

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.323/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000279920-29  
Impugnação: 40.010138497-43  
Impugnante: Goiás Verde Alimentos Ltda  
CNPJ: 24.866741/0001-18  
Proc. S. Passivo: Gleison Teixeira dos Santos Júnior  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - DF

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), contribuinte substituta tributária por força de regime especial, sediada no estado de Goiás, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este estado, em razão da formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e, sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacado a menor pela Autuada, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da citada lei, adequada ao disposto na então vigente alínea “c”, do art. 55, inciso VII, da referida lei, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01.** Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), contribuinte substituta tributária por força de regime especial, sediada no estado de Goiás, fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este estado, em razão de apropriação indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve-se ajustar o ICMS operação própria utilizado para cálculo do ICMS/ST em relação aos meses em que o efetivo recolhimento do imposto efetuado pela Impugnante foi maior que o percentual de 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido, conforme apuração em anexo.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Acusação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de Goiás, contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial nº 16.000187353-01, no período de 01/01/10 a 31/12/10, destacou nas notas fiscais por ela emitidas base de cálculo do ICMS/ST menor do que a devida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada deve-se, além da apuração da base de cálculo do ICMS/ST menor, por ter ela apropriado indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo estado de Goiás ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Exigência da diferença do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacada a menor pela Autuada, foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto na então vigente alínea “c” do art. 55, inciso VII, da citada lei, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 321/336 e documentos de fls. 336/349, por meio dos quais contesta o percentual de benefício fiscal objeto de glosa de créditos na apuração do ICMS/ST efetuada no lançamento em exame.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 352/373, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 380, o qual é cumprido pela Impugnante às fls. 388/427.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 429/430.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 432/449, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada, sediada no estado de Goiás, contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial nº 16.000187353-01, no período de 01/01/10 a 31/12/10, destacou nas notas fiscais por ela emitidas base de cálculo do ICMS/ST menor do que a devida.

O recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada deve-se, além da apuração da base de cálculo do ICMS/ST menor, por ter ela apropriado indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo estado de Goiás ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Exigência da diferença do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacada a menor pela Autuada, foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto na então vigente alínea “c” do art. 55, inciso VII, da citada lei, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Preliminarmente, a Autuada argui a decadência do direito do Fisco de lançar o crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram até 05/07/10, baseando-se na norma ínsita no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) que disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, que, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto devido a este estado. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 06/07/15.

Assim, constata-se que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de efetuar o lançamento relativo ao exercício de 2010.

Frisa-se que a empresa autuada é detentora de regime especial que lhe atribui a condição de contribuinte substituta tributária, estando obrigada à retenção e recolhimento do ICMS/ST, nas remessas a contribuintes mineiros das mercadorias listadas nos itens 35 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente à época dos fatos geradores autuados.

Na peça de Defesa apresentada a Impugnante alega, além da decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário, matéria acima abordada, a impossibilidade do estado de Minas Gerais exigir de seu contribuinte imposto ou estorno do crédito destacado em nota fiscal em razão de benefício fiscal concedido por outra unidade da Federação e erro na determinação do benefício fiscal por ela usufruído à margem de convênio aprovado pelo CONFAZ.

Destaca-se que não há dúvida de que a Impugnante utilizou-se dos benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo estado de Goiás à margem da legislação pertinente, conforme por ela reconhecido na sua impugnação.

Conveniente ressaltar que a proibição da apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75 e no RICMS/02.

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

Art. 155 (...)

§ 2º o imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

Nessa senda, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, segundo precedentes do STF, prescreve:

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

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. (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

§ 1º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, observado o disposto nos §§ 4º a 6º

### **Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2011**

§ 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.

### **Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2011**

§ 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.

(...)

§ 4º Na hipótese de que trata o § 1º, fica o destinatário mineiro autorizado a apropriar o crédito decorrente do recebimento de mercadorias ou serviços em operações ou prestações interestaduais, realizadas a partir de 1º de janeiro de 2012 até o dia imediatamente anterior à data em que o incentivo ou benefício for divulgado na resolução a que se refere o § 2º.

§ 5º A autorização de que trata o § 4º aplica-se também em relação à apropriação de crédito, assim considerada a dedução do imposto destacado no documento fiscal de aquisição para cálculo do ICMS a ser recolhido a título de substituição tributária, na hipótese em que o substituto tributário for o contribuinte mineiro nas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações interestaduais, observado o disposto no § 6º.

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não se aplica:

I - na entrada decorrente de operação de transferência;

II - na entrada decorrente de operação ou prestação promovida por estabelecimento de empresa interdependente;

III - para dedução do imposto devido pela operação própria no cálculo do ICMS/ST realizado pelo contribuinte substituto de outro Estado nas operações interestaduais com destinatário mineiro, por ter o remetente substituto ciência do incentivo ou benefício fiscal concedido pelo Estado onde está situado seu estabelecimento;

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

Analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o STF entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal, conforme agravo regimental abaixo transcrito:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AGR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - ACÓRDÃO RECORRIDO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE QUE TENDO SIDO CONVERTIDO EM INCENTIVO O TRIBUTO QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do estado de Minas Gerais contra ato do governador do estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os entes Federados.

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inciso II, alínea “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. Confira-se:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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).

Diante das razões acima, verifica-se que o estado de Minas Gerais exerce, com este lançamento, o seu legítimo exercício da competência constitucionalmente outorgada aos estados Federados, visando preservar o princípio da neutralidade e da não cumulatividade do ICMS, ao impedir que a Autuada, sendo onerada pelo ICMS em sua operação própria em valor menor que o devido, se utilizasse integralmente desse imposto inexistente para abater de etapas subsequentes, sob pena de ocorrer enriquecimento sem causa.

Acrescenta-se, por oportuno, que este Conselho de Contribuinte tem se pronunciado favoravelmente à glosa dos créditos de ICMS apropriados ao abrigo de benefícios fiscais concedidos indevidamente, em situação semelhante, como, por exemplo, os Acórdãos nºs 18.732/08/3ª, 18.226/09/2ª, 18.994/09/3ª, 19.267/09/3ª e 19.536/10/1ª e 18.794/10/2ª.

Diferentemente do entendimento externado pela Defesa, no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Judiciário, porquanto detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória), cujo fundamento de validade, no caso, advém do próprio art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que, não obstante ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, continua a regular o exercício da competência exonerativa dos estados em matéria de ICMS, até porque foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (§ 8º do art. 34 do ADCT).

Verifica-se que o estado de Goiás ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz a apropriação da totalidade dos créditos de ICMS destacados no documento fiscal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emitido pela Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a este estado, o que torna correto o procedimento fiscal, após os ajustes a seguir propostos.

Vale dizer que a sistemática da substituição tributária não altera a regra da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

§ 2.º 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;

Nesse sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, § 5º):

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. Grifou-se.

Dessa forma, a expressão “imposto devido” de que trata o § 5º do art. 8º mencionado deve ser interpretado em consonância com a regra da não cumulatividade do ICMS, que determina que a compensação se dá com o montante cobrado nas operações anteriores, consoante a Constituição Federal e o próprio art. 19 da mesma Lei Complementar nº 87/96.

Tal entendimento é corroborado pela seguinte decisão do TJMG:

**EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO PRODUTOS CUJOS REMETENTES ESTEJAM BENEFICIADOS POR INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO DE FORMA IRREGULAR. RESOLUÇÃO Nº 3.166 DO ESTADO DE MINAS GERAIS. CONSONÂNCIA COM O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1 - AS HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO PARCIAL DOS CRÉDITOS DE ICMS ADVINDOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENVOLVENDO PRODUTOS BENEFICIADOS POR INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS DE FORMA IRREGULAR, NÃO CONFIGURAM EXCEÇÃO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, PORQUANTO SE COADUNAM COM ELE, NA MEDIDA EM QUE TAL PRINCÍPIO DETERMINA SEJAM APROVEITADOS OS CRÉDITOS DO IMPOSTO EM CONFORMIDADE E EQUIVALÊNCIA COM OS VALORES RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO ANTERIOR. 2 - REFERIDA RESOLUÇÃO, QUE LIMITA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITO DE ICMS NAS HIPÓTESES ESPECIFICADAS ACIMA, NÃO FERE O**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.775065-5/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. JARBAS LADEIRA.

Essa obrigação de suportar créditos relativos ao imposto pago a outro estado – *aquele em cujo território tenha ocorrido a operação anterior* – decorre, obviamente, da índole nacional de que se reveste o ICMS, na medida em que nenhum estado é autossuficiente no sentido de produzir tudo aquilo que consome, e vice e versa. Assim, regra geral, o imposto incidente na operação anterior, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal, presume-se regularmente cobrado pelo estado de origem, ensejando crédito contra o estado de destino.

Nesse contexto, e em contrapartida, frise-se, é vedado aos estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal de qualquer natureza que importe na redução do montante do imposto devido, máxime quando se tratar de operação interestadual cujo destinatário seja contribuinte do imposto, isto é, quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário, evitando assim a transferência para o estado de destino do ônus financeiro do benefício. Somente poderão fazê-lo, portanto, com a aquiescência dos demais, nos termos de convênio previamente celebrado para tal finalidade.

Importante ressaltar que a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais – *aí incluídos os créditos presumidos, a teor do disposto no art. 1º, parágrafo único, III da Lei Complementar nº 24/75* –, sob pena de, em não o fazendo, dentre outras consequências, tornar-se ineficaz o crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria, conforme disposição expressa do citado art. 8º, inciso I da mesma lei complementar.

Não socorre a Autuada a alegação de que o incentivo por ela utilizado não se trata de um benefício fiscal, tratando-se de apenas um financiamento, pois, como bem destaca a Fiscalização, além de estipular uma dilação no prazo de pagamento de até 15 (quinze) anos, tal benesse pode reduzir em até 100% (cem por cento) no saldo devedor do imposto:

**Acrescenta a impugnante à sua contestação que o Termo de Acordo de Regime Especial não trata de benefício fiscal, mas sim de financiamento dentro do programa de desenvolvimento industrial de Goiás.** Equivoca-se a impugnante em sua argumentação pois a Lei Complementar 24/75 não se restringe a benefício fiscal – conforme defendido pelo impugnante. A abrangência é mais ampla procurando alcançar as possibilidades de redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do tributo, conforme disposto em seu art. 1º, parágrafo único, inciso IV, determinando que 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, só poderão ser concedidos nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo distrito federal, segundo esta lei.

Neste diapasão, o art. 10 do mesmo diploma legal adverte: (...)

Nota-se, com clareza, que o legislador do Estado de Goiás, ao conceder unilateralmente um prazo elástico para pagamento do ICMS, sem a autorização do CONFAZ, atentou também contra o preceito legal supracitado. Conforme a cláusula quarta do TARE – Termo de Acordo de Regime Especial nº 131/03 anexo, a dilação do prazo de pagamento é concedido a princípio pelo prazo de 15 anos limitado a 31 de dezembro de 2020.

A alegação defensiva de erro na determinação do benefício fiscal usufruído é no sentido de que a Autuada utiliza-se de financiamento concedido por meio do PROGRAMA PRODUZIR do estado de Goiás, autorizado por intermédio do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 131/03, mas que o referido programa financia 73% (setenta e três por cento) do montante do imposto apurado em conta gráfica do ICMS e que recolhe, mensalmente, à título de antecipação, 10% (dez por cento) aplicados sobre o montante do imposto financiado, e o saldo devedor de 27% (vinte e sete por cento) é recolhido até o 12º dia a contar do encerramento da apuração.

Sustenta que a Fiscalização, conforme Anexos 14.1 e 14.2 do AI, demonstra claramente, para efeito de determinação do imposto devido ao estado de origem, aplicou 73% (setenta e três por cento) sobre alíquota interestadual de 12% (doze por cento), resultando em um coeficiente de creditamento de 0,0324, que foi aplicado de forma linear sobre a base de cálculo do ICMS normal, sendo que a média do incentivo efetivamente utilizado pelo Contribuinte por meio do programa produzir goiano, conforme planilha que colaciona aos autos (fls. 349), é de 31% (trinta e um por cento) e não os 73% (setenta e três por cento) adotados pelo Fisco, ou seja, há uma diferença a maior de 42% (quarenta e dois por cento).

Nesse diapasão, importante destacar, conforme já relatado, que no presente Auto de Infração a Fiscalização exige o ICMS/ST recolhido a menor pela Autuada por ter ela apurado base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação tributária, bem como por ter apropriado indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido ilegalmente pelo estado de Goiás, conforme se verifica dos demonstrativos de apuração das exigências fiscais colacionados na íntegra na mídia eletrônica de fls. 319 e cópias dos demonstrativos de apuração, por amostragem, às fls. 211/241.

A Fiscalização apurou a base de cálculo do ICMS/ST a partir do valor da mercadoria objeto da autuação constante da nota fiscal emitida pela Autuada,

acrescentou a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes) agregou o percentual relativo à Margem de Valor Agregado – MVA ditada nas normas regulamentares mineiras, aplicou a alíquota interna e, em seguida, abateu o ICMS da operação própria (que no caso é o ICMS destacado pela Autuada após o expurgo dos efeitos do benefício irregularmente concedido pelo estado de origem, conforme apuração fiscal).

Foi admitido como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o percentual de 3,24% (três vírgula vinte e quatro por cento), isto é, 27% (percentual de imposto pago, sendo que 73% é incentivado) x de 12% (alíquota interestadual), sobre a base de cálculo do imposto operação própria, de acordo com a apuração realizada pela Fiscalização, em face da concessão de benefício fiscal unilateral pelo estado de Goiás.

O cálculo do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

As Margens de Valores Agregadas – MVAs, alíquota interna do ICMS prevista para as mercadorias, e demais informações acerca das mercadorias autuadas utilizadas para cálculo do ICMS/ST, encontram-se listadas, por período de vigência, no Anexo 13 do Auto de Infração – Cadastro de Produtos e regras associadas (fls. 223/225). A Fiscalização corretamente adotou a margem de valor agregado ajustada no cálculo do imposto exigido, conforme disposto no § 5º do art. 19, Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

A apuração do ICMS/ST exigido nestes autos encontra-se detalhada, por documento fiscal, no “Anexos 12.1 e 12.2 - Relatório de Apuração do ICMS/ST devido”, contido na íntegra na mídia eletrônica de fls. 319 e, por amostragem, às fls. 212/222.

Verifica-se que não há reparos no lançamento no tocante à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que a Fiscalização observou todos os comandos legais para tal mister.

Contudo, em relação à apuração do benefício fiscal usufruído pela empresa autuada, objeto de glosa de créditos do imposto operação própria no cálculo do ICMS/ST devido, merece reparo o trabalho fiscal.

Salienta-se que os ajustes na apuração do benefício fiscal usufruído pela empresa autuada já foram objeto de análise pela 1ª Câmara de Julgamento quando da análise do lançamento de mesma sujeição passiva dos presentes autos referentes a período anterior ao ora autuado, conforme Acórdão nº 22.131/16/1ª, oportunidade em que foram acatados os mencionados ajustes.

Primeiramente, deve-se levar em conta para apuração do benefício fiscal usufruído pela empresa autuada o valor correspondente aos 10% (dez por cento) de adiantamento da parcela do ICMS incentivada.

Em relação a esse adiantamento da parte financiada (73% do ICMS devido), no percentual de 10% (dez por cento), foram juntados pela Autuada os comprovantes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de recolhimento de fls. 392, 395, 398, 401, 405, 409, 412, 415, 418, 421, 424 e 427, a Fiscalização entendeu que tais valores não deveriam ser levados na apuração do efetivo benefício fiscal usufruído pela Autuada.

Consta no *site* da SEFAZ do estado de Goiás, previsão acerca do referido adiantamento da parcela do imposto desonerada e, embora recolhido sob o código de taxa, o que se verifica dos documentos colacionados aos autos pela Defesa (livro de Registro de Apuração do ICMS e comprovantes de recolhimentos) é que se trata de parcela do imposto devido ao estado de origem.

As informações extraídas do *site* da SEFAZ do estado de Goiás sobre o referido adiantamento da parcela do imposto desonerado no percentual de 10% (dez por cento) podem ser conferidas às fls. 443/445 do PTA.

Dessa forma, esse “adiantamento” efetuado pela Impugnante de parte do ICMS que é desonerado deve ser levado na apuração do efetivo benefício fiscal usufruído pela empresa autuada.

Deve, também, ser levado na apuração do efetivo benefício fiscal usufruído pela empresa autuada o montante do crédito presumido a ela outorgado pelo estado de Goiás no percentual de 2% (dois por cento), uma vez que se trata de concessão à margem da legislação pertinente, o que não foi observado pela Impugnante na sua apuração do efetivo benefício fiscal usufruído.

Assim, utilizando do mesmo raciocínio fiscal adotado para apuração do ICMS operação própria a ser abatido na apuração do ICMS/ST, deve-se adotar o índice para fins de creditamento do imposto no cálculo do ICMS/ST, conforme a seguinte apuração, em relação aos meses que o efetivo recolhimento do imposto efetuado pela Impugnante foi maior que o percentual de 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
Competência	ICMS devido conf. apuração	crédito outorgado de 2%	ICMS devido sem benefício fiscal D=B+C	ICMS recolhido: 27% - ICMS apurado	ICMS recolhido - 10% antecipação	Total ICMS recolhido: G=E+F	percentual do imposto devido efetivamente recolhido H=G/D	Crédito de ICMS permitido i=Hx12%	Ajuste na apuração (sim ou não)
jan/10	594.679,56	155.215,73	749.895,29	160.563,48	43.411,61	203.975,09	0,27	3,26%	não
fev/10	529.582,49	147.422,99	677.005,48	142.987,27	38.659,52	181.646,79	0,27	3,22%	não
mar/10	424.329,67	164.648,68	588.978,35	114.569,01	30.976,07	145.545,08	0,25	2,97%	não
abr/10	462.476,43	147.748,57	610.225,00	124.868,64	33.760,78	158.629,42	0,26	3,12%	não
mai/10	699.820,77	147.127,95	846.948,72	188.951,61	51.086,92	240.038,53	0,28	3,40%	sim
jun/10	515.578,83	134.275,05	649.853,88	139.206,28	37.637,25	176.843,53	0,27	3,27%	não
jul/10	939.646,75	156.418,34	1.096.065,09	253.704,62	68.594,21	322.298,83	0,29	3,53%	sim
ago/10	815.889,90	173.063,18	988.953,08	220.290,27	59.559,96	279.850,23	0,28	3,40%	sim
set/10	612.878,73	184.881,22	797.759,95	165.477,26	44.740,15	210.217,41	0,26	3,16%	não
out/10	810.002,97	194.785,47	1.004.788,44	218.700,80	59.130,22	277.831,02	0,28	3,32%	sim
nov/10	336.198,57	316.988,30	653.186,87	90.773,61	24.542,50	115.316,11	0,18	2,12%	não
dez/10	919.278,86	233.102,49	1.152.381,35	248.205,30	67.107,36	315.312,66	0,27	3,28%	não

Desse modo, ao realizar o cálculo do ICMS/ST sem considerar os efeitos dos benefícios fiscais ilegais sobre o imposto efetivamente cobrado em sua operação própria, o remetente das mercadorias, substituto tributário por força do regime especial, recolhe parcela a menor do imposto devido a este título, sendo corretas, em parte, as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências fiscais do ICMS/ST complementar e a respectiva multa de revalidação, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese do crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido por em decorrência da substituição tributária.

Vale dizer que para a irregularidade de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST em face da apropriação indevida, pela Autuada, quando da apuração do ICMS/ST devido, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido ilegalmente pelo estado de Goiás, não se exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 como em outros lançamentos referentes a essa irregularidade.

Verifica-se dos autos que somente foi exigida multa isolada em razão do destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST conforme apurado pela Fiscalização.

Assim, sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacado a menor pela Autuada, a Fiscalização exigiu corretamente a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, adequada ao disposto na então vigente alínea “c” do art. 55, inciso VII, da citada lei, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

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:

### **Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011**

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

### **Redação a partir de 01/01/2012**

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se).

Ressalta-se, por oportuno, que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e, encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

No que tange à sujeição passiva da Autuada, vale destacar que decorre da sua condição de contribuinte mineira nas operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária para as destinatárias mineiras.

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

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

Assim, em decorrência dessa sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais ela deve compor o polo passivo da obrigação tributária no caso em apreço.

Esclareça-se que a própria Autuada requereu autorização para ingressar no regime especial da substituição tributária, na qualidade de contribuinte mineiro, nos termos do art. 2º, §§ 1º e 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a seguir mencionado, conforme se constata da análise da cópia do Regime Especial acostado aos autos:

Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

§ 2º Na hipótese de pedido de regime especial realizado por contribuinte situado em outra unidade da Federação para atribuir-lhe, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, o titular da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar, provisoriamente, até a decisão do pedido, a retenção e recolhimento do imposto pelo interessado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de informação, traz-se à exame a seguinte decisão do TJMG que discorre sobre a legitimidade da adoção do regime de substituição tributária para frente, relativamente ao ICMS em operações de venda de mercadorias para contribuintes estabelecidos neste estado, nos termos do art. 150, § 7º e do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da CF/88, quando o próprio contribuinte substituto requer e obtém autorização da Fazenda Pública para tal finalidade. Confira-se:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS. CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO. **REQUERIMENTO DE INCLUSÃO NO REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É LEGÍTIMO O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, RELATIVAMENTE AO ICMS EM OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS NO ESTADO DE MINAS GERAIS, NOS TERMOS DO ART. 150, § 7º E DO ART. 155, § 2º, XII, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ESPECIALMENTE QUANDO O PRÓPRIO CONTRIBUINTE-SUBSTITUTO REQUER E OBTÉM AUTORIZAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA PARA ESSA FINALIDADE.** CONFIRMA-SE A SENTENÇA, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0647.06.066198-8/001, REL. DES.(A) ALMEIDA MELO, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 29/11/2007, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/12/2007) GRIFOS ACRESCIDOS.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que seja ajustado o ICMS operação própria utilizado para cálculo do ICMS/ST, em relação aos meses em que o efetivo recolhimento do imposto efetuado pela Autuada foi maior que o percentual de 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor), Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos e Maria de Lourdes Medeiros.

**Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2017.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Relator**

GR/D

21.323/17/2ª