

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.560/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000254816-12	
Impugnação:	40.010137494-21 (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:	Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - DF	

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO.** 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 DE ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), sediada no Estado de Pernambuco, contribuinte substituto tributário, por força de regime especial concedido pelo Estado de Minas Gerais, efetuou a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST devido a este Estado, nas operações destinadas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso doméstico), em razão de formação da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao estado de origem, em virtude de incentivo fiscal concedido sem anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contrariando as disposições da Lei Complementar nº 24/75, da Lei nº 6.763/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro) prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e, sobre a base de cálculo do ICMS/ST destacada a menor pela Autuada, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, reduzida a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN), a qual foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 28/10/09, tendo em vista a constatação de reincidência, de acordo com o disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, para corrigir o cálculo da multa isolada, e correspondente reincidência. Infração caracterizada. Entretanto, exclui-se a majoração da multa isolada por reincidência em razão dessa preceituação ter sido excluída da Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 22.549/17.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada (remetente das mercadorias), sediada no Estado de Pernambuco, contribuinte substituto tributário, por força de regime especial concedido pelo Estado de Minas Gerais, deixou de destacar a base de cálculo do ICMS/ST, bem como o ICMS/ST devido a este Estado, em várias notas fiscais objeto deste lançamento, relativas a remessas a destinatários mineiros de mercadorias listadas no item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso doméstico). Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro) prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e, sobre a base de cálculo do ICMS/ST não destacada pela Autuada, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, reduzida a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a qual foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 28/10/09, tendo em vista a constatação de reincidência, de acordo com o disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração caracterizada. Contudo, exclui-se a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, tendo em vista ser ela inadequada à irregularidade em exame, bem como a sua majoração em razão da preceituação relativa à reincidência ter sido excluída da Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 22.549/17.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

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

---

### **RELATÓRIO**

A acusação fiscal, relativa ao período de março a dezembro de 2009, trata da constatação de que a Autuada, estabelecida no estado de Pernambuco, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 45.000007332-70, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, nas operações destinadas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso doméstico).

O Fisco verificou que a Contribuinte apurou a base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação tributária, bem como apropriou indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado, mediante o Decreto do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco-PRODEPE de nº 21.959, de 27/12/99, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contrariando regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a citada multa isolada (40% - quarenta por cento do valor da diferença de base de cálculo apurada) foi reduzida a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

E ainda, a penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 28/10/09, tendo em vista a constatação de reincidência, de acordo com o disposto no art. 53, § § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo de fls. 46.

Constam no polo passivo da obrigação tributária os seguintes sujeitos passivos: Cia Industrial de Vidros – CIV e a empresa Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S/A (incorporadora da CIV).

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000010312.50 (fls. 02/04); Retorno de Intimação (fls. 05/17); Auto de Infração-AI (fls. 18/23); Anexo 1 – Relatório Fiscal/Contábil (fls. 25/32); Anexo 2 – Planilha “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” (fls. 33/38); Anexo 3 – Planilha “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado” (fls. 39/44); Anexo 4 – Planilha “Quadro Demonstrativo da Multa Isolada” (fls. 45/46); Anexo 5 – Planilha “Associação com o Banco de Regras por NCM” (fls. 47/61); Anexo 6 – Cópia dos Regimes Especiais PTA nº 16.000200057-05 e 45.000007332-70 (fls. 62/69); Anexo 7 – Cópias da Legislação do Estado de Pernambuco (fls. 70/106); Anexo 8 – Cópias de Notas Fiscais Eletrônicas (amostragem) (fls. 107/117); Anexo 9 – Autuações Fiscais – CNPJ 10.807.972/0007-31 Configura com Sujeito Passivo ou Envolvido (fls. 118/119); Anexo 10 – Relatório da Reincidência de Infração e Agravamento da Penalidade (fls. 120/122); Anexo 11 – Registros de Incorporação da Empresa (fls. 123/149).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada, sucessora por incorporação da Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 159/176.

Requer, ao final:

- que seja declarado decaído o crédito tributário constituído no período de março de 2009 a novembro de 2009;
- o integral cancelamento do Auto de Infração, sob a alegação de que é vedado ao estado de Minas Gerais obstar a concessão ou a utilização do benefício estabelecido por outro ente federativo sem que o STF tenha declarado sua inconstitucionalidade por meio de ADIN;
- alternativamente, que seja aplicada multa proporcional ao imposto exigido; ou que seja aplicada a multa isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o imposto devido e não sobre a diferença da base de cálculo do imposto apurada e que seja relevada a reincidência por entender que ela não restou caracterizada.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 205/216, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

**Da Instrução Processual**

Em atendimento à diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, de fls. 223, o Fisco junta aos autos DVD-R de fls. 225, contendo na íntegra os demonstrativos de apuração das exigências fiscais.

Reaberta vista, a Impugnante não se manifesta.

Novamente, a Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 238/240, que resulta no Ofício nº 021/2016 (fls. 241), emitido pelo Fisco ao procurador do Sujeito Passivo, em que foi solicitada a relação dos arquivos digitais e respectivos códigos de segurança (MD-5) constante do referido DVD-R.

Às fls. 242/243, a Coobrigada cumpre o solicitado.

Em sequência, o Fisco manifesta-se às fls. 249/251, constatando que há discrepância entre as chaves de segurança MD-5 dos arquivos digitais relacionados pela Contribuinte, em atendimento ao Ofício nº 021/2016, e as chaves de segurança dos arquivos digitais do DVD-R, acostado aos autos às fls. 225.

Concluindo que se equivocou na gravação do mencionado DVD-R de fls. 225, o Fisco considera-o desprezado para fins de conferência, e anexa às fls. 248 um novo DVD-R, que guarda completa correspondência com as informações do presente trabalho e do conteúdo do DVD-R recebido pela Contribuinte.

Em decorrência da juntada de novo DVD-R, embora contenha idêntico teor do DVD entregue à Contribuinte, é reaberta vista à Impugnante, a qual não se manifesta, conforme Termo de Remessa de fls. 256.

Ato contínuo, a Assessoria do CC/MG determina a realização de outra diligência de fls. 257/258, que resulta na retificação fiscal do crédito tributário de fls. 260/263, em decorrência da constatação de falha na fórmula da planilha do Anexo 4 do Auto de Infração, que trata da apuração da multa isolada e reincidência.

Apesar de ter sido regularmente notificada da reformulação, a Impugnante não se manifesta.

O Fisco, por sua vez, comparece às fls. 268/272, manifestando-se sobre a última diligência atendida.

Novamente, a Assessoria do CC/MG exara diligência de fls. 274/276, que dá origem a outra retificação fiscal do crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 451.

Na oportunidade, o Fisco, apresenta o Demonstrativo do Crédito Tributário, fls. 281/282, e os Anexos 2, 3 e 4 do Auto de Infração, fls. 283/448, todos retificados.

Devidamente cientificada, a Impugnante, mais uma vez, não se manifesta.

O Fisco, então, esclarece, às fls. 459, sobre a reformulação efetuada.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 460/486, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período autuado anterior a dezembro de 2009 e pela procedência parcial do lançamento.

***DECISÃO***

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

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito do Fisco de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2009, por entender aplicável ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

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

No entanto, constitui regra geral 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, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Ressalta-se que, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto devido a este Estado. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN.

Frise-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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

### 3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009 somente expirou em 31/12/14, nos termos da legislação acima reproduzida, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada e a Coobrigada foram regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração em 22/12/14 (fls. 152 e 158).

Quanto à irregularidade dos autos, vale lembrar que o Fisco constatou que a Autuada, estabelecida no estado de Pernambuco, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 45.000007332-70 (Anexo 6 do Auto de Infração – fls. 63/69), reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, nas operações destinadas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso doméstico), no período de março a dezembro de 2009.

Verificou que a Contribuinte apurou a base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação tributária, bem como apropriou indevidamente, quando da apuração do ICMS/ST devido, de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido ilegalmente pelo Estado de Pernambuco, mediante o Decreto do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco-PRODEPE de nº 21.959, de 27/12/99, elaborado nos termos da Lei estadual de Pernambuco nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Referida legislação do estado de Pernambuco foi acostada aos autos pelo Fisco às fls. 71/106, compondo o Anexo 7 do Auto de Infração.

As diferenças de base de cálculo e ICMS/ST apuradas estão devidamente demonstradas nas planilhas intituladas “Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido” e “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado”, que compõem, respectivamente, os Anexos 2 e 3 do Auto de Infração, fls. 33/44 dos autos.

Cumprе registrar que o Fisco relatou a ocorrência de “retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST” em sentido amplo, pois o trabalho fiscal abrange tanto retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST quanto falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, uma vez que, em algumas operações objeto de autuação, há informação de valor “zero” na coluna “(I) – ICMS ST Destacado” constante da planilha “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado” (Anexo 3), ou seja, existem operações em que a Autuada não reteve e nem recolheu ICMS/ST.

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 (40% - quarenta por cento do valor da diferença de base de cálculo apurada), reduzida a 20% (vinte por cento), nos termos da vigente alínea “c” do art. 55, inciso VII da citada lei, em razão da retroatividade mais benigna para a Contribuinte prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E ainda, a penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 28/10/09, tendo em vista a constatação de reincidência, de acordo com o disposto no art. 53, § § 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75.

A apuração da multa isolada se encontra demonstrada na planilha “Quadro Demonstrativo da Multa Isolada”, que compõe o Anexo 4 do Auto de Infração, acostada às fls. 46.

Assim, foram exigidos o ICMS/ST, a Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, reduzida a 20% (vinte por cento), nos termos da vigente alínea “c” do art. 55, inciso VII, e majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de 28/10/09, de acordo com o art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Compõe o polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada, a Coobrigada Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comércio S/A, sucessora por incorporação da empresa autuada (conforme registros constantes às fls. 124/149 - Anexo 11 do Auto de Infração), nos termos do disposto no art. 132 do CTN.

Saliente-se que a 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.

Considerando que as planilhas referentes à apuração do crédito tributário (Anexos 2 e 3 do Auto de Infração) se encontram nos autos impressas somente parcialmente, não sendo apresentadas na íntegra, a Assessoria do CC/MG, conforme fls. 223, exarou diligência nos seguintes termos:

“decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

1) - Colacione aos autos a mídia eletrônica contendo na íntegra os demonstrativos de apuração das exigências fiscais.”

O Fisco, então, em atendimento à diligência, acostou aos autos a mídia eletrônica (DVD) de fls. 225, contendo todos os anexos que compõem o presente processo, inclusive as planilhas de apuração da base de cálculo e do imposto, em sua totalidade.

Analisando o referido DVD, a Assessoria observou que os valores constantes do Anexo 4 (Quadro demonstrativo da multa isolada – fls. 46 dos autos) encontravam-se divergentes dos apresentados no DVD, o que acarretou em nova diligência, conforme fls. 238, nos seguintes termos:

“decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:



1) - Justifique a diferença dos valores constantes do Anexo 4 - Quadro demonstrativo da multa isolada (fls. 46 dos autos), referentes ao ICMS/ST que é objeto de exigência nestes autos (conforme DCMM de fls. 22/23 – total de exigência de ICMS/ST no valor de **R\$ 348.288,98**), e os valores de “diferença de ICMS/ST” constantes nos Anexos 2, 3 e 4 da mídia eletrônica de fls. 225 (**R\$ 363.606,59**) para o exercício autuado de 2009.

(vide demonstrativo de apuração das exigências fiscais constante do Anexo 4 da mídia eletrônica de fls. 225 referente ao exercício autuado):”

Diante de tal diligência, o Fisco solicitou à Contribuinte, mediante Ofício nº 021/2016 de fls. 241, a apresentação dos códigos MD5 dos arquivos constantes do DVD recebido por ela, o que foi prontamente atendido, conforme resposta de fls. 242/247.

Verificando que havia discrepância entre as chaves de segurança MD-5 dos arquivos digitais relacionadas pela Contribuinte e as chaves de segurança dos arquivos digitais constantes do DVD acostado às fls. 225 dos autos, o Fisco concluiu que houve equívoco na gravação do referido DVD, portanto, ele deveria ser desprezado para fins de conferência.

Logo, o Fisco autuou outro DVD às fls. 248, o qual deve ser considerado para análise dos autos, uma vez que guarda completa correspondência com as informações do PTA e do conteúdo do DVD recebido pela Autuada quando da intimação do Auto de Infração, cujas chaves de segurança MD-5 se encontram relacionadas às fls. 250/251.

Pelas planilhas constantes dos autos, observa-se que o Fisco apurou a base de cálculo do ICMS/ST a partir do valor da mercadoria constante da nota fiscal objeto da autuação emitida pela Autuada, acrescentando a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes), e agregando o percentual referente a Margem de Valor Agregado – MVA, ditada nas normas regulamentares mineiras (vide Anexo 5 do Auto de Infração).

Em seguida, aplicou a alíquota interna e abateu o ICMS da operação própria (que, no caso, é o ICMS destacado pela Autuada após o expurgo dos efeitos do benefício irregularmente concedido pelo Estado de origem), conforme Anexos 2 e 3 do Auto de Infração (amostragem às fls. 34/44 e na íntegra na mídia eletrônica de fls. 248).

Foi admitido como crédito, para fins do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o percentual de 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) sobre a base de cálculo do imposto, de acordo com a apuração realizada pela Fisco, em face da concessão pelo Estado de Pernambuco de crédito presumido, conforme legislação de Pernambuco já mencionada e o previsto no item 10.1 da Resolução nº 3.166/01.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, verifica-se que o cálculo do ICMS devido por substituição tributária efetuado pelo Fisco 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.

O Fisco corretamente adotou a margem de valor agregado ajustada no cálculo do imposto exigido, conforme disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

Cumpra registrar que a Impugnante não apresentou nenhum argumento no tocante à forma de apuração da base de cálculo de ICMS/ST efetuada pelo Fisco, que, mediante confronto com os valores declarados pela Autuada, detectou-se base de cálculo menor do que a prevista na legislação vigente.

Assim, de acordo com os documentos constantes dos autos, corretas as exigências fiscais relativas a essa infringência.

Quanto à irregularidade de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST em face da dedução indevida de imposto não recolhido na origem para o cálculo do ICMS/ST, vale destacar que não há dúvida de que a Autuada se utilizou dos benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo estado de Pernambuco à margem da legislação pertinente, conforme por ela reconhecido na sua impugnação.

Contudo, a Defesa questiona a competência do estado de Minas Gerais em obstar a concessão ou a utilização do benefício estabelecido por outro ente federativo sem que o Supremo Tribunal Federal - STF tenha declarado sua inconstitucionalidade por meio de ADIN.

Reclama que não se configura legítima a glosa dos créditos de ICMS efetuada pelo Fisco, ao argumento de que a empresa agiu “*em estrita conformidade com a legislação tributária de Pernambuco e com o princípio da não-cumulatividade do referido imposto*”.

Todavia, o procedimento do Fisco no presente trabalho tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Assim dispõe a Constituição Federal de 1988, no 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(Grifou-se).

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, exercendo apropriadamente a designação regulamentar dos ditames constitucionais, 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:

(...)

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

(...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º- As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º- A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

(...)

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse diapasão, o art. 10 do mesmo diploma legal adverte:

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias.

Tais mandamentos também fazem parte da legislação tributária do estado de Minas Gerais, conforme § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02, *ipsis litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

(...)

RICMS/02

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Por sua vez, a Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes para dar cumprimento ao citado art. 62, § 2º, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, conseqüentemente a parcela de ICMS operação própria dedutível para cálculo do ICMS/ST, *in verbis*:

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

(Grifou-se).

As operações em questão estão inseridas no item 10.1 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio, motivo pelo qual a dedução da parcela correspondente ao ICMS operação própria é admitida apenas na proporção em que o imposto foi recolhido:

(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; metalmecânica 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

Cumpra registrar que a não cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado com o imposto devido nas subsequentes operações com a mesma mercadoria, nos termos do já transcrito inciso I do § 2º do art. 155 da Carta Magna.

Assim, preserva-se a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de incidências do imposto.

Analisando o efeito dos benefícios irregulares, observa-se que o estado de origem, ao promover uma deliberada diminuição do débito tributário oriundo das operações realizadas por seu contribuinte, mediante outorga de, por exemplo, crédito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presumido, como no presente caso, renuncia a uma parcela do imposto. Assim, o contribuinte apura um valor menor do imposto a ser recolhido a seu estado.

Dessa forma, não há que se falar em imposto cobrado em relação à parcela renunciada, correspondente ao crédito outorgado.

Portanto, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco, correspondente ao imposto renunciado, faz operar perfeitamente o princípio da não cumulatividade, pois, ao permitir que o destinatário da mercadoria compense somente o valor do imposto cobrado nas operações anteriores, preserva a resultante não cumulativa do ICMS na cadeia produtiva.

Ressalta-se que o afastamento da glosa no caso em tela viria a consagrar o “esquema” de geração de créditos fraudulentos utilizados pela Autuada e consolidar o prejuízo ao estado de Minas Gerais e à livre concorrência.

Cumprido 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 DE QUE TENDO SIDO CONVERTIDO EM INCENTIVO O TRIBUTO QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO.

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

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o 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 PRODICALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, XII, 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).

O Regulamento do ICMS mineiro, por sua vez, prescreve, expressamente, no inciso VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

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

(...)

Importante destacar que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual (Resolução nº 3.166/01), pois a referida norma, reiterando, é de caráter meramente operacional, não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos, já transcritos, da Constituição Federal/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

No tocante à argumentação da Impugnante de que as únicas limitações possíveis para o aproveitamento de crédito são as hipóteses de isenção e não incidência previstas no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal/88, cumpre comentar que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.

Já no presente caso, assim como em outros que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se discute a imposição jurídica de vedação em virtude de evento posterior. Na verdade, a

discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria.

Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de se efetuar o cálculo do ICMS/ST, deduzindo parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Saliente-se que, conforme já exposto, há expressa previsão legal para essa vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto.

Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta ou não tributada, tem-se, por regular, o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não incidência do ICMS.

Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação de crédito em virtude de não incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, por falta de cobrança do imposto em operação anterior, tanto no escopo, como na forma de operação.

Acrescente-se que a isenção e não incidência **não são** os únicos eventos que autorizam a vedação ou o estorno do crédito, podendo-se citar, como outros exemplos, o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição Federal somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não incidência ou isenção futura do imposto.

A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais.

Cumprir comentar que o estado de Pernambuco, ao conceder benefício aos seus contribuintes com incentivo fiscal-financeiro, sem deliberação entre os Estados-membros da Federação, na verdade, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato do benefício fiscal e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na Lei Complementar nº 24/75.

Entretanto, não é o Fisco que declara a nulidade de um ato baixado por outro estado, no caso Pernambuco, pois, de fato, essa prerrogativa pertence ao Poder Judiciário.

Aqui, apenas se relata o ocorrido na ótica do Fisco, tornando ineficaz, para o cálculo do ICMS/ST a ser recolhido ao estado de Minas Gerais, a dedução de parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.



Ademais, não é justo que o estado de Minas Gerais suporte o ônus de um crédito tributário não pago na origem, em função de um benefício concedido ao contribuinte remetente que não foi autorizado pelo CONFAZ.

A utilização integral do ICMS operação própria do remetente (Autuada), no percentual de 12% (doze por cento), referente à alíquota interestadual, tem reflexo direto de recolhimento a menor do ICMS a título de substituição tributária para o estado de Minas Gerais.

Assim, a parcela dedutível para cálculo do ICMS/ST deve ficar limitada a 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento), que representa o montante apurado, cobrado e pago no estado de origem.

Acentue-se que o ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) não é uma espécie do gênero ICMS. Não se trata de outro tributo estadual. Cuida-se apenas de uma técnica de arrecadação e fiscalização do ICMS concentrada na figura do contribuinte substituto tributário, mas que segue a mesma sistemática de apuração do ICMS nos moldes do princípio da não cumulatividade (art. 28, da Lei nº 6.763/75) previsto na Constituição Federal.

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/88, 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).

(...)

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 FERRE 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. (GRIFOS ACRESCIDOS).

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, reitera-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.

Pela importância, cumpre frisar que a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais – *á incluídos os créditos presumidos, a teor do disposto no art. 1º, parágrafo único, inciso 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cumprido ressaltar, 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, 19.536/10/1ª e 18.794/10/2ª.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST, e respectiva multa de revalidação, nas operações efetuadas pela Autuada, substituta tributária por força do regime especial, a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes do item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (artefatos de uso doméstico), sendo que a parcela dedutível para cálculo do ICMS/ST deve ficar limitada a 2,4% (dois vírgula quatro por cento), que representa o montante apurado, cobrado e pago no estado de origem.

Importante comentar que, no tocante às apurações fiscais, observou-se que, em algumas das operações em que a Autuada não reteve e nem recolheu o imposto relativo à substituição tributária, o Fisco apurou o ICMS/ST, aplicando a alíquota de 15,60% (quinze inteiros e sessenta centésimos por cento) sobre a base de cálculo sem o acréscimo da MVA, conforme dados constantes, por exemplo, às fls. 40 dos autos, referente ao “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado” (Anexo 3 do Auto de Infração).

A Assessoria do CC/MG, então, conforme item 3 da diligência de fls. 239/240, solicitou que o Fisco justificasse a que título se deu tal exigência, o que foi reforçado no item 1 da diligência de fls. 257, em decorrência da falta de atendimento da diligência anterior. Veja-se:

Diligência de fls. 239/240

“3) - Conforme se depreende dos demonstrativos de apuração do ICMS/ST constantes dos presentes autos, verifica-se que o ICMS/ST recolhido a menor ou não recolhido pela Autuada, objeto destes autos, decorrem da falta de retenção da base de cálculo do ICMS/ST e do ICMS/ST, da retenção a menor da base de cálculo do ICMS/ST e do ICMS/ST e também do fato de a Autuada, ao efetuar o cálculo do ICMS/ST, deduzir, indevidamente, parcela do ICMS da operação própria não cobrada na origem em virtude de incentivo fiscal concedido em seu estado.

Verifica-se, ainda, que há exigência de ICMS/ST utilizando para apuração do referido imposto, como base de cálculo de ICMS/ST, o valor da operação do remetente (valor das mercadorias mais os valores de frete/IPI e tributos), sendo este valor multiplicado pela “alíquota” no percentual de 16,20 (dezesseis vírgula vinte por cento) para apuração do ICMS/ST exigido, conforme excerto de apuração a seguir reproduzido (Anexo 3 da mídia eletrônica de fls. 225). Favor, justificar a que título se dá tal exigência (Fundamente, se for o caso).

Diligência de fls. 257

**1)** Atender os itens 2 e 3 da diligência anterior, uma vez não foram cumpridos pelo Fisco. Ressalta-se que a simples alteração de DVD-R efetuada pelo Fisco às fls. 248 não interferiu nas respostas dos referidos itens. Em relação ao item 3 da diligência anterior, considerar a alíquota no percentual de 15,60 (quinze vírgula sessenta por cento), utilizada para apuração do ICMS/ST, conforme fls. 40 dos autos, e não 16,20 (dezesseis vírgula vinte por cento) destacado no citado item 3, que foi retirado do DVD de fls. 225, o qual deverá ser desprezado para análise do presente trabalho;

Entendendo que referido percentual (15,60%) correspondia à exigência de diferencial de alíquota (alíquota interna de 18% menos a alíquota interestadual de 2,4%, considerada pelo Fisco passível de ser aplicada na operação), prevista no § 2º do art. 12 e no inciso II do art. 20, ambos do Anexo XV do RICMS/02, nas operações com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário, a Assessoria do CC/MG, no intuito de trazer maiores esclarecimentos, insistiu em nova diligência, conforme fls. 274/276, nos seguintes termos:

Considerando a falta de atendimento do item 3 da diligência de fls. 239/240, e, parcialmente, do item 1 da diligência de fls. 257.

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que o Fisco diligencie no sentido de atender o seguinte:

1) Justifique a que título se deu a exigência do imposto apurado pela aplicação da alíquota de 15,60% (quinze vírgula sessenta por cento) sobre o valor da operação do remetente (valor das mercadorias mais os valores de frete e tributos, sem acréscimo da MVA).

2) Caso considere que a exigência relativa ao item anterior corresponda ao diferencial de alíquota devido

em operações interestaduais na entrada de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário contribuinte do imposto,

2-1) confirmar se, de fato, o percentual se encontra correto e;

2-2) fundamentar essa exigência, uma vez que não verificamos, no Regime Especial nº 16.000200057-05, de fls. 63/66, a atribuição ao remetente de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pelo referido recolhimento.

Observa-se que o art. 1º do citado regime, substituído pelo de nº 45.000007332-70, prevê apenas a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias constantes do item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na mesma linha do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Contudo, analisando o regime em questão, entende-se que essa responsabilidade não foi estendida à obrigatoriedade de recolhimento do imposto devido nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário, conforme está expressamente previsto no §2º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para as situações em que operação interestadual foi iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária.

Ressalta-se que, mesmo se houvesse protocolo/convênio para instituição de substituição tributária, assinado pelos estados de Pernambuco e Minas Gerais, a responsabilidade de recolhimento do imposto devido na entrada, em operação interestadual de mercadorias constantes do item 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário, teria iniciado somente em novembro de 2009, de acordo com o citado §2º, vigente à época dos fatos geradores:

Assim, diante dessa diligência, o Fisco, mais uma vez, retificou o crédito tributário, para excluir referidas operações, conforme demonstrativos de fls. 281/448, esclarecendo que *“a alíquota aplicada no cálculo do ICMS/ST foi de 18% (dezoito por cento), portanto, não havendo a cobrança de diferencial de alíquotas devido em operações interestaduais na entrada de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário contribuinte do imposto em conformidade com o disposto no artigo 1º do Regime Especial PTA nº 16.000200057-05”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As alegações da Defesa no tocante às penalidades cominadas são no sentido de que seja aplicada multa proporcional ao imposto exigido; ou que seja aplicada a multa isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o imposto devido e não sobre a diferença da base de cálculo do imposto apurada e que seja relevada a majoração da referida penalidade pela constatação de reincidência, por entender que esta não restou caracterizada.

Quanto à multa de revalidação em dobro, ela foi corretamente aplicada devido ao não recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária, conforme o disposto no art. 56, inciso II e § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do art. 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.

(...)

No tocante à penalidade isolada, a Assessoria do CC/MG, nos termos do item 2 da Diligência de fls. 239, solicitou alguns esclarecimentos quanto ao cálculo da multa isolada demonstrada às fls. 46 pelo Fisco, o que foi reforçado no item 1 da Diligência de fls. 257, em decorrência da falta de atendimento da diligência anterior. Veja-se:

### Diligência de fls. 239:

“2) - Consta do Auto de Infração que a Multa Isolada foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença da base de cálculo do ICMS apurada, conforme art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Depreende-se do DCMM de fls. 22/23 e do Anexo 4 - Quadro demonstrativo da multa isolada (fls. 46) que a penalidade isolada foi exigida no valor total de **R\$ 641.680,18** e sua majoração pela constatação de reincidência no valor total de **R\$ 84.486,54**.

Considerando que a diferença da base de cálculo do ICMS/ST apurada no exercício autuado totaliza **R\$ 2.012.981,84**, justifique o valor exigido a título de

multa isolada e de sua majoração pela constatação de reincidência.”

Diligência de fls. 257:

**1)** Atender os itens 2 e 3 da diligência anterior, uma vez não foram cumpridos pelo Fisco. Ressalta-se que a simples alteração de DVD-R efetuada pelo Fisco às fls. 248 não interferiu nas respostas dos referidos itens. Em relação ao item 3 da diligência anterior, considerar a alíquota no percentual de 15,60 (quinze vírgula sessenta por cento), utilizada para apuração do ICMS/ST, conforme fls. 40 dos autos, e não 16,20 (dezesesseis vírgula vinte por cento) destacado no citado item 3, que foi retirado do DVD de fls. 225, o qual deverá ser desprezado para análise do presente trabalho;

Após a segunda diligência, o Fisco constatou um equívoco no cálculo da multa isolada e reincidência, o que deu origem à retificação do crédito tributário, conforme fls. 260/263.

Na oportunidade, o Fisco explicou que *“por conta de uma falha na fórmula da planilha do Anexo 4 (fls. 46), ao invés de utilizarmos a coluna referente à “Diferença BC ST (C)=(A-B)” na aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) para se chegar ao valor da multa isolada, utilizamos erroneamente a coluna “Total BC ST Informado (B)””*.

Acrescentou que *“especialmente nos meses de março e maio de 2009, os valores corretos da multa isolada são maiores que os valores originais. Todavia, em face da decadência não podemos realizar o lançamento de crédito tributário complementar de R\$ 619,23 referente ao mês de março de 2009 e de R\$ 29.513,58 referente ao mês de maio de 2009. Desta forma, mantemos os valores originais nestes meses”*.

Em relação à capitulação da Multa isolada, observa-se que o Fisco aplicou a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, em razão do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que prescreve a retroatividade da lei que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática do ato.

Confira-se:

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

## 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;”

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 oposição, 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;

(Grifou-se).

Destaca-se que, ao contrário do entendimento da Impugnante, a legislação posta determina a aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada relativa à base de cálculo, e não do imposto devido, como quer crer a Defesa.

Entretanto, conforme se depreende dos demonstrativos de apuração das exigências fiscais constantes dos autos, a citada multa isolada foi exigida para os casos em que houve retenção a menor da base de cálculo do ICMS/ST e também para aquelas situações em que a Autuada não consignou a base de cálculo do ICMS/ST.

Nesse sentido, a Assessoria do CC/MG exarou a diligência de fls. 257, solicitando o seguinte:

**“2)** Considerando que a Multa Isolada aplicada foi a prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, que se refere às ocorrências de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST.

Considerando que o imposto exigido nestes autos se refere às operações em que houve retenção e recolhimento a menor **e** falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST.

Confirmar se houve exigência da referida multa isolada nas ocorrências de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST também.”

O Fisco, então, às fls. 269/271, afirma que manteve tal penalidade nas ocorrências de falta de destaque de base de cálculo e imposto nos documentos objeto



de autuação, ao entendimento de que o dispositivo vigente à época dos fatos geradores (art. 55, inciso VII) abrangia tanto as ocorrências de destaque a menor de base de cálculo quanto as de falta de destaque, sendo que, a partir de 01/01/12, as hipóteses enquadradas no referido dispositivo foram distribuídas(desmembradas) em suas alíneas “a”, “b”, “c” e no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, no presente caso, cabe uma ressalva em relação à aplicação dessa multa isolada.

Verifica-se que, em relação às operações em que a Autuada não consignou a base de cálculo relativa à substituição tributária, a Multa Isolada adequada é a prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cuja redação vigente até 30/06/17 era a seguinte:

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; (Grifou-se).

(...)

De acordo com o posicionamento majoritário deste Conselho de Contribuintes, essa penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 somente passou a fazer parte do rol de penalidades da lei a partir de janeiro de 2012, tendo em vista que o dispositivo foi acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/11, o que levou à conclusão de que anteriormente não havia previsão de multa isolada às ocorrências de “falta de consignação de base de cálculo relativa à substituição tributária”.

Nesse sentido, considerando que o lançamento cuida de infrações relativas ao exercício de 2009, deve ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII (adequada ao disposto na referida alínea “c”) em relação às operações em que a Autuada não consignou base de cálculo relativa à substituição tributária.

Quanto à penalidade isolada exigida em razão da consignação em documento fiscal que acobertou a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação (indicação de base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação), verifica-se estar correta a exigência da referida multa isolada no percentual de 20% (vinte por cento da diferença apurada) conforme o dispositivo legal acima mencionado.

Quanto a majoração da multa isolada por reincidência, cumpre registrar que os preceitos dos § 5º, 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, que cuidavam de sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação e caracterização, foram revogados pela Lei nº 22.549/17. Dessa forma, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, fica prejudicada a sua exigência.

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

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

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

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

Esclareça-se que a própria Autuada requereu autorização para ingressar no regime especial da substituição tributária, na qualidade de contribuinte mineiro, nos termos do art. 2º, §§ 1º e 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a seguir reproduzidos, conforme se constata da análise da cópia do Regime Especial acostado às fls. 63/69:

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

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

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

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

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

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Acrescenta-se 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.

Quanto às assertivas de afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto a pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 281/451 e, ainda, para excluir: 1) em relação às operações em que não houve retenção/recolhimento de ICMS/ST, a multa isolada; 2) a majoração da multa isolada prevista em virtude de revogação dos §§ 5º, 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía integralmente a multa isolada, por inaplicável à espécie. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor).

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2017.**

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

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

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

---

Acórdão:	22.560/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000254816-12	
Impugnação:	40.010137494-21 (Coob.)	
Impugnante:	Owens-Illinois do Brasil Indústria e Comercio S.A. (Coob.) CNPJ: 08.910541/0001-69	
Autuada:	Cia Industrial de Vidros - CIV CNPJ: 10.807972/0007-31	
Proc. S. Passivo:	Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro/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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal, relativa ao período de março a dezembro de 2009, de que a Autuada, sediada no estado de Pernambuco, contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial n.º 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, 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, Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Entretanto, não se encontra correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, reformulado para excluir a multa isolada, por inaplicável à espécie.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 oposição, 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.

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.

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 inculpada 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.

Pelo exposto, julgo parcialmente o lançamento para, além das exclusões já procedidas pela decisão majoritária, excluir, integralmente, a multa isolada, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**