

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.456/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000279731-30  
Impugnação: 40.010138438-85 (Coob.)  
Impugnante: Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S.A. (Coob.)  
CNPJ: 08.910541/0001-69  
Autuada: CIA Industrial de Vidros - CIV  
CNPJ: 10.807972/0007-31  
Proc. S. Passivo: Ernesto Johannes Trouw/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - DF

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), contribuinte substituto tributário, por força de regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais, sediada no estado de Pernambuco, 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 Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, até 31/12/11, 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 e, a partir de 01/01/12, exigiu-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75. A multa isolada foi majorada pela constatação de reincidência, conforme dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em 50% (cinquenta por cento), no período de janeiro a junho de 2010. Infração caracterizada.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - RESOLUÇÃO nº 3.166/01.** Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), contribuinte substituto tributário, por força de regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais, sediada no estado de Pernambuco, 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. Infração caracterizada.

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de Pernambuco, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 45.000007332-70 (cópia às fls. 110/111 e 152/153), destacou nas notas fiscais por ela emitidas base de cálculo do ICMS/ST menor do que a devida, bem como efetuou a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2010, março, abril e novembro de 2013, referentes a remessas a contribuintes mineiros de produtos constantes no item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso domésticos).

O recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada deve-se, além da apuração da base de cálculo do ICMS/ST a 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 Pernambuco ao desabrigo de convênio aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), contrariando preceitos da Lei Complementar nº 24/75, da Lei nº 6.763/75 e do 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, até 31/12/11, 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 Código Tributário Nacional (CTN). A partir de 01/01/12, exigiu-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Consta do relatório do Auto de Infração que a multa isolada foi majorada pela constatação de reincidência, conforme dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em 50% (cinquenta por cento) no período de 28/10/09 a 16/02/11 e em 100% (cem por cento) no período de 17/02/11 a 31/12/11.

Compõe o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, a Coobrigada Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S.A, sucessora por incorporação da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 132 do CTN.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 232/245.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 276/290, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 14/10/15, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta para remetê-lo à Assessoria do CC/MG, para emissão de parecer, uma vez que o presente processo é complementar ao PTA nº 01.000254816-12 do rito ordinário.

A Assessoria, em Parecer de fls. 297/317, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada no dia 09 de março de 2017, a 3ª Câmara de Julgamento (fls. 324), por maioria de votos, julgou procedente o lançamento.

Tendo em vista que no momento da redação do acórdão, constatou-se que não constou da decisão os votos sobre a decadência, prejudicial de mérito, o Presidente do CC/MG, em despacho de fls. 325, proferido no dia 28 de março de 2017 e observando o disposto no art. 21, inciso VIII do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, determinou o encaminhamento do PTA à 3ª Câmara para decidir sobre o incidente processual.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 17 de maio de 2017 (fls. 328), admitiu o incidente processual e declarou a nulidade da decisão anterior.

### **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.

Inicialmente, a Autuada argui a decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo ao período de janeiro a maio de 2010, baseando-se na norma ínsita no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Todavia, razão não lhe assiste.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O § 4º do art. 150 do CTN 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, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do imposto devido a este estado e, não ocorrendo o cumprimento exato da obrigação tributária, na forma prescrita pela legislação, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, considerando, para delimitação do prazo decadencial, o prescrito no art. 173, inciso I do CTN.

Ressalte-se que este Egrégio Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida por este dispositivo, no qual consta que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.907/12/CE, 4.238/14/CE, 19.574/12/2ª, 21.483/14/1ª e 22.179/16/3ª.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Saliente-se que, na fundamentação do *decisum*, após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator teceu a seguinte consideração:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em outra recente decisão (23/06/16), o STJ voltou a manifestar-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, no julgamento do AgRg nos EDcl no REsp 1264479 / SP, cuja ementa se transcreve:

AGRG NOS EDCL NO RESP 1264479 / SP

RELATOR(A): MINISTRO GURGEL DE FARIA (1160)

ÓRGÃO JULGADOR: T1 - PRIMEIRA TURMA

DATA DO JULGAMENTO: 23/06/2016

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJE 10/08/2016

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Logo, considerando o período autuado, que foi contestado, ou seja, de janeiro a maio de 2010, o Fisco teria até 31/12/15 para formalizar a exigência do crédito tributário. O Auto de Infração foi emitido em 24/06/15 (fls. 09) e a Impugnante foi regularmente intimada em 29/06/15 (fls. 230). Assim, não há que se falar em decadência em relação ao presente lançamento.

Com relação ao mérito propriamente dito, conforme já relatado, trata-se de constatação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de Pernambuco, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 45.000007332-70, destacou nas notas fiscais por ela emitidas base de cálculo do ICMS/ST a menor do que a devida, bem como efetuou a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2010, março, abril e novembro de 2013, referentes a remessas a contribuintes mineiros de produtos constantes no item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso domésticos).

O recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada deve-se, além da apuração da base de cálculo do ICMS/ST a 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 Pernambuco ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando preceitos estabelecidos 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 destacado a menor pela Autuada, foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, até 31/12/11, 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. A partir de 01/01/12, exigiu-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Consta do relatório do auto de Infração que a multa isolada foi majorada pela constatação de reincidência, conforme dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em 50% (cinquenta por cento) no período de 28/10/09 a 16/02/11 e em 100% (cem por cento) no período de 17/02/11 a 31/12/11.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compõe o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, a Coobrigada Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S.A, sucessora por incorporação da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 132 do CTN.

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 no item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Na peça de Defesa apresentada a Impugnante alega, em síntese, que:

- são improcedentes as exigências fiscais uma vez que a Fiscalização desconsiderou o Regime Especial por ela obtido legalmente junto ao estado de Pernambuco;

- se o estado de Minas Gerais não está de acordo com os benefícios concedidos pelo estado de Pernambuco, o certo seria procurar o Poder Judiciário e questionar a validade daquele benefício concedido e não autuar o contribuinte que não cometeu qualquer irregularidade, já que se pautou em uma autorização concedida pelo estado de origem;

- agiu de boa-fé e não merece ser punida em razão da “guerra fiscal” travada pelos estados;

- não compete à administração do estado tomar a iniciativa e declarar a nulidade de uma lei de outro, em evidente usurpação de competência exclusiva do Judiciário;

- no tocante à majoração da penalidade pela constatação de reincidência, alega que o DAF nº 04.002158572-01, de 27/10/09, não serve para a citada majoração tendo em vista que já ultrapassado mais de 05 (cinco) anos para a caracterização da suposta reincidência;

- a majoração da penalidade isolada em 100% (cem por cento) é totalmente abusiva e confiscatória, como também é a aplicação de 03 (três) multas para a mesma infração.

Contudo, não prosperam as alegações da Defesa, conforme se verá.

Importante destacar, conforme já relatado, que no presente Auto de Infração a Fiscalização exige o ICMS/ST recolhido a menor pela Autuada em face de ter apurado base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação tributária, bem como por ter ela apropriado indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de benefício fiscal concedido ilegalmente pelo estado de Pernambuco, conforme se verifica dos demonstrativos de apuração das exigências fiscais colacionados na íntegra na mídia eletrônica de fls. 227.

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 referente a Margem de Valor Agregado – MVA ditada nas normas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), *vide* Anexo 12 – Relação de Apuração do ICMS/ST devido – 01/01/10 a 30/11/13 (amostragem às fls. 157/159 e na íntegra na mídia eletrônica de fls. 227).

Foi admitido como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o percentual de 2,28% (dois vírgula vinte e oito por cento) e de 3% (três por cento) a partir de 05/03/13, sobre a base de cálculo do imposto, de acordo com a apuração realizada pela Fiscalização, em face da concessão pelo estado de Pernambuco de crédito presumido, conforme previsto no item 10.1 da Resolução nº 3.166/01:

(4) 10 - PERNAMBUCO				
(4)	ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
(4)	10.1	Produtos das seguintes cadeias produtivas: agroindústria, exceto a sucroalcooleira e de moagem de trigo; metalmeccânica e de material de transporte; eletroeletrônica; farmacológica; bebidas; minerais não-metálicos, exceto cimento e cerâmica vermelha; têxtil; plástico	crédito presumido de 75% a 85% (Art. 5º da Lei nº 11.675/99 e art. 5º do Decreto nº 21.959/99) Vide Notas 25 a 29	3% a 1,8% s/ BC NF emitida pela indústria a partir de 01/01/2000

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 – Cadastro de produtos e regras associadas (fls. 160/174 e na mídia eletrônica de fls. 227).

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 “Anexo 14 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST - 01/01/2010 - 30/11/2013” contido na íntegra na mídia eletrônica de fls. 227 e, por amostragem, às fls. 175/180.

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

Consta, ainda, às fls. 182 e também na mídia eletrônica de fls. 227 o Anexo 15 – Demonstrativo da Multa de Revalidação e da Multa Isolada.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à irregularidade de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST em face da apropriação indevida de imposto não recolhido na origem no cálculo do ICMS/ST, vale destacar que não há dúvida de que a Impugnante se utilizou dos benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo estado de Pernambuco à margem da legislação pertinente, conforme por ela reconhecido na sua impugnação.

Nesse sentido, cabe 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.

Assim dispõe a Constituição Federal de 1988 em seu, 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 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. (Grifou-se).

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§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).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Cumpra-se destacar que, 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 seguinte decisão em agravo regimental abaixo transcrita:

**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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, também se pronunciou no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o disposto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados, sendo necessária a celebração de convênios entre os estados para a concessão de benefícios fiscais. Confira-se:

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).

Diante das razões acima, não houve ilegitimidade, invasão territorial legislativa pelo estado de Minas Gerais ou usurpação de competência como alega a Impugnante. Ocorreu apenas, e tão somente, o 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 deste imposto inexistente para abater de etapas subsequentes, sob pena de ocorrer enriquecimento sem causa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-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.

Já 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).

No caso em questão, os benefícios fiscais utilizados pela Impugnante, concedidos unilateralmente pelo estado de Pernambuco, encontram-se listados no item 10.1 da Resolução nº 3.166/01.

Verifica-se que o estado de Pernambuco 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 emitido pela Autuada no cálculo do ICMS/ST devido a este estado, o que torna correto o procedimento fiscal.

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:

§ 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;

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.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

(GRIFOU-SE)

Esta 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 – *atí 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.

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 as 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.

Oportuno destacar que a multa de revalidação, penalidade aplicada pelo não pagamento do imposto no prazo legal, está prevista no dispositivo da Lei nº 6.763/75 retro, não apresentando efeito confiscatório. Com efeito, a ela não se estende a vedação constitucional de instituição de tributo com efeito de confisco, uma vez que tem natureza de penalidade pela prática de um ato ilícito, tendo, ainda, além da finalidade repressora, o fim preventivo de desestimular o comportamento do contribuinte de não fazer o pagamento espontâneo dos tributos.

Ressalte-se que o Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação, veja-se:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E

MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO).

DESTA FORMA, A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ILÍCITOS E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA E, PORTANTO, FOI APLICADA CORRETAMENTE NO PRESENTE CASO. RESTA CLARO QUE NÃO SE CONFIGURA QUALQUER ILEGALIDADE A COBRANÇA DE MULTA DE REVALIDAÇÃO, NOS MOLDES E NOS VALORES PREVISTOS, JÁ QUE POSSUI ELA CARÁTER PUNITIVO E REPRESSIVO À PRÁTICA DE SONEGAÇÃO, NÃO TENDO EM ABSOLUTO CARÁTER DE CONFISCO, TRATANDO-SE APENAS DE UMA PENALIDADE PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO, DE MODO A COIBIR A INADIMPLÊNCIA.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. (GRIFOU-SE.)

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacada a menor pela Autuada, a Fiscalização exigiu corretamente a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, até 31/12/11, 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. E a partir de 01/01/12, exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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).

Consta do relatório do Auto de Infração que a Multa Isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência, em 50% (cinquenta por cento), no período de 28/10/09 a 16/02/11, e em 100% (cem) por cento, no período de 17/02/11 a 31/12/11, com fulcro no disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (Grifou-se).

Verifica-se que a Defesa questiona a majoração da penalidade isolada em 100% (cem por cento) sustentado que já teria se passado 05 (cinco) anos do pagamento do DAF de nº 04.002158572-01 quando da lavratura do AI. E que a primeira reincidência, então, somente ocorreu apenas em 16/02/11 (data de pagamento das outras autuações).

Sobre a majoração da penalidade isolada pela constatação da reincidência, a Fiscalização deixou consignado:



Engana-se o contribuinte em sua afirmação de que não cabe agravamento da penalidade em 100% da multa isolada. A segunda reincidência ocorreu conforme demonstrado indubitavelmente pelo fisco no auto de infração, sendo a penalidade idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior, nos termos do art. 53, § 6º da Lei 6763/75.

Houve agravamento da penalidade em 50% da multa isolada, em relação as notas fiscais emitidas a partir de 28/10/2009 caracterizando a primeira reincidência após a quitação do DAF nº 04.002158572-01 em 27/10/2009. A Majoração da penalidade em 100% da multa isolada, ocorreu em relação as notas fiscais emitidas a partir de 17/02/2011 caracterizando a segunda reincidência após a quitação do DAF nº 04.002199331-22 e 04.002199344-55, de acordo com o Art. 55, inciso VII, combinado com o Art. 53, §§ 6º e 7º, ambos da Lei 6763/75, demonstrados nos Anexos 15 e 16.

Por fim convém esclarecer em relação ao período a partir de 01/01/2012 que não houve majoração da pena por reincidência na aplicação ao sujeito passivo, por apenas uma vez, do dispositivo no inciso VII, alínea “c” (do art. 55 da Lei 6763/75), ainda que verificado reconhecimento de infração anterior, porém contida, à época, no inciso VII do art. 55, da supracitada Lei, motivo pelo qual consideramos no Auto de Infração tão somente agravamento da multa isolada de 01/01/2010 a 30/06/2010.

Contudo, conforme se constata do Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM de fls. 10/11 e do Anexo 15 – Demonstrativo da Multa de Revalidação e da Multa Isolada em seguida reproduzida, a Fiscalização majorou a penalidade isolada, em razão da constatação de reincidência, em 50% (cinquenta por cento), no período de janeiro a junho de 2010.

Conforme telas de “consultas a autuações” extraídas do SIARE/SEF/MG – fls. 11/23 e 293/294, relatório do AI de fls. 08 e Relatório Fiscal de fls. 15/16, a seguinte autuação que fundamentou a majoração da multa isolada:

- DAF nº 04.002158572-01: Penalidade Isolada exigida prevista no **art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75**. Data do pagamento em 27/10/09.

Verifica-se que a Defesa questiona a majoração da penalidade isolada sustentando já que teria se passado 05 (cinco) anos do pagamento do DAF de nº 04.002158572-01 quando da lavratura do AI. E que a primeira reincidência, então, somente ocorreu em 16/02/11 (data de pagamento das outras autuações mencionadas no relatório do AI).

Contudo, de acordo com o § 6º do art. 53 supra caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos.

Dessa forma, quando da ocorrência de infração punida com a mesma penalidade anteriormente aplicada restou caracterizada a reincidência.

Assim, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a reincidência encontra-se plenamente caracterizada e tal alegação defensiva não exime o gravame em comento.

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 essa decorre da sua condição de contribuinte mineiro 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 a Autuada é o contribuinte mineiro – por substituição – nas 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 acostados às fls. 110/111 e 152/153 dos 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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) (GRIFOU-SE.)

Acrescente-se, ainda, que foi corretamente eleita para o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, a Coobrigada Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S.A, sucessora por incorporação da empresa autuada, nos termos do disposto no art. 132 do CTN, *in verbis*:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já no tocante ao pleito da Defesa de redução/cancelamento da multa isolada aplicada, nos termos do que dispõe o § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º do referido dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

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 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro José Tavares Pereira (Revisor), que a reconhecia para o período de janeiro a maio de 2010. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a penalidade do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, no período até 31/12/11, por inaplicável ao caso. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

D

22.456/17/3ª

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

---

Acórdão:	22.456/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000279731-30	
Impugnação:	40.010138438-85 (Coob.)	
Impugnante:	Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S.A. (Coob.) CNPJ: 08.910541/0001-69	
Autuada:	CIA Industrial de Vidros - CIV CNPJ: 10.807972/0007-31	
Proc. S. Passivo:	Ernesto Johannes Trouw/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - DF	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside apenas na exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75 e sua respectiva majoração.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de Pernambuco, contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial n.º 45.000007332-70 (cópia fls. 110/111 e 152/153), destacou nas notas fiscais por ela emitidas base de cálculo do ICMS/ST a menor do que a devida, bem como efetuou a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2010, março, abril, novembro de 2013, referentes a remessas a contribuintes mineiros de produtos constantes no item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso domésticos).

O recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada deve-se, além da apuração da base de cálculo do ICMS/ST a 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 Pernambuco ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar n.º 24/75, na Lei n.º 6.763/75 e no RICMS/02.

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

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacado a menor pela Autuada foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, até 31 de dezembro de 2011, adequada ao disposto na então vigente alínea “c” do art. 55, inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII da citada lei, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Consta do relatório do Auto de Infração que a multa isolada foi majorada pela constatação de reincidência, conforme dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, em 50% (cinquenta por cento) no período de 28 de outubro de 2009 a 16 de fevereiro de 2011 e em 100% (cem por cento) no período de 17 de fevereiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011.

Sustenta o Fisco que, apesar de ter entrado em vigor somente em 1º de janeiro de 2012, a multa foi aplicada em todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Entretanto, ainda assim, não se encontra correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, reformulado para excluir a multa isolada no período anterior a 31 de dezembro de 2011 e, conseqüentemente, sua majoração.

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna, como quer o Fisco, se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011 não continha uma conduta a ser sancionada equivalente ao procedimento adotado pela Impugnante.

Veja-se que tanto é verdade tal afirmativa, que foi necessária a alteração da legislação para prever uma penalidade para tal conduta.

Motivo que explica não ser possível a majoração por reincidência, uma vez que não se trata da mesma multa e, muito menos, do mesmo dispositivo legal.

Explica este entendimento a própria redação dos dispositivos que previam as penalidades aqui tratadas, a saber:

### **Lei n.º 6.763/75**

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/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

“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;”

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

..... (grifos não constam do original)

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03, acima transcrito.

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de "base de cálculo diversa da prevista pela legislação".

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco. Ou seja, em seu entendimento, a base de cálculo por ela destacada era exatamente a prevista na legislação.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, penalidade esta que o Fisco entende ser aplicável só aplicando a alínea "c" por considerar representar um redutor do montante a ser exigido.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”



Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época para a qual foi aplicada no caso dos autos, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O dispositivo aplicado pelo Fisco com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são, em parte, relativos a período anterior.

Nos termos do art. 106 do CTN tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do CTN as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do CTN.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do CTN, pois apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do CTN consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos no período anterior a 31 de dezembro de 2011, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Como corolário lógico, também não pode ser exigida a majoração por reincidência da referida penalidade.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável ao caso na redação anterior a janeiro de 2012.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.456/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000279731-30	
Impugnação:	40.010138438-85 (Coob.)	
Impugnante:	Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S.A. (Coob.) CNPJ: 08.910541/0001-69	
Autuada:	CIA Industrial de Vidros - CIV CNPJ: 10.807972/0007-31	
Proc. S. Passivo:	Ernesto Johannes Trouw/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - DF	

Voto proferido pelo Conselheiro José Tavares Pereira, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de Pernambuco, contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial n.º 45.000007332-70 (cópia fls. 110/111 e 152/153), destacou nas notas fiscais por ela emitidas base de cálculo do ICMS/ST a menor do que a devida, bem como efetuou a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2010, março, abril, novembro de 2013, referentes a remessas a contribuintes mineiros de produtos constantes no item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso domésticos).

O recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada deve-se, além da apuração da base de cálculo do ICMS/ST a 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 Pernambuco ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar n.º 24/75, na Lei n.º 6.763/75 e no RICMS/02.

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

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacado a menor pela Autuada foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, até 31 de dezembro de 2011, 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 Código Tributário Nacional (CTN).

Consta do relatório do Auto de Infração que a multa isolada foi majorada pela constatação de reincidência, conforme dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, em 50% (cinquenta por cento) no período de 28 de outubro de 2009 a 16 de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fevereiro de 2011 e em 100% (cem por cento) no período de 17 de fevereiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011.

Deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores que tenham ocorrido de janeiro a maio de 2010, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

(...)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

#### ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

(...)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2010, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 29/06/15.

Posto isso, julgo pela exclusão das exigências fiscais relativas ao período anterior à data de intimação do Auto de Infração, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2017.**

**José Tavares Pereira**  
**Conselheiro**