do já citado artigo 88 da CLTA/MG, a apreciação da adequação da autuação às normas existentes e à validade do ato administrativo que levou ao conhecimento do contribuinte e da própria fiscalização os benefícios que o Poder Executivo Mineiro entende desrespeitarem às normas constitucionais e a Lei Complementar n.º 24/75, em virtude de que tais questões não foram apreciadas pelo Poder Judiciário responsável pela decretação de sua validade.

Assim cumpre lembrar e avaliar a extensão do requisito da publicidade, essencial à validade de todo e qualquer ato administrativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 executóriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos.”*

Ainda sobre este assunto, Hely Lopes Meirelles manifestou-se no seguinte sentido *“A publicidade não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. (...) Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza. (...) O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa a propiciar seu conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.”*

Acrescente-se à necessidade de observância do princípio da publicidade para produção de efeitos do ato administrativo, no caso a Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, o previsto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Este dispositivo legal traduz eficaz proteção para o Contribuinte. É certo que a autoridade administrativa tributária pode modificar os métodos jurídicos que emprega na atividade do lançamento. Agora, *“a aplicação dos novos critérios só pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, com vistas a fatos geradores ocorridos, posteriormente a ditas modificações”*, como ensina José Jayme Macêdo Oliveira.

Também neste sentido encontram-se as informações constantes da obra *“Direito Tributário Brasileiro”* de Aliomar Baleeiro (atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi) quando tece comentários acerca do citado artigo 146, a saber:

“Nesses casos, em se tratando de normas relativas ao lançamento, a inovação só se aplica ao mesmo contribuinte se ocorrer fato gerador posteriormente à modificação. Sobrevivem as situações constituídas anteriormente e que são definitivas.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, não é possível a aplicação das regras constantes da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01 para fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua publicação.

Pelo exposto e face ao princípio da publicidade e da regra constante do artigo 146 do Código Tributário Nacional, é imprescindível a publicidade da Resolução em comento para que o Contribuinte conhecesse quais os benefícios fiscais Minas Gerais passou a considerar ilegais.

Cumpre destacar assim a necessidade de excluir do lançamento as exigências fiscais relacionadas com fatos geradores ocorridos antes da data de publicação da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01.

Frisa-se, pela importância, que a Impugnante não alcançou demonstrar que o remetente das mercadorias cujo crédito se questiona não estaria em gozo do benefício fiscal cuja validade é discutida pelo Fisco Mineiro. Caso esta demonstração fosse feita não haveria possibilidade de cobrança de quaisquer valores.

Diante de todo o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às notas fiscais emitidas em data anterior à publicação da Resolução n.º 3.166/01, pois apenas por meio de tal publicação cumpriu-se um dos requisitos do ato administrativo, qual seja, a publicidade aos benefícios que Minas Gerais considerava como concedidos de forma irregular. Este posicionamento é fundado no artigo 146 do Código Tributário Nacional combinado com o artigo 88 da CLTA/MG.

Sala das Sessões, 12/09/07.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira/Revisora