

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.302/09/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159528-84
Impugnação: 40.010124704-90, 40.010125442-56 (Coob.)
Impugnante: Acabamentos Bel Lar Ltda
IE: 067012734.06-79
Biancogres Cerâmica S/A (Coob.)
IE: 055364339.00-69
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s) (Aut. e Coob.)
Origem: DF/Betim

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MATERIAL DE CONSTRUÇÃO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatou-se o recolhimento a menor de ICMS/ST, tendo em vista a dedução indevida de parcela de créditos de ICMS não cobrada e não devida pelo fornecedor ao respectivo Estado de origem, à vista de auferir benefício que lhe fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), em desrespeito à Lei Complementar Federal nº 24/75, bem como à legislação tributária mineira. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75. Exigências parcialmente mantidas para adequar a parcela de crédito passível de aproveitamento e, ainda, excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST, constatado mediante conferência de livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos, no período de janeiro de 2005 a setembro de 2007, em razão de apropriação indevida de créditos dos impostos referentes a aquisições de mercadorias efetuadas junto a contribuintes sediados em outras Unidades da Federação, beneficiados com incentivo fiscal no Estado de origem, não reconhecido em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação.

A empresa Coobrigada foi incluída no polo passivo da obrigação tributária devido à existência do regime especial nº 16.000127924.18, que a atribui responsabilidade na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes com materiais de construção.

Exige-se ICMS, multa de revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, conjuntamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 546/552, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 603/611.

Novamente nos autos as Impugnantes às fls. 591/602 e 616/617 e o Fisco às fls. 603/611.

DECISÃO

Como se vê, trata o presente trabalho fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão da utilização no cálculo do imposto devido de crédito de ICMS não cobrado e não devido pelo fornecedor situado no Estado do Espírito Santo, beneficiário de incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de dizer que o benefício concedido constitui-se de um crédito presumido de 70% (setenta por cento) do valor do imposto devido mensalmente e não sobre cada operação, sendo necessário fazer o confronto de débitos e créditos para se apurar o valor real.

Cita o art. 146 do CTN, tece outras considerações sobre a certeza de seu procedimento e pede, ao final, a adequação do trabalho nos termos do Regime Especial 16.000191092-84.

O Fisco, por sua vez, não acata os argumentos da Impugnante, entende correto o feito fiscal e pede pela sua manutenção integral.

Na verdade, o que se percebe é que o trabalho fiscal precisa ser adequado à realidade dos fatos que realmente ocorreram, senão vejamos.

Conforme enfatizado na manifestação fiscal, o estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75, Regulamento do ICMS de Minas Gerais de 2002 e Resolução nº 3.166 de 2001.

Nos anexos do Auto de Infração constam toda a documentação necessária para uma análise pormenorizada da presente autuação, como cópias dos decretos do Estado do Espírito Santo que concederam benefícios fiscais ao remetente das mercadorias, demonstrativo de cálculo do ICMS/ST recolhido a menor e outros.

As cópias das notas fiscais de aquisição das mercadorias adquiridas da empresa Biancogrê Cerâmica Ltda. estão listadas às fls. 66 e seguintes.

O que se percebe das peças processuais é que as razões da Impugnante são parcialmente procedentes, na medida em que a alíquota interestadual em tela é de 12% (doze por cento), tendo a Fiscalização decotado do cálculo do ICMS/ST o crédito no importe de 8,4% (oito vírgula quatro por cento), remanescendo apenas um crédito de 3,6% (três vírgula seis por cento).

Na verdade, o benefício concedido pelo Estado do Espírito Santo encontra fundamento no Decreto nº 1.152-R de 16 de maio de 2003, tendo a empresa fornecedora das mercadorias aderido a este incentivo fiscal nos termos das Resoluções Invest-ES 077 e 26/07, bem como Termo de Acordo 015/04 de 25/06/04.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi concedido um regime especial para a empresa Biancogrês Cerâmica S/A, reconhecendo que em suas operações interestaduais com contribuintes mineiros, o crédito presumido médio seria de 24,50% das operações próprias.

Considerando-se a alíquota de 12% (doze por cento), a Impugnante, enquanto adquirente de produtos da Biancogrês Cerâmica S/A, poderia aproveitar o crédito de 9,06% (75,5%), cabendo o estorno de 2,94% (24,5%). Entretanto, a Fiscalização negou esta condição ao Contribuinte.

Não obstante a resistência da Fiscalização em aceitar os argumentos da Impugnante, importante informar que foi lavrado pela Fiscalização de Governador Valadares (MG) um Auto de Infração idêntico ao ora apreciado – PTA 01.000159762-36, que havia adquirido produtos da mesma Biancogrês Cerâmica S/A.

Naquele caso, mesmo sem os documentos da empresa fornecedora das mercadorias, a Fiscalização conseguiu apurar efetivamente que no período de 2005 a 2008, o crédito utilizável pelo adquirente mineiro seria 9,06% (75%), cabendo o estorno de 2,94% (24,5%), conforme já enfatizado acima.

Finalmente, importante enfatizar que já foi apreciada matéria da mesma natureza pela 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, que gerou o Acórdão 19.230/09/3ª, que adotou como estorno de crédito, o percentual de 2,94% .

Quanto à multa isolada aplicada, entende-se inaplicável à acusação de recolhimento a menor de ICMS/ST.

Nesse sentido, correto o entendimento da Impugnante, para que seja adotado como estorno de crédito, o percentual de 2,94%, firmado entre o Estado de Minas Gerais e a empresa remetente das mercadorias sediada no Estado do Espírito Santo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adotar como estorno de crédito, o percentual de 2,94% (dois vírgula noventa e quatro por cento) firmado entre o Estado de Minas Gerais e a empresa remetente sediada no Estado do Espírito Santo, bem como a exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários e do vencido, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 28 de outubro de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Presidente / Revisor

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.302/09/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159528-84
Impugnação: 40.010124704-90, 40.010125442-56 (Coob.)
Impugnante: Acabamentos Bel Lar Ltda
IE: 067012734.06-79
Biancogres Cerâmica S/A (Coob.)
IE: 055364339.00-69
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s) (Aut. e Coob.)
Origem: DF/Betim

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, 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.

Os fundamentos expostos na bem fundamentada Manifestação Fiscal, de fls. 603/611 e 641/644, foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Voto, salvo pequenas alterações.

Constatou-se, mediante conferência de documentos e livros fiscais, que o Autuado deixou de recolher ICMS/ST em virtude do crédito de ICMS que não foi efetivamente pago ao Estado de origem, porquanto alcançado por benefício concedido sem respaldo em acordo celebrado no âmbito do CONFAZ. Para o cálculo do ICMS/ST o Coobrigado, contribuinte substituto localizado no Espírito Santo, utilizou a alíquota de 12% para o ICMS da operação própria, não levando em consideração o crédito presumido concedido à revelia da legislação tributária, sendo assim o valor do imposto destinado a Minas Gerais foi recolhido a menor.

Assim dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incs. I e XII, alínea "g", *in verbis*:

Art. 155 (omissis)

(...)

§ 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

A Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, determina, *in verbis*:

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

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV- à 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 RICMS/02, Parte Geral, art. 62, §§ 1º e 2º, abaixo transcritos:

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

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

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

A Resolução SEF nº 3.166/01, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º, Parte Geral do RICMS/02, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

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

No intuito de adequar o Auto de Infração em relação ao crédito presumido, o Coobrigado Biancogrês Cerâmica S/A e o Autuado Acabamentos Bel Lar Ltda foram intimadas através dos Termos de Intimação nº 24/09 e nº 25/09, respectivamente (fls. 587/590), a apresentar:

1 - demonstrativo do saldo mensal de ICMS, credor ou devedor, apurado pelo contribuinte, referente ao período de julho/2004 a setembro/2007, devendo ser discriminados os totais de débitos e de créditos em cada período de apuração;

2 - demonstrativo do crédito presumido, nas operações interestaduais, efetivamente utilizado pelo contribuinte em cada período de apuração do ICMS, julho/2004 a setembro/2007, conforme legislação do Estado do Espírito Santo.

Como resposta à referida intimação, o Coobrigado Biancogrês Cerâmica S.A., sediada em Serra/ES, encaminhou correspondência datada de 01/06/09 (fls. 602) dizendo estar impedido de encaminhar os documentos e informações solicitados, devido a impedimentos da Secretaria da Fazenda do Espírito Santo. Sugere, ainda, o encaminhamento de um ofício à SEFAZ/ES requerendo permissão para fiscalizar a empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A resposta do contribuinte mineiro Acabamentos Bel Lar Ltda (fls. 591/592) é direcionada no sentido de não possuir tais documentos, que a relação das duas empresas é meramente comercial e que somente o Estado pode praticar atos de imperatividade e exigibilidade.

Assim, o Contribuinte remetente das mercadorias, cujo benefício fiscal irregularmente concedido deu origem ao presente AI, na situação de Coobrigado, não forneceu ao Fisco dados necessários e suficientes para que fosse efetuada a adequação do AI.

Registre-se que o Fisco mineiro não possui outros meios para levantar tais informações, uma vez tratar-se de contribuinte localizado em outro Estado da Federação, cuja legislação que concede benefícios fiscais em desacordo com a legislação, conforme se pode verificar no Anexo I (fls. 17/35), revela-se confusa, além de vincular o cálculo do crédito presumido a dados não acessíveis ao Fisco dos outros Estados.

Na Impugnação o Autuado assume que usufrui do benefício fiscal e o único questionamento apresentado refere-se ao quantum de crédito aproveitado indevidamente.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do Estado de Minas Gerais contra o governador do Estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre entes federados. Segundo o egrégio tribunal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, II, “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados. O Supremo deixa claro a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00). 2. As normas constitucionais,

que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações dela. 3. A invocada exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art. 155, 2º, II, g) alcança a concessão por lei estadual de crédito presumido de ICMS, como afirmado pelo Tribunal. 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo.

Ressalte-se que a Biancogrês Cerâmica S.A, Inscrição no Cadastro de Contribuintes Externos/MG nº 055.364339.00-69, possui regime especial no Estado de Minas Gerais, PTA nº 16.000191092.84, autorizando a recolher por substituição tributária o imposto devido nas operações subsequentes relativamente às mercadorias de que trata o item 18, parte 2, Anexo XV do RICMS/MG, redação dada pelo Decreto nº 44.147/05, até o dia 09 (nove) do mês subsequente às operações. Para o Regime Especial ser concebido, houve uma análise, por parte da fiscalização, do benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, apurando valores constantes nos Livros Registros de Entradas, Saídas, Apuração do ICMS, Fichas de Controle de Estoque e Apuração de Custo. Diante disso, o Fisco mineiro concluiu que o crédito presumido, concedido sem amparo do CONFAZ, reduz o imposto devido nas operações próprias em 24,50%, reduzindo a alíquota para 9,06%, entretanto o estudo feito pela fiscalização compreende apenas o período de outubro/07 a março/08.

Ressalte-se, também, que quando houve interesse por parte da Biancogrês Cerâmica S.A em conseguir o Regime Especial em ênfase, não existiu impedimento algum por parte do Fisco do Espírito Santo e os livros fiscais solicitados foram entregues com a maior presteza, deixando claro que os seus argumentos para não cumprir o Termo de Intimação nº 24/09 não se sustentam.

A Biancogrês Cerâmica S/A é uma empresa relevante e fornece mercadorias para centenas de contribuintes mineiros, ou seja, na medida em que o recolhimento do ICMS-ST está sendo feito a menor, o Estado de Minas Gerais está deixando de arrecadar volumes expressivos do imposto.

A solicitação do Contribuinte quanto a reformulação do crédito tributário com base no Regime Especial nº 16.000191092-84 não é válida, pois os períodos não se coincidem, conforme descrito anteriormente.

Reafirme-se que, no intuito de adequar o Auto de Infração ao crédito presumido, o Fisco intimou Autuado e Coobrigado a apresentar demonstrativo do crédito presumido, nas operações interestaduais, efetivamente utilizado pela Biancogrês Cerâmica S.A, bem como a apresentar documentos da contabilidade fiscal do fornecedor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Autuado não atende a intimação alegando que não possui tais documentos, que a relação das duas empresas é meramente comercial e que somente o Estado pode praticar atos de imperatividade e exigibilidade, mas sequer se deu ao trabalho de, ao menos, solicitá-los. Como a empresa fornecedora prontamente forneceu o Regime Especial Regime Especial nº 16.000191092-84, não lhe seria difícil comprovar o crédito presumido, concedido sem amparo o CONFAZ, por sua contabilidade fiscal.

Desse modo, cabe ao Autuado tentar junto ao seu fornecedor a comprovação se realmente usufruiu ou não do benefício fiscal ilegalmente concedido e em que valor. Já existem diversos precedentes, neste Conselho, de situações semelhantes quando os fornecedores apresentaram sua contabilidade fiscal para comprovar, ou que não usufruíram de benefícios ilegais, ou que o crédito admitido pelo Estado deveria ser maior que o listado na Resolução nº 3.166/01. Cite-se, neste sentido, os Acórdãos nº 19.173/09/3ª, 19.231/09/3ª e 19.258/09/3ª.

Quanto à aplicação da Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. XXVI, no presente caso, adoto os mesmos fundamentos do voto vencido no Acórdão nº 19.166/09/3ª, que tratou da questão em situação análoga e de onde se transcreve:

“De início, cabe destacar, que a discordância em relação ao voto vencedor diz respeito à exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº. 6.763/75, abaixo transcrita, das exigências consubstanciadas no Auto de Infração de fls. 02/03.

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 irregularidade que culminou na imposição desta penalidade, foi constatada no dia 20 de novembro de 2008, pela Fiscalização do Posto Fiscal Duílio Palazzo, que ao examinar a Nota Fiscal nº. 082738, de 18/11/2008, emitida pela Autuada, para acobertar o transporte de 3.960 caixas de creme de leite, deparou-se com o destaque a menor do ICMS devido a título de substituição tributária.

Conforme relata a Fiscalização, a situação irregular detectada decorreu da apuração incorreta do ICMS/ST, em face do aproveitamento integral do crédito de ICMS relativo à operação própria da Autuada, destacado na Nota fiscal de fls. 06, em desacordo com as normas legais e regulamentares, uma vez que, no caso, parte do crédito apropriado não foi recolhido pelo remetente das mercadorias ao Estado de origem, tendo em vista benefício fiscal concedido unilateralmente, sem previsão em convênio, celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24/1975.

Deve-se destacar que a Impugnante é detentora de Regime Especial para retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelo destinatário, que alcança a mercadoria a que se refere à Nota Fiscal nº. 082738 (fls. 06).

Ao excluir a multa isolada imposta à Impugnante, mediante Auto de Infração de fls. 02/03, a decisão em referência destaca que a substituição tributária constitui-se em uma forma própria de exigência do ICMS em que o contribuinte recolhe o imposto por operações por ele realizada e, assim, considera que não é especialmente o aproveitamento do crédito da operação própria, o que se impõe ao contribuinte, mas sim uma forma de cálculo que leva em consideração o valor desta operação.

Desta forma, concluiu que o retromencionado dispositivo legal não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, por se referir exclusivamente ao aproveitamento do crédito relativo à sistemática normal de apuração do Imposto.

No entanto, ousa-se divergir deste entendimento, conforme se buscará demonstrar.

Inicialmente, há que se atentar para o disposto no art. 155, inciso I, alínea “b”, § 2º, da Constituição Federal de 1988, que estabelece o princípio da não cumulatividade do ICMS:

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;

(...).

Neste mesmo sentido o artigo 28, § 5º da Lei nº. 6.763/75, determina:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...).

A matéria foi também tratada no Regulamento do ICMS de 2002 (RICMS/2002), em seu art. 62, §§ 1º e 2º e art. 68.

Infere-se da análise das normas retromencionadas que é vedado o aproveitamento de crédito correspondente a imposto não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal.

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/2002:

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

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...).

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

Conclui-se, assim, tratar-se de apropriação de crédito, o abatimento do valor do ICMS da operação própria, ao se apurar o imposto devido por substituição tributária, independentemente de estar ou não registrado em livro fiscal.

Este entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte nº. 028/2008, 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).

Também, no *site* da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal (SEF/DF), no *link* "Perguntas Frequentes", extrai-se o mesmo entendimento, na resposta dada à pergunta nº. 18:

18 - como deve ser efetuado o cálculo do ICMS/S, quando a operação subseqüente estiver beneficiada com a redução da base de cálculo?

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

R: Após a composição da base de cálculo da ST, aplica-se o benefício da redução, nos termos do art. 321, § 3º, inciso I do Decreto 18955/1997, sendo que o **crédito da operação própria a ser considerado** será proporcional à redução aplicada, nos termos do artigo 60, inciso V. do Decreto 18955/1977 – Regulamento do ICMS. (grifou-se).

Deste modo, é correta a assertiva fiscal de que o destaque a menor do ICMS decorre da apuração incorreta do ICMS/ST, em face do aproveitamento integral do crédito de ICMS relativo à operação própria da Autuada, destacado na Nota fiscal nº. 082738, uma vez que parte do crédito apropriado não foi recolhido pelo remetente das mercadorias ao Estado de origem, conforme já salientado.

Por outro lado, faz-se necessário gizar que na substituição tributária há um deslocamento da responsabilidade pela apuração do ICMS/ST para o contribuinte substituto. É o que se depreende do disposto no art. 14 do Anexo XV do Regulamento do ICMS de 2002 (RICMS/2002):

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

No presente caso, conforme já destacado, a Autuada é detentora de Regime Especial para retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela destinatária, que alcança a mercadoria a que se refere à Nota Fiscal nº. 082738 (fls. 06).

Por sua vez, o art. 32 do RICMS/2002 estabelece as obrigações acessórias a serem cumpridas pelo sujeito passivo por substituição tributária. Examine-se:

Art. 32 - O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;

II - o valor do imposto retido;

III - o seu número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, se situado em outra unidade da Federação.

Portanto, se a obrigação tributária é inicialmente do contribuinte substituto e foi ele quem emitiu a nota fiscal, inseriu a base de cálculo do ICMS/ST e destacou o ICMS/ST menor do que o devido, em decorrência do abatimento a maior a título de crédito de ICMS da operação própria, evidencia-se a prática do ilícito tributário argüida pela Fiscalização, que é requisito essencial para a imputação da penalidade ora discutida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao discorrer sobre o tema “A Personalização das Sanções Tributárias e seus reflexos...” Paulo Roberto de Coimbra Silva (Tributação sobre o Consumo – Silva, Paulo Roberto Coimbra; Bernardes, Flávio Couto; Fonseca, Maria Juliana (coord.) – São Paulo: Quartier Latin, 2008) leciona:

D’outra margem, se a obrigação tributária recai inicialmente sobre o responsável tributário, v.g., por substituição (tomador de serviço ou fabricante de mercadorias), não pode o substituído ser penalizado pela falta de seu substituto. Não havendo retenção (hipótese apta a configurar apropriação indébita), e desde que haja previsão legal nesse sentido, pode do substituído ser exigido o tributo devido e não pago, mas as penalidades devem ser imputadas exclusivamente ao substituto infrator.

Portanto, uma vez configurado o aproveitamento de crédito da operação própria a maior do que o autorizado pela legislação e considerando que a retenção e recolhimento do ICMS/ST é dever do contribuinte substituto, que agiu com o conhecimento pleno de que estava destacando o imposto a menor em decorrência do benefício utilizado em desacordo com as normas legais, conclui-se que a conduta descrita no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº. 6.763/75, harmoniza-se perfeitamente com a irregularidade praticada pela impugnante.”

Diante do acima exposto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 28 de outubro de 2009.

René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro

LFCT/ma