

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

Acórdão: 19.166/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 04.002132777-62  
Impugnação: 40.010124386-51  
Impugnante: Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos  
IE: 439576899.77-88  
Proc. S. Passivo: Anelisa Racy Lopes/Outro(s)  
Origem: PF/Duílio Palazzo - Uberlândia

***EMENTA***

**ICMS – RECOLHIMENTO – CREME DE LEITE – RETENÇÃO/RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o destaque a menor do imposto a título de substituição tributária face o aproveitamento de crédito da operação anterior a maior, em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado de origem da mercadoria, em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI, do artigo 55, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, é incabível à espécie tratada nos autos a multa isolada, devendo ser excluída do crédito tributário. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

Versa o presente lançamento sobre a imputação fiscal de destaque a menor na Nota Fiscal nº 082738, datada de 18 de novembro de 2008, do imposto devido a título de substituição tributária, em face do aproveitamento de crédito da operação anterior a maior, em virtude de benefício fiscal concedido pelo estado de origem da mercadoria, em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal.

A emitente do documento fiscal é detentora de regime especial protocolado sob o nº 006637511902008-0 para retenção/recolhimento do ICMS/ST devido pelo destinatário.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e § 2º, inciso I, e 55, inciso XXVI.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 11/33, em síntese, aos argumentos seguintes:

- o Auto de Infração fundamenta-se em fatos equivocados, tendo em vista que apropriou de crédito outorgado legítimo, na forma prevista pela legislação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para que seja considerado nulo um ato administrativo, basta que este não contenha elementos suficientes para que se possa identificar com segurança o contribuinte responsável pela suposta infração cometida;

- no caso dos autos, a falta de correlação lógica entre os fatos e o verdadeiro contribuinte responsável pela operação (destinatário das mercadorias), bem como a falta de fundamentação legal da infração cometida acarreta ausência de condições palpáveis de defesa, o que já é suficiente para configurar a nulidade do Auto de Infração;

- um dos requisitos do ato administrativo é a motivação, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, que pode ser entendida como a exposição administrativa das razões que levaram a prática do ato;

- não basta que a autoridade invoque uma norma ou faça uma acusação genérica a contribuinte que não detém a responsabilidade pelo pagamento do imposto supostamente devido, sendo essencial que aponte efetivamente os fatos e fundamentos de seu ato, identificando e subsumindo determinada conduta aos dispositivos legais;

- no Direito Tributário impera o princípio da tipicidade fechada;

- no caso em tela, a digna Fiscalização lavrou o Auto de Infração, sem se atentar aos fatos ocorridos, ao contribuinte responsável pela operação e à aplicação correta da legislação tributária, o que vicia a motivação do ato administrativo;

- não obstante a indiscutível nulidade da autuação, o fato é que a apropriação dos créditos de ICMS/ST foi regularmente realizada;

- cita o Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás;

- a expressão "legislação tributária" não restringe o exame pelo julgador, apenas a legislação do Estado de Minas Gerais, conforme artigo 96 do Código Tributário Nacional, devendo ser observados outros diplomas legais, tais como, a Lei Complementar nº 87/96 e o Código Tributário Nacional que interferem diretamente na solução do presente caso e não podem ter a sua vigência negada;

- discorre sobre a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS e conclui que o mandamento da Lei Complementar nº 87/96 de que o crédito é assegurado ao estabelecimento para o qual o serviço foi prestado e cujos documentos sejam idôneos e escriturados nos livros fiscais aplica-se perfeitamente ao caso em tela;

- o aproveitamento dos créditos foi realizado por intermédio da "conta corrente fiscal", sendo que, havendo saldo devedor há o pagamento do ICMS/ST e, havendo crédito, é transferido para aproveitamento nos períodos subsequentes;

- o segundo lapso do raciocínio do agente fiscal ocorre ao confundir o conceito de imposto devido e de imposto a recolher;

- a autuação nega vigência à Lei Complementar nº 87/96;

- na seara do ICMS/ST, a compensação entre o imposto devido em cada operação com os respectivos créditos expressos em documentação idônea é medida que reflete o específico regime jurídico aplicável a este tributo, do qual origina-se referido imposto a recolher;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- dúvidas não há de que faz jus ao reconhecimento dos créditos de ICMS/ST constante na nota fiscal de operação interestadual de creme de leite;

- em 16 de novembro de 2006, foi julgada pelo Plenário do STF a ADIN n° 3312, decretando-se a inconstitucionalidade de norma do Estado do Mato Grosso que vedou a utilização integral de benefícios concedidos por alguns Estados da Federação (ES, GO, PE e DF) referentes a imposto devidamente destacado em notas fiscais;

- em que pese a ADIN tratar de lei do Estado do Mato Grosso, nota-se que a decisão, unânime do Plenário do STF, acena a mesma sorte as limitações impostas por Minas Gerais aos benefícios concedidos aos contribuintes por outros Estados;

- sempre deverá ser respeitado o status de guardião da Constituição Federal em que repousa o Supremo Tribunal Federal e, impõe-se registrar que, a decisão do STF se aplica, em sua totalidade, ao presente caso;

- é arbitrária a multa sobre o valor do crédito apropriado supostamente de forma indevida, haja vista inexistir fundamentação legal para a sua cobrança, pois o Auto de Infração não reclama ICMS e sim crédito “indevidamente” apropriado;

- não se pode considerar que houve ausência do pagamento do ICMS e a multa de revalidação é cabível somente nos casos em que exista débito de imposto.

Ao final, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração e, subsidiariamente, seja cancelada a multa de revalidação aplicada.

O Fisco se manifesta às fls. 61/72, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- as alegações sobre a nulidade do Auto de Infração não podem prosperar, pois a Impugnante requereu Regime Especial para recolher, por substituição tributária, o imposto devido nas operações subsequentes relativamente a diversas mercadorias;

- cita o artigo 121 do Código Tributário Nacional;

- não restam dúvidas que a Impugnante é o sujeito passivo, levando-se em consideração que, além de possuir a autorização para ser o substituto tributário, foi ela quem emitiu a nota fiscal, inseriu nela a base de cálculo do ICMS/ST e fez o destaque a menor do imposto;

- os argumentos de que o percentual da multa acarreta o cerceamento do direito de defesa e, a falta de capitulação legal infringida, no caso da multa, seria motivo para a nulidade do feito, carecem da fundamentação legal pois, constatada está que a infringência ao artigo 16, da Lei n° 6.763/75, especialmente os incisos VI, IX e XIII;

- com relação à multa de revalidação deve ser observado o RICMS/MG, em seu artigo 89;

- com relação à multa isolada, seu cálculo está de acordo com o disposto no artigo 55, inciso XXVI, da Lei n° 6.763/75;

- as multas foram aplicadas rigorosamente de acordo com a lei que rege a matéria e não com intuito de cerceamento da defesa, como afirma a Impugnante;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- embora a Impugnante alegue que é improcedente a exigência fiscal por não se utilizar a legislação federal sobre o assunto e que a vedação ao crédito está eivada de inconstitucionalidade, a matéria em comento encontra-se fundamentada na CF/88;

- as operações realizadas pelo sujeito passivo se enquadram no tipo tributário excepcionado pelo artigo 155, § 2º, inciso I c/c o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", ambos da Constituição Federal, pela Lei Complementar nº 24, de 07/01/75 e pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96;

- o aproveitamento de crédito de imposto não cobrado, logo, não pago na origem, e oriundo de benefícios unilaterais, não se tornou indevido exclusivamente por determinações infraconstitucionais do legislador de Minas Gerais, mas por disposições constitucionais e leis complementares;

- a Resolução 3166/01 visa orientar os contribuintes mineiros sobre a vedação à apropriação dos créditos de ICMS oriundos de benefícios concedidos unilateralmente por outros Estados;

- as normas aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder eventual "graça" a seus contribuintes, mormente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante;

- não há dúvidas de que a Impugnante goze do benefício fiscal no Estado de Goiás como ela própria cita às fls 21 e 22;

- a alegação da Impugnante de que o Agente Fiscal confunde o conceito de imposto devido e de imposto a recolher carece de fundamento, levando-se em consideração que no presente Auto de Infração o que está sendo reclamado é, justamente, a diferença do imposto a recolher destacado a menor pela Impugnante, já descontado o imposto legalmente cobrado na operação anterior, calculado de acordo com o artigo 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/MG;

- percebe-se uma confusão da Impugnante ao interpretar o inciso I, do §2º, do artigo 155, da Carta Magna;

- o artigo 62, do RICMS/02 trata da não cumulatividade do ICMS e está em perfeita consonância com os preceitos constitucionais do ICMS;

- cita decisões deste Conselho de Contribuintes sobre o tema;

- por último, a afirmação da Impugnante de que a multa de revalidação é arbitrária, tendo em vista que o AI não reclama ICMS e sim crédito indevidamente apropriado, é indicativo de total desconhecimento de sua parte em matéria do cálculo do ICMS/ST.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento que formaliza as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e § 2º, inciso I, e 55, inciso XXVI, em face da seguinte imputação fiscal:

*“Às 2:00 horas do dia 20 de novembro de 2008, nas dependências do Posto de Fiscalização Duílio Palazzo, constatou-se o transporte de 3.960 caixas de creme de leite, acobertadas pela Nota Fiscal nº 082738, datada de 18/11/08 emitida pela Autuada, detentora de regime especial protocolado sob o nº 006637511902008-0 para retenção/recolhimento do ICMS/ST devido pelo destinatário. Na conferência documental verificou-se que a Autuada efetuou o destaque a menor do ICMS/ST devido a título de substituição tributária no valor de R\$ 4.009,82, devido a aproveitamento de crédito da operação anterior a maior, em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado de origem da mercadoria em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal.”*

### **Da Preliminar**

Preliminarmente a Impugnante alega serem nulos os atos lavrados por pessoa incompetente, com preterição do direito de defesa ou quando praticados em desobediência a dispositivos expressos em lei ou, ainda, quando impostos a contribuinte não responsável pela operação fiscalizada.

Não se nega que os atos administrativos praticados nas condições citadas pela Impugnante efetivamente sejam nulos. Entretanto, no caso dos autos, o lançamento não está inserido em qualquer das situações elencadas pela Impugnante e que resultariam em sua nulidade.

A forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

#### **“SEÇÃO III**

#### **DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

Verificando os mandamentos insertos nos dispositivos acima transcritos, conclui-se que não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez demonstrado que o lançamento condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa por restar assegurado o cumprimento dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Ademais, no caso sob exame, o Auto de Infração traz a perfeita correlação lógica entre os eventos fiscalizados e a ora Impugnante como responsável pela operação, apresentando a citação clara dos dispositivos legais acerca das infrações e das penalidades a elas relacionadas.

Portanto, não devem ser acolhidas as alegações da Impugnante sobre a nulidade do Auto de Infração pela falta de correlação lógica entre os eventos fiscalizados e o contribuinte responsável pela operação ou, pela autuação não ter conseguido indicar corretamente o contribuinte responsável.

Registre-se que, como explicitado no próprio relatório do Auto de Infração, a Impugnante requereu Regime Especial para recolher, por substituição tributária, o imposto devido nas operações subsequentes relativamente a diversos grupos de mercadorias, dentre estas, exatamente, a constante dos autos. A Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, por meio da Diretoria de Gestão de Projetos/SUFIS, atendendo ao pleito da Impugnante, deferiu o pedido e emitiu a Autorização Provisória de nº 006675-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1190-2008-0. Desta autorização consta como uma das obrigações da Impugnante destacar no campo próprio da nota fiscal, além de outros requisitos, a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária e o valor do imposto retido, conforme dispõe o artigo 32 do Anexo XV do RICMS/MG. Além disso, a Impugnante é detentora da Inscrição Estadual nº 439576899.7788 única e exclusivamente para atender ao recolhimento e apuração do imposto por substituição tributária.

Merece ainda quanto a esta questão, ser citado o artigo 121, do Código Tributário Nacional que assim determina:

“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

.....”

Por todos os elementos acima citados, não deve ser acolhida a preliminar suscitada pela Impugnante, pelo que se passa a análise do mérito das exigências.

### **Do Mérito**

A irregularidade apurada foi o destaque a menor do ICMS/ST.

Repita-se, pela importância, que não restam dúvidas quanto à aposição da Impugnante como sujeito passivo da autuação e responsável pelo recolhimento do imposto cobrado, levando-se em consideração que, além de possuir a autorização para ser substituta tributária, foi ela quem emitiu a Nota Fiscal nº 082738, inseriu nela a base de cálculo do ICMS/ST e fez o destaque a menor do imposto. Vê-se que a Impugnante tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, donde se conclui ter sido correta sua eleição como sujeito passivo da obrigação.

Inicialmente, cumpre destacar que a chamada multa de revalidação está sendo exigida nestes autos em função das claras disposições do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 que, em seu artigo 89, assim estabelece:

“Art. 89 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra”:

.....

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

.....”

Assim, a penalidade aplicada ao presente caso estipulada no artigo 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º, foi corretamente exigida diante da imputação fiscal. Senão veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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 10º 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 de crédito tributário;

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

.....”

Assim, a multa de revalidação está sendo cobrada de acordo com a legislação exatamente pelo recolhimento a menor do ICMS.

A glosa da dedução do mencionado valor procedida pelo Fisco decorre do disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 24/75, no Regulamento do ICMS Mineiro e na Resolução nº 3.166/01.

A prática questionada pela Fiscalização, resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS-ST devido ao Estado mineiro.

Frise-se, a legislação mineira é clara ao considerar que o imposto da operação própria a ser deduzido não pode ser integral no caso em tela, visto que houve benefício fiscal concedido ao remetente da mercadoria, estabelecido no estado de origem sem previsão em Convênio, celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Lembre-se que a concessão de benefícios fiscais foi regradada pelo artigo 150, § 6º da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional nº 03/93, nos seguintes termos:

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

.....  
§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII.” (grifos não constam do original)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante destacar também que a Carta Magna, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, estabelece que cabe a Lei Complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”.

A Lei Complementar nº 24/75, atualmente em vigor e eficaz, dispõe:

“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:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

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;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - .....

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;

.....

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;

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

Verifica-se do texto constitucional e da Lei Complementar nº 24/75 a determinação explícita de nulidade do ato que não resulte de decisão unânime dos Estados e conseqüente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

O Regulamento do ICMS, não discrepa, nem poderia, dispor:

“Art. 62 - .....

§ 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”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

Os dispositivos do RICMS/02, estabelecidos em sintonia com as determinações contidas no texto constitucional e na Lei Complementar nº 24/75, consideram como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem.

Em cumprimento ao retro transcrito artigo 62, § 2º, foi editada a Resolução nº 3.166/01, que detalha as regras para apropriação do ICMS, nos seguintes termos:

“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.”

Não só está demonstrada que a existência de benefício na origem, como este fato é do conhecimento da Impugnante que não o nega em sua defesa.

Ademais, caso a empresa não gozasse de nenhum benefício na origem e esta prova fosse apresentada pela Impugnante, a situação dos autos seria bastante diferente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF é pacífica e repele, veemente, a concessão de benefício fiscal sem edição de Convênio pelos Estados-membros e Distrito Federal.

A título ilustrativo verifica-se a decisão da ADI 3429/RO, DJ 27.04.07, EMENTA nos seguintes termos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO AOS ARTS. 1º AO 5º E 7º AO 12 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 231/00, DO ESTADO DE RONDÔNIA. CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS SEM PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL. INVALIDADE. OFENSA AO DISPOSTO NA LETRA "G" DO INCISO XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AÇÃO QUE SE JULGA PROCEDENTE PARA RECONHECER A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 1º AO 5º E 7º AO 12 DA LEI COMPLEMENTAR RONDONIENSE Nº 231/00.

Na ADI 2548/PR, 15.06.07, foi consignado na EMENTA:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 2. LEIS Nº 13.212/2001 E 13.214/2001, DO ESTADO DO PARANÁ, QUE CONCEDERAM BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DE VÁRIAS ESPÉCIES (ISENÇÃO, REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, CRÉDITOS PRESUMIDOS E DISPENSA DE PAGAMENTO), SEM A OBSERVÂNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL E SEM A EXISTÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 3. VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. 4. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.

Assim, embora a Impugnante alegue que é improcedente a exigência fiscal, que não utilizou a legislação federal sobre o assunto e, que a vedação ao crédito está eivada de inconstitucionalidade, a matéria em comento encontra-se fundamentada na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e, também, na legislação mineira.

A alegação da Impugnante de que no lançamento há confusão entre os conceitos de imposto devido e de imposto a recolher carece de fundamento, levando-se em consideração que no Auto de Infração sob análise o que está sendo reclamado é justamente a diferença do imposto a recolher destacado a menor, já descontado o imposto legalmente cobrado na operação anterior, calculado de acordo com o artigo 20, inciso I, do Anexo XV, do RICMS/02, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário - DCMM (fl. 04).

E, justamente pelo fato de que se está cobrando nestes autos a diferença de imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada exigida. Note-se que, embora se fale textualmente em aproveitamento de crédito, o valor a menor do imposto apurado nos autos consiste na forma de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária. Lembre-se que, a prática questionada pela Fiscalização resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, ocasionando diminuição do ICMS-ST devido ao Estado mineiro.

A Lei nº 6.763/75, no capítulo destinado à apuração do imposto, não versa especificamente sobre o ICMS/ST, deixando a matéria para o regulamento.

Entretanto, é importante verificar o que determina a Lei nº 6.763/75 relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte, do inteiro teor dos artigos 28, 29 e 32, da Lei nº 6.763/75:

### “SEÇÃO II

#### Do Valor a Recolher

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.

.....  
Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 1º - O regulamento poderá estabelecer que o montante devido resulte da diferença a maior entre o imposto relativo às operações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado relativamente às operações e prestações anteriores, e seja apurado:

a) por período;

b) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

c) por mercadoria ou serviço, a vista de cada operação ou prestação.

§ 2º - O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

.....

§ 8º - O Regulamento poderá prever outras formas de utilização do saldo credor, na hipótese do parágrafo anterior, bem como permitir a transferência de crédito acumulado em razão de outras operações ou prestações.

.....

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

.....”

**Por sua vez, o Regulamento do ICMS dispõe no artigo 20, do Anexo XV:**

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

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

.....”

Verificando todas as disposições expressas no Regulamento do ICMS, conclui-se que, no caso da substituição tributária, o que se impõem ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim, uma forma de cálculo, levando-se em consideração o valor desta.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se que a substituição tributária constitui-se em uma forma própria de exigência do ICMS em que o contribuinte recolhe o imposto por operações que não serão por ele realizadas.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adequa perfeitamente à conduta da Impugnante, pois diz respeito exclusivamente ao aproveitamento do crédito relativo à sistemática normal de apuração do imposto.

Nesta linha, é importante verificar exatamente o que diz o inciso XXVI, do artigo 55, 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:

.....  
XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;  
.....”

Como a imputação fiscal no lançamento, em análise, diz respeito à forma de apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a conduta descrita no retro transcrito inciso XXVI, do artigo 55, da Lei nº 6.763/75 não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, devendo ser excluída a multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada aplicada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Edécio José Caçado Ferreira (Revisor), que o julgava procedente. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão. Conforme artigo 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 26 de maio de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

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

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

Acórdão: 19.166/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 04.002132777-62  
Impugnação: 40.010124386-51  
Impugnante: Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos  
IE: 439576899.77-88  
Proc. S. Passivo: Anelisa Racy Lopes/Outro(s)  
Origem: PF/Duílio Palazzo - Uberlândia

---

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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.

De início, cabe destacar, que a discordância em relação ao voto vencedor diz respeito à exclusão da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI da Lei nº. 6763/1975, abaixo transcrita, das exigências consubstanciadas no Auto de Infração de fls. 02/03.

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

I - impostos sobre:

(...)

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...).

Neste mesmo sentido o artigo 28, § 5º, da Lei nº 6763/1975, determina:

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

(...)

§ 5º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

(...).

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

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

No caso do ICMS devido por substituição tributária, o valor do imposto a recolher é determinado na forma do artigo 20, do Anexo XV, do RICMS/2002:

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

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

(...).

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

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

Este entendimento está explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) à consulta de Contribuinte nº 028/2008, ao orientar sobre o cálculo do ICMS/ST:

**O valor do crédito a ser abatido no cálculo do ICMS/ST é o devido na operação própria do contribuinte remetente** que, na presente hipótese, corresponde à aplicação da alíquota de 7%, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV em referência. (grifou-se).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

II - o valor do imposto retido;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Portanto, uma vez configurado o aproveitamento de crédito da operação própria a maior do que o autorizado pela legislação e considerando que a retenção e recolhimento do ICMS/ST é dever do contribuinte substituto, que agiu com o conhecimento pleno de que estava destacando o imposto a menor em decorrência do benefício utilizado em desacordo com as normas legais, conclui-se que a conduta descrita no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº. 6763/1975, harmoniza-se perfeitamente com a irregularidade praticada pela Impugnante.

Diante do exposto, voto pela procedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 26 de maio de 2009.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Conselheira**