

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.864/12/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159368-97  
Recurso de Revisão: 40.060130945-51  
Recorrente: Ford Motor Company Brasil Ltda  
IE: 062080064.04-61  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS/NCONEXT-RJ

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 - VEÍCULO.** Constatados o cálculo e respectivo recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ao Estado de Minas Gerais, em decorrência da dedução indevida da parcela do ICMS da operação própria, não cobrado na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, dedução esta indevida, no que se refere ao montante objeto de incentivo fiscal concedido irregularmente pelo Estado de origem, ao desabrigo de convênio interestadual, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75 e na Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista art. 56, II, c/c § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Deve ser considerado como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como “Financiamento Fundese – art. 5º, Lei nº 7.537/99 – crédito autorizado” sobre o montante do débito do imposto pelas saídas. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

Trata a autuação de recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/04 a 31/12/04, ao Estado de Minas Gerais, por ter o Sujeito Passivo, substituto tributário mineiro, estabelecido no Estado da Bahia, aproveitado indevidamente o crédito do imposto relativo à operação própria do remetente. No entanto, parte destes valores não foi efetivamente recolhida ao Estado de origem (Bahia), em razão de crédito presumido irregularmente concedido por ele, tornando-se, assim, indevida a dedução, relativamente à parcela referente à vantagem econômica decorrente do mencionado benefício fiscal.

O item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166, de 11/07/01, determina que, pelas saídas de veículos promovidas por estabelecimentos do Estado da Bahia, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), em face da concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18/12/99. Tal determinação tem origem em incentivos fiscais concedidos unilateralmente pela Unidade da Federação de origem, Estado da Bahia (art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei nº 7.025/97 e art. 1º, inciso I, do Decreto nº 7.720/99), em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, frustrando a aplicação do princípio da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Exige-se ICMS/ST referente à diferença entre o imposto efetivamente devido e o recolhido, multa de revalidação (100%) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.277/11/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para considerar como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como "Financiamento Fundese – art. 5º da Lei nº 7.537/99 - crédito autorizado" sobre o montante do débito do imposto pelas saídas.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 777/798.

### **DECISÃO**

Considerando que a decisão ora tomada por esta Câmara Especial é concorde com a fundamentação do acórdão recorrido e que o recurso *sub examine* aborda todas as matérias meritórias nele tratadas, transcreve-se excertos da decisão “*a quo*” como fundamentos dessa decisão.

### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Conforme relato acima, trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) para o Estado de Minas Gerais, no período de 01/01/04 a 31/12/04, em decorrência do aproveitamento indevido de crédito de imposto relativo à operação própria, valor este objeto de incentivo fiscal irregular, concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, conforme item 3.38 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

Pela infração cometida, exige-se ICMS/ST referente à diferença entre o imposto efetivamente devido e o recolhido, multa de revalidação (100%) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A Recorrente questiona a tese de ilegitimidade passiva por entender que a obrigação pelo imposto exigido é dos destinatários adquirentes dos veículos. Contudo, não merece prosperar a sua tese, como se verá adiante.

Oportuno lembrar que a substituição tributária progressiva (ou “para frente”) se trata de técnica de tributação em que, por medida de ordem prática (princípio da

praticidade) e de conveniência do Fisco ou do próprio contribuinte substituto, atribui-se a este a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, não fosse tal técnica, nasceria ordinariamente para outrem.

Esta, pois, a essência do regime de substituição tributária progressiva, no qual a responsabilidade originária pela retenção e recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de circulação e consumo da mercadoria é atribuída ao alienante ou remetente, recaindo tal responsabilidade preferencialmente sobre quem inicie ou atue nas fases iniciais da mencionada cadeia econômica, geralmente, o industrial ou importador da mercadoria.

Vale dizer, nas hipóteses sujeitas a este regime, a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal, pelo que responde por obrigação própria e, não, de terceiro.

Trata-se, portanto, de hipótese de sujeição passiva direta e não indireta, como equivocadamente entende parte da doutrina e da jurisprudência, equívocos estes decorrentes, inclusive, de eventuais disposições da própria legislação, muita vez confusa no trato da matéria.

Neste sentido, e rechaçando a terminologia “responsável por substituição”, comumente utilizada para se referir ao contribuinte substituto (e talvez por isso mesmo causadora de tanta confusão conceitual acerca do assunto), sustenta o Professor Sacha Calmon que seria mais adequado designá-lo “destinatário legal tributário”, considerando-o assim, tal como o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação. Confirma-se a lição do jurista citado:

Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: a) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio e b) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do *vinculum juris* obrigacional. (“in” Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.966) / Carlos Valder do Nascimento (coord.). RJ, Forense, 3ª ed., 1998, p. 299). (destaques no original).

Neste compasso, não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais é da Recorrente, na condição de contribuinte substituto, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 12 e 13 da Parte 1 e item 12 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 128 do CTN c/c os arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96 e, ainda, na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 132/92 (do qual são signatários os Estados de Minas Gerais e da Bahia), *verbis*:

Cláusula primeira - Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Logo, equivocou-se a Recorrente ao arguir sua ilegitimidade passiva, eis que fruto de uma interpretação meramente literal dos seguintes dispositivos da legislação mineira:

Lei 6.763/75:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV:

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Correta, portanto, a sua eleição como sujeito passivo direto e originário da obrigação ora exigida.

Quanto ao mérito propriamente dito, sem razão a Recorrente ao alegar que as exigências constantes do Auto de Infração sob exame não encontram amparo legal ou constitucional, já que estariam embasadas, unicamente, na Resolução nº 3.166/01 (cuja inaplicabilidade ou ineficácia ao caso concreto é também arguida), bem como no tocante à suposta invasão de competência de outro ente federativo pelo Estado de Minas Gerais.

Com efeito, tais alegações não se sustentam.

Isto porque, na hipótese dos autos, consoante estabelecido no item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, nas operações com veículos promovidas por estabelecimentos do Estado da Bahia, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), em face da concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ou seja, no presente caso, os valores exigidos correspondem ao excesso verificado entre a parcela do imposto devido na operação interestadual e o efetivamente recolhido na origem, de modo que foi glosado do cálculo do ICMS/ST o valor do imposto não cobrado da Recorrente pelo Estado da Bahia.

A exigência do estorno do ICMS aproveitado da parcela não cobrada na origem, não se fundamenta exclusivamente na Resolução nº 3.166/01, mas em disposições inseridas na legislação e, sobretudo, na Constituição Federal/88, que determina por meio do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, que a lei complementar disporá sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Assim, a concessão de benefícios fiscais por um Estado, sem a celebração de convênio ratificado pelas demais unidades da Federação, infringe normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo este ato e sem efeito o crédito fiscal do estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na Lei Complementar nº 24/75, *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;

O art. 8º da mesma lei complementar não deixa dúvida de que a inobservância dos seus dispositivos, isto é, a concessão de benefícios sem a celebração prévia de convênio, acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria. Confira-se:

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.

Observe-se que, nos termos do dispositivo retro transcrito, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

Com relação à primeira, por se tratar da anulação de um ato normativo do Estado concedente, naturalmente que o Estado destinatário interessado somente poderá pleiteá-la em juízo, por não deter poderes de autoexecutoriedade para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Judiciário, porquanto detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória), cujo fundamento de validade, no caso, advém do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que, não obstante ter

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido editada ainda no regime constitucional anterior, continua a regular o exercício da competência exonerativa dos Estados em matéria de ICMS, até porque foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (§ 8º do art. 34 do ADCT).

Assim, com fundamento no art. 8º, inciso I da Lei Complementar nº 24/75, é que o Estado de Minas Gerais tratou da ineficácia dos créditos de ICMS relativos a benefícios fiscais irregularmente concedidos, por meio da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

LEI 6763/75

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.

É de se destacar que a legislação tributária mineira, especificamente no § 1º do art. 62 do RICMS/02, considera não cobrada a parcela do imposto beneficiada com incentivos fiscais concedidos indevidamente, dispondo o seguinte:

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 artigo 155 da Constituição Federal.

E ordena estornar valor de imposto destacado e não cobrado na origem:

RICMS/02

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Como se vê, tanto a Lei nº 6.763/75 quanto o Regulamento do ICMS/02, em perfeita sintonia com o texto constitucional e com a Lei Complementar nº 24/75, vedam o crédito do ICMS relativo à parcela correspondente ao benefício fiscal concedido sem autorização em convênio, ao considerarem como não cobrado 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.

A Resolução nº 3.166/01, portanto, tem como objetivo tão somente esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a fiscalização quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal em desacordo com a legislação de regência do imposto, ensejando, assim, o estorno do crédito eventualmente aproveitado, na proporção do benefício concedido.

Logo, a mencionada resolução não contraria a regra jurídico constitucional da não cumulatividade, tal como faz supor em suas alegações a Recorrente. Pelo contrário, está em consonância com ela, buscando seu fundamento de validade no Regulamento do ICMS, que por sua vez, tem como fundamento diplomas normativos hierarquicamente superiores, no caso, a Lei nº 6.763/75, a Lei Complementar 24/75 e a Constituição Federal.

Corroborando o trabalho fiscal, cumpre ressaltar a decisão do STF sobre o assunto, no julgamento da ADIN nº 1.247, relatada pelo Ministro Celso de Mello (reproduzida parcialmente às fls. 463/464), demonstrando que a celebração de convênio entre os Estados da Federação é considerado pressuposto essencial para tornar válida a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais em tema de ICMS.

Na mesma linha de entendimento vem decidindo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, conforme se extrai das ementas de decisões transcritas às fls. 465/466 dos autos.

Portanto, ao contrário do que afirma a Recorrente, há base legal e constitucional para as exigências constantes do Auto de Infração sob exame, não havendo também de se falar em invasão de competência pelo Estado de Minas Gerais.

A Recorrente defende não se tratar de crédito presumido, mas de financiamento concedido pelo Estado da Bahia, que se insere na definição de “fomento” do art. 174 da Constituição Federal, não ferindo qualquer limitação imposta pela obrigatoriedade dos convênios e não prejudicando os demais Estados.

Também, sem razão a tese da Recorrente. Verifica-se que a exação, objeto desta ação fiscal, é decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, unilateralmente, por meio do art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei Estadual Baiana nº 7.025/97 e do art. 1º, inciso I do Decreto nº 7.720/99 do Estado da Bahia, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, frustrando a aplicação do princípio da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Isto porque na hipótese dos autos, consoante estabelecido no item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, nas operações com veículos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), em face da concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18/12/99.

Por outro lado, lembrando que, em cumprimento ao disposto no Item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166/01, foi glosado 100% (cem por cento) do imposto da operação própria da Recorrente.

A Recorrente reclama que não usufrui de 100% (cem por cento) do débito de ICMS decorrente das saídas, mas sim, da diferença verificada entre o confronto do total dos débitos do período com os créditos do imposto relativo às mercadorias e bens adquiridos.

De fato, da análise das cópias do livro Registro de Apuração do ICMS trazidas pela Recorrente em cumprimento ao último despacho interlocutório da 3ª Câmara de Julgamento, constantes às fls. 597/746, constata-se assistir razão à Recorrente.

Em todos os meses, é lançado no quadro "Resumo da Apuração do Imposto", do livro Registro de Apuração do ICMS, um valor, que varia mês a mês, a título de "Financiamento Fundese – art. 5º da Lei nº 7.537/99 - crédito autorizado", que corresponde exatamente à diferença entre o total do débito do imposto e o total do crédito do imposto no período.

Assim, se o que se objetiva com a Resolução nº 3.166/01 é impedir que a parcela do imposto não cobrada pelo Estado de origem do Contribuinte remetente, em razão dos benefícios concedidos unilateralmente, seja compensada com o débito do imposto, deve-se considerar como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como "Financiamento Fundese - art 5º da Lei 7.537/99 - crédito autorizado" sobre o montante do débito do imposto pelas saídas.

Para fins de liquidação, segue a título exemplificativo, o cálculo do percentual que deve ser considerado como crédito do imposto indevidamente apropriado.

Mês	Débito do imposto pelas saídas	Crédito autorizado	Percentual	Fls. dos autos
Janeiro/2004	31.201.083,26	23.491.461,15	75,29%	603
Dezembro/2004	58.497.561,12	41.537.025,33	71,01%	739

A Recorrente discorda das penalidades exigidas no Auto de Infração, sob o argumento de que constituem hipótese de *bis in idem*, na medida em que são exigidas sobre o valor do imposto creditado indevidamente.

Sem razão a discordância da Recorrente, como se verá.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, foi exigida a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, cobrada em dobro (cem por cento) nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo artigo, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Tal penalidade é exigida em dobro nos seguintes casos:

Art. 56 (...)

§ 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes das operações interestaduais para fins de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao adimplemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Quanto à aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, é de se ver que a lei prevê textualmente, apropriação de crédito em desacordo com a legislação e o valor a menor do imposto apurado no presente auto consiste na forma de apuração do imposto devido a título de substituição tributária. A conferir:

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; (grifou-se)

Assim, como a imputação fiscal no lançamento, em análise, diz respeito a aproveitamento de crédito para apuração do ICMS devido por substituição tributária, exatamente igual à sistemática normal de débito e crédito, a conduta descrita no dispositivo retrocitado está em perfeita sintonia com a exigência fiscal, devendo, por conseguinte, ser mantida a multa isolada.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Portanto, pelos fatos e fundamentos expostos, deve ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento e, em parte, o Conselheiro André Barros de Moura, que lhe dava provimento parcial para excluir a multa isolada nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Oscar Sant'anna de Freitas e Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participou do julgamento, além das signatárias e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente/Revisora**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora/Designada**

EJ

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.864/12/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159368-97  
Recurso de Revisão: 40.060130945-51  
Recorrente: Ford Motor Company Brasil Ltda  
IE: 062080064.04-61  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS/NCONEXT-RJ

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.

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004.

Segundo sustenta o Fisco a ora Recorrente, substituta tributária mineira, teria aproveitado indevidamente o crédito do imposto relativo à operação própria, cujo valor não foi destacado e nem recolhido, em virtude de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado da Bahia, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75. Tal aproveitamento teria acarretado uma redução indevida nos valores do ICMS/ST devidos por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

O item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, determina que, pelas saídas de veículos promovidas por estabelecimentos baianos, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 0% (zero por cento), face à concessão de crédito presumido de 100% (cem por cento) do imposto a partir de 18 de dezembro de 1999. Tal determinação tem origem em incentivos fiscais concedidos unilateralmente pela Unidade da Federação de origem, Estado da Bahia (art. 1º, § 1º, inciso I, alínea “a” e § 3º da Lei nº 7.025/97 e art. 1º, inciso I, do Decreto nº 7.720/99), que o Estado de Minas Gerais considerou estarem em desacordo com as disposições da Lei Complementar n.º 24/75.

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento julgou-o parcialmente procedente para que fosse considerado como crédito indevidamente aproveitado o percentual correspondente ao valor informado no livro RAICMS como “Financiamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fundese – art. 5º da Lei n.º 7.537/99 – crédito autorizado” sobre o montante do débito do imposto pelas saídas.

Desta forma, considerando que a decisão majoritária manteve a decisão recorrida, não se discutirá neste voto quaisquer das parcelas já excluídas pela Câmara *a quo*. Assim, a divergência entre o presente voto e a decisão majoritária se refere à parcela remanescente de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, incisos I, § 2º e II da Lei n.º 6.763/75 e à possibilidade de aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mesma lei, ao caso concreto.

Conforme defende a Fiscalização, o incentivo fiscal que teria sido utilizado pela Recorrente, e que estaria relacionado à concessão de crédito presumido do ICMS, seria aquele estabelecido na Lei Baiana n.º 7.025/97, regulamentado pelo Decreto n.º 7.720/99, o qual teria sido implementado em contrariedade à Lei Complementar n.º 24/75 e à legislação mineira, especialmente ao disposto no item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01.

A ora Recorrente apresentou Impugnação, aduzindo, no mérito, não ser beneficiária de incentivo fiscal algum, mas tão somente encontrar-se inserida em programa de financiamento visando ao incremento de suas atividades industriais, ressaltando que, mesmo que benefício fiscal o fosse, restaria consolidado pelos Tribunais Superiores que os Estados da Federação não possuem competência para a glosa de créditos de ICMS relativos à operação própria, para abatimento do ICMS/ST, ainda que o remetente usufrua de benefícios concedidos sem a anuência do CONFAZ, sendo a Corte Suprema, por meio de ação direta de inconstitucionalidade, o único foro adequado para esta discussão.

Logo em seguida, a ora Recorrente anexou aos presentes autos documentação demonstrando não possuir qualquer benefício tributário em suas operações e que, na verdade, possui financiamento de capital de giro perante o Estado da Bahia, conforme atestam os Ofícios n.ºs 71/10 e 121/10 do Senhor Secretário Estadual de Fazenda da Bahia; declaração emitida pela Agência de Fomento do Estado da Bahia; cópia exemplificativa do livro Registro de Apuração de ICMS referente ao mês de abril de 2003, demonstrando a metodologia do financiamento; nota promissória relativa ao financiamento, e; comprovante de liquidação de parcela do financiamento.

Tais documentos confirmam que a Recorrente não é beneficiária do incentivo fiscal previsto na Lei Baiana n.º 7.025/97 - dispositivo legal citado como fundamento da autuação.

Em resposta, o Fisco, já tendo pleno conhecimento dos fatos tratados em outros processos tributários administrativos que possuem idêntica matéria, divergindo somente nos períodos autuados, afirma que o financiamento concedido pelo Estado da Bahia, nos moldes da Lei n.º 7.537/99, consistiria em *"uma simulação de suposto financiamento, pois, na realidade, a quitação deste foi realizada com o valor do ICMS que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos daquela unidade da Federação"*.

A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência, solicitando à ora Recorrente a juntada aos autos da cópia simples dos livros Registro de Apuração do ICMS relativos ao período autuado,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

providência esta que foi atendida e se prestou a ratificar o fato de que não há indício de aproveitamento crédito presumido de ICMS nos citados livros fiscais, nos moldes da Lei n.º 7.025/97, mas concessão de financiamento instituído pela Lei n.º 7.537/99.

Comentando a providência adotada pela ora Recorrente, a Fiscalização já não mais sustentou o cabimento da autuação com base no alegado aproveitamento de crédito presumido do ICMS, afirmando que o financiamento consistiria em mera simulação de operação financeira, face à emissão de notas promissórias em favor do DESEMBAHIA, para liquidar valores do ICMS a recolher detidos nos períodos englobados neste PTA.

Em que pese o cuidado demonstrado pela 3ª Câmara na análise do caso em tela, não é possível concordar com a decisão consubstanciada na decisão recorrida levando-se em conta as questões suscitadas e demonstradas ao longo do presente processo.

O Ofício encaminhado pelo Senhor Secretário Estadual de Fazenda da Bahia ao Senhor Secretário Estadual de Fazenda de Minas Gerais, atestando que a Recorrente não é beneficiária do incentivo fiscal indicado na autuação (Lei Baiana n.º 7.025/97), teve os respectivos efeitos ignorados como prova cabal do erro técnico cometido na presente autuação.

Veja-se que a premissa legal utilizada pela Fiscalização para motivar o lançamento ora analisado não possuía relação com o caso concreto.

O Auto de Infração adotou justificativa que no curso do processo mostrou-se equivocada para sustentar as exigências fiscais, aduzindo que um dos objetivos programáticos da legislação mineira, especialmente a Resolução n.º 3.166/01, consiste em repelir a utilização de créditos originários de incentivos fiscais concedidos unilateralmente por outra Unidade da Federação, independentemente da norma legal em que os mesmos estivessem amparados.

Destaque-se, ainda, que o próprio Estado de Minas Gerais reconheceu a importância da situação por ele considerada como irregular estar expressa em resolução quando, recentemente, alterou o art. 28 da Lei n.º 6.763/75, nele acrescentando o § 7º.

Importante ressaltar que a decisão majoritária da Câmara reconheceu a divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e aquelas expostas nos Acórdãos n.ºs 19.410/10/3ª e 20.419/11/1ª.

Esta divergência jurisprudencial se dá em face da ora Recorrente ter comprovado nos presentes autos, por meio da juntada do Ofício n.º 71/10, expedido pelo Senhor Secretário Estadual de Fazenda da Bahia ao Senhor Secretário Estadual de Fazenda de Minas Gerais, que a mesma não era beneficiária do incentivo fiscal tratado na autuação (Lei Baiana n.º 7.025/97) ao tempo da ocorrência da situação narrada pela Fiscalização no lançamento ora analisado. Foi este benefício, repita-se pela importância, que serviu de fundamento legal para a exigência fiscal.

Neste sentido, verifica-se o trecho do Acórdão n.º 19.410/10/3ª o qual se encontra no mesmo sentido do entendimento esposado no presente voto:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"ISTO POSTO, EM SESSÃO DE JULGAMENTO NA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM 24/11/09, A IMPUGNANTE APRESENTA NA TRIBUNA, CÓPIA DA RESPOSTA AUTENTICADA PELO FISCO DO RIO DE JANEIRO, DO OFÍCIO GAB/DF/JUIZ DE FORA Nº 052/09, ASSINADO PELO FISCAL DE RENDAS JOSÉ CARLOS DOS SANTOS, MAT. 0.294.715-8, NO QUAL AFIRMA, EM SUAS CONCLUSÕES, QUE A EMPRESA ALUTECH ALUMÍNIO TECNOLOGIA LTDA., CNPJ Nº 00.829.418/0001-06, REMETENTE DAS MERCADORIAS, NÃO USUFRUIU ATÉ A DATA DE SOLICITAÇÃO DO OFÍCIO, DO BENEFÍCIO PREVISTO NA LEI Nº 4.178/03.

CABE DESTACAR, QUE NÃO COMPETE A ESTE CONSELHO DISCUTIR A VERACIDADE DO DOCUMENTO APRESENTADO, SENDO OUTRO O FORO COMPETENTE PARA TANTO.

RESSALTE-SE QUE O ESTADO UTILIZA-SE DO EXPEDIENTE DE OUTROS ESTADOS PARA EMISSÃO DE ATOS DECLARATÓRIOS DE INIDONEIDADE PARA DECLARAR NOTAS FISCAIS, FALSAS, OU SEJA, COM BASE EM PROCESSO E DECLARAÇÕES DE OUTROS ESTADOS.

COM ISTO, NÃO SE PODE DESPREZAR A INFORMAÇÃO PRESTADA PELO FISCO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, O QUAL, REPITA-SE, AFIRMOU QUE A EMPRESA ALUTECH ALUMÍNIO TECNOLOGIA LTDA., CNPJ Nº 00.829.418/0001-06, REMETENTE DAS MERCADORIAS, NÃO USUFRUIU, ATÉ A DATA DA SOLICITAÇÃO DO OFÍCIO, DO BENEFÍCIO PREVISTO NA LEI Nº 4.178/03.

DESTARTE QUE, A INFRAÇÃO NÃO FOI CARACTERIZADA, TENDO EM VISTA NÃO SER A REMETENTE DAS MERCADORIAS BENEFICIÁRIA DE INCENTIVOS FISCAIS, DEVENDO, PORTANTO, SEREM CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO."

(grifos não constam do original)

O Ofício n.º 71/10, anexado aos presentes autos pela Recorrente, é documento oficial emitido pela autoridade máxima da Fazenda Baiana e foi endereçado diretamente ao Senhor Secretário Estadual de Fazenda de Minas Gerais.

Observa-se, pois, que enquanto o Acórdão n.º 19.410/10/3ª prestigia a eficácia da informação emitida pelo Fisco de origem, para afastar a hipótese de utilização de incentivo fiscal concedido unilateralmente, a decisão recorrida não considerou com o mesmo peso o Ofício n.º 71/10, anexado aos autos, o qual é dotado de oficialidade uma vez ter sido expedido pela Secretaria Estadual de Fazenda da Bahia e endereçado a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se que a Fiscalização afirmou ter agido em cumprimento ao disposto no item 3.38 do Anexo Único da Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, glosando 100% (cem por cento) do imposto na operação própria da Impugnante.

Ocorre que, como demonstrado ao longo do presente processo, a Recorrente não é beneficiária do incentivo fiscal concedido pela Lei Baiana n.º 7.025/97, nem lançou a quantia relativa ao financiamento concedido no montante de 100% (cem por cento) do imposto por ela apurado.

O que fez, na verdade, foi instrumentalizar a quantia objeto do financiamento concedido pela Agência de Fomento da Bahia no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme previsto na Lei Baiana n.º 7.537/99, apenas no montante do saldo devedor do ICMS, que não corresponde a 100% (cem por cento) do débito do imposto, decorrente das saídas tributadas de seus produtos.

Portanto, uma vez restar evidenciada a ausência do fundamento legal válido que motivou a apuração do crédito tributário em comento, não é possível convalidar o presente lançamento.

Neste sentido, no julgamento administrativo procedido pelo Conselho de Contribuintes não é possível buscar fundamentação para o lançamento ainda que se procure chegar ao intuito da norma punitiva. Ressalte-se ser sempre crucial buscar o objetivo da norma para analisar os lançamentos postos à apreciação deste Conselho. Contudo, nesta tarefa não é possível converter-se a buscar de adequação do lançamento à norma para a busca de adequação de alguma norma ao lançamento. Isto porque ao Conselho de Contribuintes não é dado “lançar”. O lançamento é composto não só da acusação fiscal em si, mas, principalmente, ao ajuste perfeito desta acusação às normas legais tidas como infringidas e regularmente apontadas na peça fiscal. Se for preciso buscar outra norma para fundamentar o lançamento e com base nesta norma é que o mesmo poderá ser mantido, ainda que com ajustes, fica claro que o lançamento, na forma como procedido pelo Fisco, não estava condizente com a realidade e não deveria ser mantido em nenhum de seus pontos.

Veja-se que o Acórdão n.º 20.419/11/1ª, também apontado como paradigma pela ora Recorrente, caminhou na mesma linha do presente voto vencido, a saber:

"NO TOCANTE ÀS EMPRESAS ATACADISTAS VULCABRAS DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA. E REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA., O FISCO, DE INÍCIO FUNDAMENTA O ESTORNO DO CRÉDITO OUTORGADO NO DECRETO N° 27.491/04, QUE SEGUNDO INFORMAÇÃO DA AUTUADA NÃO ALCANÇA AS OPERAÇÕES DE ATACADISTAS DE CALÇADOS, DIANTE DESTE FATO, O FISCO CITA O DECRETO N° 28.047 DE 14/12/05, MODIFICANDO A FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA ATÉ ENTÃO ADOTADA.

.....  
DAS LIÇÕES ACIMA, DEPREENDE-SE QUE NO CASO DOS AUTOS HOUE A ALTERAÇÃO EM RELAÇÃO À



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O QUE IMPEDE QUE POSSA PREVALECER A FISCALIZAÇÃO DEVERIA TER PROVADO O CORRETO ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO DOS AUTOS NAS SUAS DISPOSIÇÕES, POR CONSEQUENTE, CANCELAM-SE AS EXIGÊNCIAS COM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS ACIMA MENCIONADAS."

No Acórdão n.º 20.419/11/1ª o entendimento realçado é de que a eficácia do art. 4º, § 4º da Constituição do Estado de Minas Gerais, vedando a manutenção de atos administrativos motivados incorretamente, quanto mais adequação do ato a outra hipótese legal, como feito na decisão aqui recorrida.

Portanto, a análise de todas as provas dos autos conduz à conclusão de que o Auto de Infração aqui analisado encontra-se suportado por premissa legal equivocada.

Restou demonstrado, por documento oficial expedido pela Secretaria Estadual de Fazenda da Bahia (Ofício n.º 71/10), não ser a Recorrente beneficiária do incentivo fiscal estabelecido na Lei n.º 7.025/97.

Citado Ofício fulmina a manutenção da autuação aqui examinada, pois é o mesmo dotado de inequívoca oficialidade.

Cabe destacar, que não compete a este Conselho discutir a veracidade do documento apresentado ou mesmo das informações nele constantes, até mesmo porque não houve contestação em relação a estes pontos. Com isto, não se pode desprezar a informação prestada pelo Fisco do Estado da Bahia.

Saliente-se que o aludido Ofício mostrou-se extremamente importante para evidenciar, juntamente com a documentação fiscal acostada aos autos pela ora Recorrente, que o lançamento não estava fundado na verdade real.

Não há dúvidas que a Fiscalização se equivocou na eleição da norma a embasar a autuação (Lei Baiana n.º 7.025/97), pois se a premissa correta encontra-se claramente descrita nos livros Registros de Apuração do ICMS da Recorrente (Lei Baiana n.º 7.537/99), assim como são do pleno conhecimento da Fazenda Baiana - esta poderia ter sido oficiada para esclarecimentos ou utilizados estes dados para formalizar o lançamento.

Sem a demonstração factual probatória de que o Auto de Infração exprime fielmente a realidade do caso concreto, fica o mesmo desprovido de certeza, tornando improcedente a correspondente exigência fiscal.

A motivação é um dos pressupostos para a existência e validade de qualquer ato administrativo, gênero do qual é espécie o lançamento. A fundamentação surge como meio interpretativo da decisão que levou à prática do ato impugnado, constituindo verdadeiro instrumento de viabilização do controle da legalidade dos atos da Administração.

Em matéria tributária, a fundamentação está na indicação dos pressupostos de fato, expressa na demonstração da efetiva ocorrência dos fatos que permitem o nascimento da obrigação tributária, assim como na indicação das normas legais aplicáveis ao caso concreto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Partindo-se destas premissas, depreende-se que no caso dos autos houve a alteração em relação à fundamentação legal do crédito tributário, o que impede que possa prevalecer a glosa promovida uma vez que a Fiscalização deveria ter provado o correto enquadramento da situação dos autos nas suas disposições, por conseguinte, devem ser canceladas as exigências.

Cumprido destacar que o ato administrativo de lançamento é vinculado e deve obedecer aos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, exigindo-se dele a correta identificação dos pressupostos legais para o nascimento da obrigação tributária.

Não é porque a nova premissa legal teria os mesmos efeitos práticos da premissa inicialmente lançada, que a mesma pode ser emprestada para assegurar a manutenção da autuação.

Não bastassem todos estes pontos, ainda que houvesse exigência de ICMS a ser recolhida, a penalidade isolada disposta no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não seria devida por não aplicável ao caso dos autos, pois a questão posta não se trata, exatamente, de aproveitamento/apropriação de créditos do ICMS.

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

A prática questionada pela Fiscalização, então, teria resultado 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.

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 n.º 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 n.º 6.763/75 relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte do inteiro teor dos arts. 28, 29 e 32 da Lei n.º 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.

.....

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

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 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 art. 20 do Anexo XV:**

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

- I - em relação às operações subsequentes, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim uma forma de cálculo levando-se em consideração o valor desta.

A expressão “*apropriar crédito*” sempre é utilizada pela legislação estadual no sentido técnico ou seja, com significado restrito no sentido técnico contábil.

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 Recorrente, 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 art. 55 da 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:

.....

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 art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, devendo ser excluída a multa isolada.

Portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI não é típica para a conduta de “*estorno de crédito*” na substituição tributária hipótese em que, na realidade, o referido montante deve ser abatido do resultado entre a base de cálculo adotada para o cálculo da substituição tributária e multiplicado pela alíquota interna.

Importa registrar por fim a ocorrência de alteração das penalidades pela Lei n.º 19.978/11. No entanto, entendo que tal alteração não é meramente interpretativa e constitui-se, em verdade, na criação de um novo tipo infracional a ser sancionado. Nesta linha, não é possível a aplicação desta nova penalidade aos casos já autuados.

Diante do exposto, dou provimento ao presente Recurso.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2012.**

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