

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.555/14/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000211093-95  
Impugnação: 40.010135745-91  
Impugnante: Missão Ramacrisna  
IE: 067013625.03-34  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – INTERNA – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de agosto de 2009 a 31 de outubro de 2013, por ter a Impugnante, na qualidade de substituta tributária, deixado de reter e recolher o ICMS/ST incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, destinadas aos estabelecimentos de contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais. Como o imposto devido por substituição tributária se refere a operações subsequentes, havendo, nestes casos, antecipação do tributo devido por terceiro, não se aplica a imunidade questionada pela Impugnante. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Mantidas as exigências remanescentes do ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no arts. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Contudo, deve ser excluída a exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 até dezembro de 2011, uma vez que a redação da penalidade aplicável ao caso apenas vigorou a partir de 1º de dezembro de 2012.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de agosto de 2009 a 31 de outubro de 2013.

Sustenta a Fiscalização que a Missão Ramacrisna, na qualidade de substituta tributária, deixou de reter e recolher o valor do imposto devido por substituição tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG (produtos alimentícios), destinadas a estabelecimentos de contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, incisos I e inciso II, e 55, inciso XXXVII.

**Da Impugnação**

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação, às fls. 316/346, em síntese, aos argumentos seguintes:

- é uma associação de caráter preponderantemente social, fundada há 55 (cinquenta e cinco) anos, objetivando promover o crescimento do ser humano pela educação, arte, profissionalização e apoio social, tendo sido declarada de Utilidade Pública pelo Governo Federal mediante o Decreto n.º 59.602/66, pelo Governo Estadual pela Lei n.º 2.215/60, pelo Governo Municipal de Betim pela Lei n.º 1.462/81 e pelo Governo Municipal de Belo Horizonte: Lei n.º 1.288/66;

- obteve todos os Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social que eram emitidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social;

- seus objetivos e prioridades estão previstos no art. 4º do seu Estatuto;

- não distribui lucros e nem remunera ou concede vantagens a seus conselheiros, diretores, associados, instituidores, benfeitores ou equivalentes e, na hipótese de sua extinção, irá o seu patrimônio bem como os excedentes financeiros para outra pessoa jurídica qualificada nos termos da Lei n.º 14.870/03, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social;

- atua junto a pessoas a partir de 6 (seis) anos de idade e atende, por ano, cerca de 7 (sete) mil pessoas, oferecendo ação complementar à escola para alunos de ensino fundamental de escolas públicas da região rural de Betim e cursos profissionalizantes para jovens em situação de risco social e pessoal acima de 16 (dezesseis) anos, moradores de todos os bairros de Betim;

- em parceria com empresas do Estado, vários aprendizes conquistaram o primeiro emprego e já trilham novos rumos para a vida pessoal e profissional;

- a Associação possui também um trabalho de apoio à família com cursos de geração de renda para as mães e terceira idade, palestras informativas, eventos festivos, torneios esportivos e alfabetização de adultos;

- a visão empreendedora da Missão Ramacrisna fez com que ela ficasse conhecida nacionalmente por seu pioneirismo em projetos de auto sustentabilidade, gerando recursos que colaboram para a sustentação de parte do projeto, através de duas unidades produtivas criadas na década de 70: a Fábrica de Massas Ramacrisna e a Fábrica de Telas de Arame Ramacrisna;

- a Fábrica de Massas foi desativada por ter se mostrado deficitária, mas a Fábrica de Telas de Arame é mantida por ser importante na profissionalização de diversos jovens e adultos e ainda gerar receitas suficientes para a sua sustentação;

- todos os ingressos decorrentes das atividades da entidade e de doações recebidas são revertidos exclusivamente para as suas atividades, de modo que a qualidade e seriedade dos serviços prestados à Comunidade são inegáveis;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- reconhecendo a importância das entidades beneficentes de educação e assistência social, que desenvolvem atividades cuja responsabilidade é atribuída ao Estado, o constituinte ordinário optou por instituir imunidade tributária aos impostos;

- cita o art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal para sustentar que a menção feita na norma de que a imunidade se prenderia aos requisitos previstos em lei, não significa que os Entes Tributantes e o legislador infraconstitucional podem impor condições restritivas ou reduzir o benefício concedido pela Constituição;

- a regulamentação vem no art. 14 do Código Tributário Nacional, conforme consagrado na jurisprudência e na doutrina pátria;

- sempre atendeu efetivamente às condições previstas no citado artigo;

- a concessão dos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social também assegura o cumprimento dos requisitos contidos no citado art. 14;

- a totalidade de suas rendas é destinada ao atendimento gratuito de suas finalidades, e os resultados operacionais eventualmente auferidos são revertidos, integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, não tendo fins lucrativos e cumprindo todas as obrigações acessórias decorrentes de suas atividades;

- não restam dúvidas de que sempre gozou da imunidade constitucionalmente prevista não podendo ser onerada a sua atividade com a cobrança de quaisquer impostos, dentre eles o ICMS, mesmo que, de acordo com a Fiscalização esta incidência se dê pelo mecanismo da substituição tributária;

- no que diz respeito ao reconhecimento do direito ao gozo da imunidade do ICMS relativo às vendas promovidas por entidade assistencial, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais entende que a questão deve ser vista sob o prisma da relação jurídico-tributária;

- o Supremo Tribunal Federal tem adotado este raciocínio, e dirimindo divergência interna, concluiu que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, abrange a incidência de ICMS sobre a comercialização das mercadorias produzidas pela entidade beneficente;

- a aplicação da imunidade, portanto, deve alcançar todos os impostos que, por sua sistemática, recaia sobre o patrimônio, a renda e os serviços e onere a atividade da entidade, prejudicando-a ou a colocando numa situação desvantajosa no mercado;

- portanto, a regra imunitória protege a Associação no que diz respeito à incidência do ICMS sobre os produtos que comercializa, pois no presente caso, as entradas decorrentes das vendas dos produtos decorrentes dos seus projetos são totalmente revertidas em favor das próprias atividades da Missão Ramacrisna;

- apesar da imunidade conferida pela Constituição Federal, o legislador estadual houve por bem alterar o benefício para isenção, trazendo restrições para o seu gozo que não estão presentes no Texto Constitucional e nem em lei complementar;

- cita o art. 6º da Parte Geral e o item 24 do Anexo I, ambos do RICMS/02;

- o legislador estadual não tem competência para estipular requisitos além dos já constantes no art. 14 do Código Tributário Nacional para o gozo da imunidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a limitação trazida pela alínea “b” do item 24 do Anexo I, não é compatível com aqueles requisitos insculpidos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, desvirtuando a eficácia e a amplitude da imunidade tributária;
- a leitura do *caput* do item 24 do Anexo I mostra que ele é incompatível com a sistemática da substituição tributária, pois isenta todas as saídas de mercadorias de produção própria promovidas pela Entidade, desde que atendidos os requisitos;
- o mecanismo da substituição tributária não teria o condão de transferir a responsabilidade do ICMS devido pelas operações subsequentes para ela;
- se todas as saídas de mercadorias promovidas pela Associação estão isentas, não há como se defender a tributação destas saídas pelo ICMS, mesmo que na sistemática da substituição tributária;
- quando promovia a venda das massas e sucos em pó, resultantes de seus projetos sociais para os supermercados, não destacava o ICMS, assim como não se aproveitava de créditos de ICMS decorrentes da compra de matérias primas, materiais de embalagem e energia elétrica, e também não lhes transferia créditos;
- de acordo com as planilhas anexas, os projetos da fábrica de massas e sucos em pó geraram prejuízos nos exercícios de 2009 e 2010 que levaram ao repasse das atividades para a Vilma Alimentos;
- este fato comprova que a tributação Estadual das atividades das entidades sem fins lucrativos, que gozam de imunidade não está adequada;
- também a intenção do Estado em tributar pelo ICMS/ST estas mercadorias vai de encontro com esta sistemática;
- se estivesse sujeita ao pagamento do ICMS por substituição tributária teria que apurá-lo na forma de débitos e créditos, poderia aproveitar-se e repassar os créditos para os supermercados, e efetivamente o impacto da tributação seria bem diferente do que pretende a Fiscalização com a lavratura deste Auto de Infração;
- a Fiscalização desconsidera a realidade da Entidade;
- o mecanismo da substituição tributária pressupõe a possibilidade de apuração do ICMS pela sistemática de débito e crédito;
- a sistemática da substituição tributária é tida pela Administração Estadual como uma técnica que melhora a eficiência da arrecadação, mas, é ela própria que esclarece que o intuito não é o aumento da arrecadação e oneração da cadeia produtiva;
- a forma de cálculo do ICMS incidente na forma de substituição tributária já mostra que seria incompatível com a imunidade/isenção;
- a imunidade a que faz jus é incompatível com o instituto da substituição tributária, em virtude da lógica da tributação e do princípio da não-cumulatividade;
- outro ponto que não poderia ser desconsiderado no lançamento é o fato de que o ICMS devido na modalidade de substituição tributária foi destacado e recolhido por alguns dos adquirentes das mercadorias, mas, no curto prazo da defesa, não pode obter todos os documentos de todos os supermercados com os quais negociou à época e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

requer a realização de diligência fiscal ou que sejam estes intimados para apuração dos recolhimentos feitos à época;

- o Supermercado Super Luna Ltda. confirmou ter pago o imposto no regime de substituição tributária, conforme comprovantes anexados;

- quando da mudança da legislação estadual e adoção da substituição tributária, consultou a Administração Fazendária sobre a sua sujeição à norma, pelo Fale Conosco e a resposta, que transcreve, não deixou dúvidas, confirmando sua interpretação de que não deveria se submeter ao mecanismo da substituição tributária;

- apesar de a mensagem trazer a observação de que a consulta seria informal e não vincularia a Administração, não é possível admitir-se tal entendimento;

- é inquestionável o fato de que agiu de boa fé no presente caso e está sendo prejudicada pela má interpretação da sua atividade e da legislação tributária;

- a proteção da confiança legítima é uma limitação constitucional implícita ao poder de tributar;

- a tutela do contribuinte em face de um ato contraditório da Administração dependerá da comprovação dos requisitos da responsabilidade pela confiança;

- no caso, a natureza jurídica da Associação, aliada à resposta da consulta formulada, foram suficientes para a criação de legítima expectativa, não havendo como se ignorar o efeito vinculatório da instrução conferida pela Administração Estadual, e a tentativa de ignorá-la configura flagrante afronta à segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e ao princípio da legalidade;

- os efeitos da Consulta respondida pela Administração Pública são do conhecimento da Administração Fazendária, e devem ser respeitados;

- se a Administração Fiscal, ciente de suas atividades, entendeu que ela não estaria sujeita à tributação pela substituição tributária, não há como vir após 05 (cinco) anos e lavrar este Auto de Infração com a aplicação de penalidades agravadas;

- resta claro que agiu de boa fé e a sua confiança legítima deve ser protegida frente à mudança de opinião da Administração Fazendária;

- discute as multas aplicadas afirmando serem estas inconstitucionais, por afrontar os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do confisco;

- mesmo que se admita que deve se sujeitar à legislação da substituição tributária, diante da consulta respondida pela Administração Fazendária, clara está a dúvida acerca da tributação, sendo aplicáveis à espécie os comandos inseridos nos incisos I e II do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, que sejam decotadas as penalidades impostas.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 435/440, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- o requerimento de restituição feito na impugnação deve seguir os procedimentos definidos em Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), em seu Capítulo III – Do Processo de Restituição;

- a interpretação da Impugnante quanto a consulta ao Fale Conosco está totalmente equivocada, pois a resposta não gera o efeito decorrente da consulta formal, como a própria Impugnante destaca, e não a exime de penalidade ou a exonera do pagamento de tributo;

- as alegações de que as multas de revalidação e isolada aplicadas são inconstitucionais por ferir os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do confisco não tem fundamento;

- as penalidades aplicadas encontram amparo na Lei n.º 6763/75;

- não há que se falar em utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, Constituição Federal/88);

- não é pertinente a interpretação da Autuada para exclusão das multas com base no art. 112 do Código Tributário Nacional, pois este se refere à situação em que há dúvidas, penalizando-se, portanto, o contribuinte com aquela que lhe seja mais favorável, o que não é o caso;

- quanto ao mérito em questão, tanto a isenção a que se refere o item 24 (Parte 1) do Anexo I, quanto as hipóteses de imunidade reproduzidas no art. 5º do RICMS/02 e no § 4º do art. 7º da Lei n.º 6.763/75, se referem às operações e prestações realizadas pela própria entidade;

- não há, na legislação, nenhum óbice a que a instituição referida seja responsável, como sujeito passivo por substituição tributária, em relação às operações ou prestações realizadas por terceiros;

- tendo presente que a tributação mediante o regime da substituição tributária importa na atribuição de responsabilidade a determinada pessoa em relação ao tributo devido em decorrência de fato gerador praticado por terceiro, nada obsta que figure como substituto uma entidade/instituição beneficiária de isenção ou imunidade;

- o que define o substituto tributário é a sua atividade econômica e a sua localização;

- cita o art. 12 do Anexo XV do RICMS/MG;

- como a instituição é isenta do imposto, o valor a ele atribuído não compõe o valor da mercadoria em sua operação própria e, não havendo o imposto na saída, não há a necessidade de aproveitamento de crédito, atendendo ao princípio da não-cumulatividade;

- quanto às operações da substituição tributária, a base de cálculo a ser formada considera o valor da mercadoria da operação própria, que não é composta pelo imposto, e assim continua a observar o princípio da não-cumulatividade;

- a Autuada, de forma errônea, exemplifica por cálculos que a substituição tributária traz prejuízo aos seus clientes, pois, ao considerar a imunidade/isenção, inicia-se de um valor da mercadoria sem o imposto como sendo igual ao valor da mercadoria com o imposto;

- ao se observar alguns DAEs apresentados pela Autuada com vistas a demonstrar o recolhimento do ICMS/ST por seus clientes comparados com os cálculos do ICMS/ST, considerando os números das notas fiscais, verifica-se que os valores não condizem um com o outro.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 29 de abril de 2014, à unanimidade, exarou despacho interlocutório para que a Impugnante trouxesse aos autos os comprovantes do pagamento do ICMS/ST efetuado pelos destinatários das mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 17 /137. Em seguida, vista ao Fisco. Na oportunidade, pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina Silva Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

Regularmente intimada da providência determinada pela Câmara de Julgamento (fls. 450/451), a Impugnante comparece aos autos às fls. 452/469 e elenca os pedidos por ela encaminhados aos destinatários das notas fiscais, mas ressalta que, de todos os supermercados notificados somente a DMA Distribuidora (EPA Supermercados) informou ter localizado em seus arquivos a Nota Fiscal n.º 5511 e que não consta o recolhimento do ICMS/ST para esta nota. Destaca que o Supermercado Super Luna já tinha respondido à sua solicitação e os comprovantes de pagamento do ICMS/ST para algumas compras já estão nos autos. Reitera os argumentos trazidos na impugnação, e requer que a sua boa-fé perante o Fisco, a natureza da sua atividade e a sua realidade financeira sejam considerados no julgamento do presente caso.

O Fisco também volta a se manifestar, às fls. 482/483, procedendo a retificação do crédito tributário conforme comprovantes de recolhimento apresentados pela Impugnante às fls. 406/426. Destaca a improcedência do argumento da Impugnante quanto aos cálculos, pois, na manifestação fiscal foi tomado o exemplo apresentado pela Impugnante somente para demonstrar o equívoco desta em afirmar que a substituição tributária traz prejuízo aos seus clientes. Além disto, foi feita a demonstração de que esta alegação não procede. A forma de cálculo utilizada no trabalho está correta, pois, a base de cálculo do ICMS/ST apresentada na planilha de fls. 17/137, parte do valor do produto informado no documento fiscal, que evidentemente não é composto pelo ICMS operação própria, em virtude de isenção.

Em face da retificação do crédito tributário novamente é concedida vista à Impugnante (fls. 488/489), que se manifesta às fls. 499/500, reiterando os argumentos impugnatórios e pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de agosto de 2009 a 31 de outubro de 2013.

Sustenta a Fiscalização que a Missão Ramacrisna, ora Impugnante, na qualidade de substituta tributária, deixou de reter e recolher o valor do imposto devido por substituição tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG (produtos alimentícios), destinadas a estabelecimentos de contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais.

Para essas saídas, o substituto tributário deveria reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), que se refere aos produtos macarrão instantâneo, massas alimentícias e sucos em pó.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e inciso II, e, 55, inciso XXXVII.

Inicialmente cumpre destacar que algumas questões postas pela Impugnante e que foram tratadas como preliminares pela Fiscalização se confundem com o mérito e assim serão tratadas.

Em relação ao pedido de restituição da Taxa de Expediente recolhida pela Impugnante, importa destacar que esta matéria não está em julgamento e deve, a critério da Defendente, ser requerida na forma da legislação, pelas vias próprias.

Quanto ao mérito propriamente dito entende a Impugnante não estar sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária uma vez ser entidade filantrópica, sem fins lucrativos e, nesta condição, gozar de imunidade tributária. Neste sentido, sustenta que sua atividade não pode ser onerada por quaisquer impostos, inclusive o ICMS, mesmo que se entenda ser a exigência dos presentes autos relativa a tributo de responsabilidade de outras pessoas jurídicas que comporão a cadeia. Alega que a exigência dos presentes autos estaria criando uma obrigação de destaque e recolhimento de um imposto sobre saídas de mercadoria de produção própria promovida por instituição de assistência social, que por princípio são isentas da tributação.

De pronto, destaca-se que a condição da Impugnante de instituição de assistência social sem fins lucrativos não está em discussão nos presentes autos. Assim, o tributo de sua responsabilidade não está sendo exigido.

Entretanto, a imunidade constitucional está assim posta:

**Constituição Federal**

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - instituir impostos sobre:

.....  
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

.....(grifos não constam do original)

O legislador estadual, a par da disposição constitucional, estabeleceu a isenção do ICMS na seguinte hipótese:

### Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS de Minas Gerais

Item 24 - Saída, em operação interna ou interestadual, de mercadoria de produção própria promovida por instituição de assistência social ou de educação, desde que:

a) a entidade não tenha finalidade lucrativa e atenda aos requisitos estabelecidos na alínea "b" do inciso II do caput do artigo 5º deste Regulamento;

b) o valor das vendas de mercadorias realizadas pela entidade, no ano anterior, não tenha sido superior ao equivalente a 615.000 (seiscentas e quinze mil) Unidades Fiscais de Minas Gerais (UFEMG), considerado o valor vigente no mês de dezembro daquele ano.

Observe-se que, tanto a isenção a que se refere o item 24 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, quanto a hipótese de imunidade espelhada na Constituição Federal, se referem às operações realizadas pela própria entidade.

Portanto, a imunidade e a isenção atingem as operações próprias da Impugnante que não são objeto do presente lançamento.

Por outro lado, não há, na legislação, óbice em relação a instituição de responsabilidade a entidades imunes ou isentas, como sujeito passivo por substituição tributária, em relação às operações ou prestações por terceiros.

Assim, com a tributação mediante o regime da substituição tributária importa na atribuição de responsabilidade a determinada pessoa em relação ao tributo devido em decorrência de fato gerador praticado por terceiro, nada obsta que figure como substituto uma entidade/instituição ser ela beneficiária de isenção ou imunidade.

Veja-se que, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/MG, a Impugnante é definida como substituto tributária pela sua atividade de fabricação de produtos alimentícios e o seu estabelecimento estar localizado no Estado de Minas Gerais:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

A Impugnante levanta a hipótese de estar o presente lançamento ferindo o princípio da não cumulatividade, por não aproveitar ela créditos do imposto.

No que tange a este questionamento cumpre observar que ao ser isenta do imposto, o valor a ele atribuído não compõe o valor da mercadoria na operação própria.

Assim, não havendo o imposto na saída, não pode haver o aproveitamento de crédito, nos termos da própria Constituição Federal que assim determina:

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

.....  
II - 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 II atenderá ao seguinte:

.....  
II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

.....(grifos não constam do original)

Quanto às operações da substituição tributária, a base de cálculo a ser formada considera o valor da mercadoria da operação própria, que não é composta pelo imposto. Portanto, também nesta hipótese, continua consagrado o princípio da não cumulatividade.

Os cálculos apresentados pela Impugnante para demonstrar prejuízo aos seus clientes em face da isenção na operação própria não são capazes a desconstituição do crédito tributário.

A demonstração apresentada às fls. 334/335, ao considerar a imunidade/isenção, inicia-se de um valor da mercadoria sem o imposto como sendo igual ao valor da mercadoria com o imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante informa que alguns de seus clientes recolheram ICMS referente à substituição tributária e apresenta alguns Documentos de Arrecadação Estadual (DAE) em nome de um destes clientes.

Sendo assim, a própria Fiscalização procedeu a retificação do valor do crédito tributário, conforme comprovantes de recolhimento apresentados pela Impugnante às fls. 406/426 da seguinte forma:

Mês de referência	Vlrs. Recolhidos destinatário	Vlrs. de ICMS excluídos do CT	Vlrs. de M.R. excluídos do CT	Total excluído por mês
<b>Ago/09</b>	72,03	<b>72,03</b>	<b>72,03</b>	144,06
<b>Set/09</b>	71,54	<b>71,54</b>	<b>71,54</b>	143,08
<b>Nov/09</b>	12,14			
	15,84	<b>27,98</b>	<b>27,98</b>	55,96
<b>Jan10</b>	31,50	<b>31,50</b>	<b>31,50</b>	63,00
<b>Fev/10</b>	21,68	<b>21,68</b>	<b>21,68</b>	43,36
<b>Mar/10</b>	18,06			
	52,53	<b>70,59</b>	<b>70,59</b>	141,18
<b>Jul/10</b>	5,02	<b>5,02</b>	<b>5,02</b>	10,04
<b>Set/10</b>	13,63	<b>13,63</b>	<b>13,63</b>	27,26
<b>Nov/10</b>	124,44			
	60,97	<b>185,41</b>	<b>185,41</b>	370,82
<b>Jan11</b>	40,64	<b>40,64</b>	<b>40,64</b>	81,28
<b>Fev/11</b>	10,59	<b>10,59</b>	<b>10,59</b>	21,18
<b>Abr/11</b>	8,90	<b>8,90</b>	<b>8,90</b>	17,80
<b>Jun/11</b>	16,64	<b>16,64</b>	<b>16,64</b>	33,28
<b>Jul/11</b>	5,55			
	3,82	<b>9,37</b>	<b>9,37</b>	18,74
<b>Ago/11</b>	7,64	<b>7,64</b>	<b>7,64</b>	15,28
<b>Set/11</b>	5,76			
	19,42	<b>25,18</b>	<b>25,18</b>	50,36
<b>TOTAL</b>	618,34	<b>618,34</b>	<b>618,34</b>	1.236,68

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preocupada com a situação levantada pela Impugnante a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG exarou despacho interlocutório para que ela pudesse apresentar comprovantes do pagamento do ICMS/ST, efetuado pelos destinatários das mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas na planilha de fls.17 /137.

Em resposta à determinação da Câmara a Impugnante esclarece que encaminhou os pedidos, aos seguintes destinatários:

- Supermercados BH;
- Supermercados Super Luna;
- Supermercados Multiformato;
- Supermercados Super Nosso;
- Supermercados Nenem;
- EPA Supermercados.

Contudo, apenas obteve resposta da DMA Distribuidora (EPA Supermercados) a qual informou que somente localizou em seus arquivos a Nota Fiscal n.º 5511 e que não consta o recolhimento do ICMS/ST.

A forma de cálculo utilizada no presente trabalho fiscal está correta, pois, a base de cálculo do ICMS/ST apresentada na planilha de fls. 17/137, parte do valor do produto informado no documento fiscal, que não é composto pelo ICMS relativo à operação própria, em virtude de isenção.

Sustenta, também, a Impugnante que, quando da mudança da legislação estadual e adoção da substituição tributária, consultou a Administração Fazendária sobre a sua sujeição à norma.

Referida consulta foi realizada por meio de mensagem enviada ao FALE CONOSCO, redigida, segundo a própria Impugnante, da seguinte forma:

### **Mensagem original**

Senhores,

Sou contador da Instituição Sem Fins Lucrativos:  
MISSÃO RAMACRISNA - IE: 0670136250334 e CNPJ  
17.283.532/0005-00.

Nós somos isentos na saída de macarrão caseiro de fabricação própria, conf. determina o item 24 do Anexo I do RICMS/02.

Minha dúvida é a seguinte:

"Como processo em relação a Substituição Tributária nesse caso?"

No aguardo.

AMI AMORIM

**A resposta dada pela Administração no dia 11 de agosto de 2009 foi a seguinte:**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Date: Tue, 11 Aug 2009 16:36:33 -0300

From: [faleconosco@fazenda.mg.gov.br](mailto:faleconosco@fazenda.mg.gov.br)

To: [amiamorim@hotmail.com](mailto:amiamorim@hotmail.com)

Subject: Atendimento Fale Conosco

Prezado (a) Senhor (a),

Faz-se necessário inicialmente recordar que a substituição tributária tem por pressuposto básico a realização de operação posterior com a mesma mercadoria tributada à alíquota estabelecida para a operação interna, cabendo ao substituto tributário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido pelas saídas subsequentes. Nota-se que em se tratando de operação com isenção do tributo, não há que se falar em Substituição Tributária, desde que observadas as condições especificadas no item 24, do Anexo I, do RICMS/02.

Salientamos ainda que quando a operação ou a prestação estiverem amparadas ou alcançadas por não-incidência, isenção, diferimento, suspensão, redução de base de cálculo ou substituição tributária, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo regulamentar respectivo.

Sendo assim na hipótese de ainda subsistirem dúvidas, sugere-se ao contribuinte contatar a Administração Fazendária de sua circunscrição, cujo endereço repartição poderá ser encontrado link: <http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/enderecos/admfazendaria.html>

Considerando somente o atendimento por e-mail que você acabou de receber, clique abaixo de acordo com sua opinião: Ótimo | Bom | Regular | Ruim

Qualquer outra informação ou esclarecimento sobre dispositivos da legislação tributária, que não se revista das características e dos requisitos próprios de consulta (RPTA/MG, artigo 37, aprovada pelo Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008), será prestado verbalmente ao interessado pela Administração Fazendária do município de circunscrição do contribuinte, conforme disposto no art. 48 do diploma legal citado.

\*As dúvidas esclarecidas por esta mensagem têm caráter de orientação não gerando o efeito decorrente da consulta formal.

Atenciosamente,

FALE CONOSCO - SEF

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

Diretoria de Gestão do Atendimento ao Público

Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais

Secretaria de Fazenda de Minas Gerais

Tel.: (31) 3555-8866/ (31) 2128-8810

0800 9420900 - Interior do Estado.

ESTA É UMA MENSAGEM AUTOMÁTICA, POR FAVOR, NÃO RESPONDA ESTE E-MAIL.

Contatos futuros

<http://www4.fazenda.mg.gov.br/faleconoscoservico/>

Sem dúvida a Consulta demonstra que a Impugnante sempre esteve preocupada com sua regularidade junto ao Fisco Mineiro e a resposta conferida pela Administração Estadual não deixou margem a dúvidas. Contudo, tal resposta não abrangeu a questão tratada no presente processo, pois refere-se, exclusivamente, a operação própria da Impugnante.

Mesmo que assim não fosse, não é possível desprezar o fato de que a orientação dada à Impugnante que lhe asseguraria os efeitos por ela pretendidos apenas é concedida pela consulta formal realizada conforme estipulado nos arts. 37 a 48 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Neste diapasão, é importante verificar que a própria resposta dada pelo Fale Conosco ressalta que: “*\*As dúvidas esclarecidas por esta mensagem têm caráter de orientação não gerando o efeito decorrente da consulta formal.*”

A infração de deixar de reter e recolher o ICMS/ST ao Estado de Minas Gerais foi punida pela aplicação da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) cobrada em dobro, e ainda da multa isolada no valor de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo referente à substituição tributária.

A penalidade isolada foi exigida com base no art. 55, inciso XXXVII da Lei n.º 6.763/75 que assim determina:

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:

.....  
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;  
.....

Verifica-se que a conduta descrita na norma acima transcrita é exatamente aquela adotada pela ora Impugnante e que gerou a presente autuação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, o inciso XXXVII apenas foi incluído ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75 pela Lei n.º 19.978, de 28 de dezembro de 2011, sendo que seus efeitos se deram a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Portanto, não é possível exigir tal penalidade antes da data de sua vigência, qual seja, 1º de janeiro de 2012.

Por outro lado, não se sustentam as alegações da Impugnante sobre os efeitos confiscatórios das penalidades aplicadas.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto, apesar da adequação que deve ser feita em relação à multa isolada, nas demais situações, o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Assim, as multas remanescentes não afrontam os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do confisco.

A Impugnante pede, caso admita a cobrança das penalidades, que seja aplicada a regra do art. 112, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Ao se analisar a hipótese de aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional, não se trata, a toda evidência, de neutralizar os efeitos do disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, mas de dar validade a outras normas de igual hierarquia, que compõem o mencionado Código.

Lecionando sobre o tema, Luciano Amaro (2008 – p. 222/223), ao discorrer sobre a interpretação benigna presente no Código Tributário Nacional, assim expõe:

“embora o art. 112 do Código Tributário nacional pretenda dispor sobre a “interpretação da lei tributária”, ele prevê, nos seus incisos I a III, diversas situações nas quais não se cuida da identificação do sentido e do alcance da lei, mas sim de valorização dos

fatos. Nessas situações, a dúvida (que se deve resolver a favor do acusado, segundo determina o dispositivo) não é de interpretação da lei, mas de interpretação do fato (ou melhor, de qualificação do fato). Discutir se o fato “x” se enquadra ou não na lei, ou se ele se enquadra na lei “A” ou “B”, ou se a autoria do fato é ou não do indivíduo “Z”, diz respeito ao exame do fato e das circunstâncias em que ele teria ocorrido, e não ao exame da lei. A questão atem-se à subsunção, mas a dúvida que se põe não é sobre a lei, e sim sobre o fato”.

A partir das lições doutrinárias e aplicando-as ao caso concreto verifica-se não haver dúvidas quanto ao fato e nem quanto a aplicação da legislação no caso em tela. Assim, não há que se falar no acionamento da regra contida no art. 112 do Código Tributário Nacional para abrandar a situação posta nos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 482/483 e para excluir as exigências da Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei 6.763/75 até dezembro de 2011. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina Silva Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Luciana Goulart Ferreira.

**Sala das Sessões, 17 de setembro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**