

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

Acórdão: 21.036/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174552-92  
Impugnação: 40.010132888-06  
Impugnante: CAO A Montadora de Veículos S/A  
IE: 001503750.00-10  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO N° 3.166/01 - VEÍCULOS AUTOMOTORES.** Imputação fiscal de que a remetente das mercadorias promoveu a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC n° 24/75, do RICMS/02 e da Resolução n° 3.166/01. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n° 6.763/75, uma vez que as parcelas de ICMS/ST e multa de revalidação foram lançadas em outro PTA. Entretanto, não obstante a caracterização de recolhimento a menor do ICMS/ST, a operacionalização do cálculo do valor do imposto a ser retido não caracteriza hipótese de aproveitamento indevido de crédito punível com a sanção capitulada nos autos, justificando, assim, o cancelamento da multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n° 6.763/75, em decorrência da apropriação de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, uma vez que, na apuração do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, a Autuada deduziu a totalidade do imposto relativo à operação própria, cujo valor não fora integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem, em decorrência de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 473/485, acompanhada dos documentos de fls. 487/653 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

O Fisco promove a reformulação do crédito tributário do PTA n° 01.000174543-85, resultando na modificação da multa isolada exigida nestes autos (fls. 671/688).

Devidamente intimada da retificação do crédito tributário (fls. 689/690), a Impugnante retorna aos autos reproduzindo as argumentações antecedentes, relativas ao lançamento remanescente (fls. 697/707).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em manifestação de fls. 710/719, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 724/739, opina pela improcedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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

A autuação versa sobre a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em decorrência da apropriação de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, uma vez que, na apuração do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, a Autuada deduziu a totalidade do imposto relativo à operação própria, cujo valor não fora integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem, em decorrência de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás.

Importante salientar que, neste auto, o Fisco somente exige a parcela relativa à multa isolada, enquanto as exigências decorrentes do ICMS e multa de revalidação encontram-se no PTA nº 01.000174543-85.

Resta configurada, a toda evidência, a conexão pretendida pela Impugnante, razão pela qual os autos devem ser pautados para uma mesma sessão de julgamento.

De igual modo quanto à conexão com o PTA nº 01.000174548-73, que cuida da análise de estoque de veículos sem a devida documentação fiscal. Com efeito, em se tratando de parte da mercadoria objeto dos outros dois processos, vislumbra-se a conexão pretendida.

O Fisco elabora a planilha de fls. 16/24 com a relação de notas fiscais relativas aos veículos importados, apurando a diferença de ICMS devida ao erário mineiro, bem como a planilha de fls. 417, com o valor do ICMS/ST devido nas remessas de veículos de produção nacional, exigências essas lançadas no PTA 01.000174543-85.

O cálculo da multa isolada está demonstrado na planilha de fls. 423 dos autos.

Tais planilhas foram substituídas pelos documentos de fls. 673/686, 687 e 688 (cálculo da multa isolada), em decorrência da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco, de modo a excluir do montante apurado as parcelas de ICMS/ST destacadas e recolhidas para Minas Gerais.

Tratando-se de PTA complementar ao de nº 01.000174543-85, pede-se venia para transcrever a fundamentação lançada no parecer da Assessoria quanto ao mérito das exigências de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação.

No Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) de número 0162/04-GSF, de 23/09/04, o Estado de Goiás concede à Autuada o crédito presumido de 98% (noventa e oito por cento) do ICMS devido em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores importados e outorga crédito presumido de 92,53% (noventa e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre a parte do ICMS não incentivada pelo Programa “Produzir”, em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores nacionais.

Como o “Produzir” autoriza um incentivo de 73% (setenta e três por cento) do imposto devido, o benefício do crédito presumido incide sobre os restantes 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido. Portanto, exige-se o crédito tributário referente à diferença entre o imposto devido e o destacado nas notas fiscais e efetivamente recolhido ao Estado de Minas Gerais.

A operação foi deflagrada em 09 de fevereiro de 2012 pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, motivada por denúncias recebidas por servidores fazendários. Denúncias essas que versavam sobre operações de vendas realizadas pela concessionária Hyundai CAO A do Brasil Ltda, com utilização de notas fiscais eletrônicas emitidas por concessionárias de outros Estados ou pela CAO A Montadora de Veículos S/A, de Anápolis/GO, sem o recolhimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

Com a finalidade de apurar essas denúncias, a Delegacia Fiscal de Trânsito de Belo Horizonte realizou novas diligências, identificando operações em outro estabelecimento da mesma concessionária, situado na Avenida Presidente Antônio Carlos, nº 6.561, descobrindo também um galpão na Rua Saturno, nº 200, bairro Juliana, ambos sem a devida inscrição estadual.

Tais diligências culminaram em ações de busca e apreensão sendo que a da Rua Saturno, nº 200 resultou na presente autuação. Essa operação foi coordenada pela Delegacia Fiscal de Trânsito de Belo Horizonte e contou com a participação de sete duplas de Auditores Fiscais da Receita Estadual lotados na DFT/BH, que cumpriram a OS nº 08.120.000.523-93 juntamente com uma dupla do LAUD/DEFIS, uma do NAD/DF/BH-1, dois policiais militares e três oficiais de justiça de posse de mandados de busca e apreensão obtidos por meio de ação demandada pela 1ª Procuradoria da Dívida Ativa (Processo de nº 0024/12/031533-8).

Juntamente com um oficial de justiça e dois policiais militares, sete duplas de Auditores da DFT/BH se dirigiram ao depósito da Rua Saturno, no Bairro Juliana.

Nesse depósito foram encontrados e apreendidos por meio do TAD nº 039332 (fls. 02) 464 (quatrocentos e sessenta e quatro) veículos novos da marca Hyundai.

O Contribuinte, representado pelo gerente comercial da Hyundai CAO A da Av. Cristiano Machado, Sr. Dalton Alberto Fernandes, foi intimado a acompanhar a contagem do estoque de mercadorias e foram preenchidas as declarações de estoque relacionando todos os veículos que ali se encontravam.

Foram apreendidos pelo Fisco diversos outros documentos que, no momento, não estão sob apreciação.

No decorrer da ação fiscal, por solicitação da empresa, compareceram no estabelecimento da Rua Saturno, nº 200, representantes do escritório de advocacia

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados”, para dar assistência aos funcionários da Hyundai CAO A.

O estudo das notas fiscais eletrônicas (DANFE) apresentadas pela Autuada e posterior autuação das irregularidades encontradas, se desenvolveu nos meses subsequentes à referida operação, porém, tomando como base a ação fiscal do dia 09 de fevereiro de 2012, data em que ocorreu o flagrante.

A matéria em discussão, isto é, a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, por ter a Autuada deduzido o valor integral do ICMS destacado por operação própria na nota fiscal, em virtude de ser o remetente das mercadorias beneficiário de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio celebrado no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em desacordo, portanto, com a legislação que rege o imposto, constitui objeto de reiterados julgamentos no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, com decisões, em sua grande maioria, favoráveis ao Fisco.

Com efeito, a legislação sobre o assunto é clara e precisa quanto ao princípio da não cumulatividade, ao direito de apropriação ao crédito e vedações decorrentes de apropriações indevidas, não exigindo esforço de interpretação além do método literal ou gramatical, conforme se percebe pelos textos legais adiante transcritos:

### Constituição Federal

Art. 155 -

(...)

XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

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

A Lei Complementar nº 24, de 24/01/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a necessidade de convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, conforme destaques a seguir:

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 de 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 - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 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.

A Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 28 que:

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.

§ 6º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado o montante do imposto destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração e validação eletrônica pelo contribuinte emitente, nos casos previstos no regulamento.

O Regulamento do ICMS de 2002 em consonância com os dispositivos da Lei Complementar nº 24/75 dispõe sobre a nulidade dos benefícios concedidos em desacordo com a legislação e estabelece que os eventuais créditos sejam estornados pelo estabelecimento destinatário.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º - Como medida de simplificação da tributação, regime especial poderá autorizar o abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

(...)

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

(...)

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

Pelo que se depreende do art. 155, XII, alínea "g" da Constituição Federal, a concessão de benefícios fiscais é disciplinada por lei complementar, no caso, a Lei complementar nº 24/75, com o intuito de manter o equilíbrio do pacto federativo e neutralizar a guerra fiscal entre os Estados da Federação, impedindo benefícios de uns em detrimento de outros.

Desta forma, para que os benefícios fiscais relacionados ao ICMS atinjam a extraterritorialidade, é preciso que os dispositivos da citada Lei Complementar nº 24/75 sejam respeitados, no que tange a celebração de convênios. De acordo com o art. 8º, inciso I da mencionada lei, as implicações da não observância são a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.

Resta dizer que os benefícios concedidos pelo Estado de Goiás não tem origem em convênio celebrado pelos demais Estados, desobrigando, assim, o Estado de Minas Gerais de suportar integralmente o crédito de ICMS ou o recolhimento a menor de ICMS/ST.

Neste caso, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade, mas enriquecimento sem causa do contribuinte destinatário, que estaria compensando imposto não pago, a título de crédito na apuração do ICMS/ST, em prejuízo ao erário estadual.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao disposto no art. 62, § 2º, retrocitado, disciplina a forma em que será admitido o crédito, não majorando e nem criando novos tributos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não há que se falar em afronta aos “Princípios Constitucionais da Anterioridade e da Irretroatividade da Lei”, ficando demonstrada a constitucionalidade e a legalidade do lançamento nos termos da legislação pertinente.

Ao apreciar a constitucionalidade de ato de mesma natureza (Comunicado CAT 36/04, editado pelo Estado de São Paulo) entendeu o Ministro Gilmar Mendes que o referido comunicado é um ato administrativo despido de normatividade e não pode ser submetido à análise abstrata de constitucionalidade, negando provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.350-6/SP, com os seguintes fundamentos:

“A PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO MERECE SER CONHECIDA. COM EFEITO, O COMUNICADO CAT-36/2004, DA COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, CONSTITUI MERO ATO ADMINISTRATIVO DESPIDO DE NORMATIVIDADE, ISTO É, NÃO É ATO NORMATIVO AUTÔNOMO, GERAL E ABSTRATO E, PORTANTO, NÃO PODE SER SUBMETIDO À FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE SUA CONSTITUCIONALIDADE, CONFORME A CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE (ADI Nº 2.626/DF, REL. MIN. SYDNEY SANCHES, DJ 5.3.2004; ADI Nº 2.714/DF, REL. MIN. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 27.2.2004; ADI Nº 2.387/DF,

[...].

NO PREÂMBULO DO CAT-36/2004, ESTÁ EXPRESSO QUE SE TRATA DE ATO AMPARADO DIRETAMENTE EM NORMAS LEGAIS, ESPECIFICAMENTE, NO ART. 36, § 3º, DA LEI ESTADUAL 6.374, DE 1º DE MARÇO DE 1989, E NOS ARTS. 1º E 8º, I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975, E APENAS INDIRETAMENTE NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DOS ARTS. 155, § 2º, I E XII, "G" E 170, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

ADEMAIS, O REFERIDO COMUNICADO, COMO EXPLICA A COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, TEM POR ESCOPO UNICAMENTE PRESTAR ESCLARECIMENTOS AOS CONTRIBUINTES PAULISTAS, ASSIM COMO TRAÇAR ORIENTAÇÕES PARA A ATUAÇÃO DOS AGENTES FISCAIS DE RENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ESTANDO, PORTANTO, DESVESTIDO DE NORMATIVIDADE SUFICIENTE PARA FIGURAR COMO OBJETO DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE.

ANTE O EXPOSTO, NEGO SEGUIMENTO À PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ART. 21, § 1º, RISTF). PUBLIQUE-SE.

BRASÍLIA, 3 DE FEVEREIRO DE 2006. MINISTRO GILMAR MENDES - RELATOR”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o STF, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados. O STF deixa evidente a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de benefícios fiscais, exarando a seguinte decisão na ADI-MC 2352/ES:

### MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO: "GUERRA FISCAL" REPELIDA PELO STF: LIMINAR DEFERIDA.

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, XII, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707; [...] (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444; ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 25.8.99, CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

No caso dos autos, sustenta a Impugnante que “o único meio adequado e viável para o Estado de Minas Gerais impugnar incentivos fiscais concedidos por outros entes federados é a ação direta de inconstitucionalidade.”

Ao contrário da interpretação da Impugnante, no entanto, a ineficácia do crédito constitui regra cogente e autoaplicável, nos termos do inciso I do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75.

De igual modo preceitua a legislação mineira, nos termos do art. 28, § 5º da Lei nº 6.763/75, uma vez que “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.”

Noutra toada, o fato do benefício fiscal não constar expressamente na Resolução nº 3.166/01, não afasta a obrigação imposta à Autuada, uma vez que a neutralização do benefício decorre da Lei Complementar nº 24/75. Além do mais, por se tratar de negócio jurídico realizado entre estabelecimentos do mesmo grupo empresarial, as partes não podem alegar desconhecimento dos benefícios concedidos pelo Estado de Goiás.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a alíquota interestadual deve ser afastada, de modo a considerar como imposto pago na operação própria, apenas a parcela efetivamente recolhida ao Estado de Goiás.

Desta forma, revelam-se corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo, lançadas no PTA nº 01.000174543-85.

No tocante à cominação de multa de revalidação e multa isolada, pleiteia a Impugnante a exclusão de uma delas, uma vez que o Fisco visa penalizar a mesma conduta com duas multas distintas, considerando, assim, a conexão dos autos.

Por outro lado, clama a Impugnante pela aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN para, diante da duplicidade de penalidade sobre uma mesma conduta, decotar a de maior valor, ou seja, a multa de revalidação em dobro, entendendo que não há subsunção dos fatos à regra da cobrança em dobro.

De modo diverso do entendimento da Autuada, a imputação das duas penalidades numa mesma ação fiscal encontra, em tese, respaldo na legislação tributária e em decisões administrativas e judiciais.

Com efeito, a multa 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. Por sua vez, exige-se a multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei pelo aproveitamento indevido de crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar créditos de ICMS como previsto na legislação tributária. Constata-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"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, está 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 esta possui 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.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Por outro lado, a falta de retenção ou retenção a menor que o devido, que é o caso dos autos, amolda-se perfeitamente ao disposto no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

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

Assim, não há que se falar em aplicação do disposto no art. 112 do CTN para afastar a multa de revalidação em dobro.

No caso dos autos, no entanto, a multa isolada aplicada pelo Fisco merece uma melhor análise.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na hipótese analisada, não há que se falar em aproveitamento de crédito do ICMS em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mas sim de dedução do imposto pago na operação, a título de operação própria do remetente, ao contrário da exegese do dispositivo, que se refere a um imposto lançado na escrita fiscal do destinatário.

A toda evidência, o crédito do imposto da operação própria pertence ao contribuinte substituído e é utilizado, em casos tais, pelo contribuinte substituto para o cálculo do ICMS/ST a ser retido.

Não equivale, portanto, àquele crédito lançado na escrita fiscal, uma vez que, se assim o fosse, estaria registrado nos livros fiscais do destinatário.

A matéria foi apreciada pelo Conselho de Contribuintes, sendo objeto de análise pela 2ª Câmara de Julgamento, cujo voto condutor, da lavra do Conselheiro André Barros de Moura, pede-se *venia* para reproduzir, conforme adiante:

“ENTRETANTO, EMBORA SE FALE TEXTUALMENTE EM APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, O VALOR A MENOR DO IMPOSTO APURADO NOS PRESENTES AUTOS CONSISTE NA FORMA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSALTE-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 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 ESTABELECECER 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.

(...)

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 SUBSEQUENTES, O VALOR DA DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO CALCULADO MEDIANTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ESTABELECIDADA 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTRIBUINTE NÃO É PROPRIAMENTE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, MAS SIM, UMA FORMA DE CÁLCULO, LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO O VALOR DESTA.

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 PRESCREVE 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 SEGUINTE:

(...)

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 MENCIONADO ARTIGO NÃO ESTÁ EM PERFEITA SINTONIA COM A EXIGÊNCIA FISCAL, DEVENDO, POR CONSEQUENTE, SER EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA.”

No mesmo sentido, a exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei que resultou na Lei nº 14.699/03, que instituiu a referida penalidade. Transcreve-se adiante a parte que interessa ao caso:

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;

JUSTIFICATIVA – ACRÉSCIMO PARA:

1)INSTITUIR MULTA PARA PUNIR AS IRREGULARIDADES RELACIONADAS COM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EM DESCORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA E QUE NÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTEJA PREVISTA EM NENHUM DOS INCISOS DO ART. 55, SENDO, PORTANTO, UMA PENALIDADE NÃO ESPECÍFICA;

2) COMPLEMENTAR O ORDENAMENTO, VISTO QUE, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO ATÉ ENTÃO EM VIGOR, OS TRABALHOS FISCAIS QUE RESULTAM EM ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS E APENAS REDUZEM O SALDO CREDOR, SEM RESULTAR EM ICMS A PAGAR, NÃO SÃO OBJETO DE AUTUAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE MULTA ISOLADA PARA TAL SITUAÇÃO, CONSISTINDO O PROCEDIMENTO DO FISCO EM APENAS REGISTRAR TAL OCORRÊNCIA NOS LIVROS DO CONTRIBUINTE.

3) APRIMORAR A LEGISLAÇÃO, DE FORMA QUE, ESTE DISPOSITIVO SEJA APLICADO QUANDO O ESTORNO RESULTAR EM SALDO CREDOR OU SALDO DEVEDOR, HAVENDO SEMPRE EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA.

Com toda certeza, apropriar créditos corresponde ao lançamento deles em livro da escrita fiscal, cujo montante será levado ao LRAICMS para confronto com os débitos do mesmo período ou diretamente nesse livro, a título de outros créditos.

No que concerne ao montante de ICMS/ST, o disposto no inciso XXVI anteriormente transcrito não guarda a necessária vinculação entre o tipo descrito na norma e o fato concreto praticado pela Autuada, devendo ser excluída a penalidade isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 671/688. Designado relator o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, 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, 25 de junho de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Orias Batista Freitas**  
**Relator designado**

EJ/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.036/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000174552-92	
Impugnação:	40.010132888-06	
Impugnante:	CAOA Montadora de Veículos S/A	
	IE: 001503750.00-10	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DFT/Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, 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.

Pelo voto vencedor, o presente contencioso foi julgado improcedente.

A presente autuação, como já dito, versa sobre a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em decorrência da apropriação de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, uma vez que, na apuração do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, a Autuada deduziu a totalidade do imposto relativo à operação própria, cujo valor não fora integralmente recolhido à unidade federada de origem, em decorrência de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás.

Importante salientar que, nestes autos, o Fisco somente exige a parcela relativa à multa isolada, enquanto as exigências decorrentes do ICMS e multa de revalidação encontram-se no PTA nº 01.000174543-85.

O PTA nº 01.000174543-85 versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de outubro a dezembro de 2011, devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes promovidas pelos adquirentes localizados no Estado de Minas Gerais, incidente sobre saídas de mercadorias relacionadas no item 12 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de dedução indevida, a título de crédito do imposto, da totalidade do ICMS da operação própria, cujo valor não foi integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem, em face de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás. Foi exigido ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75.

No julgamento do PTA acima, na mesma sentada em que julgou o presente PTA, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, conforme se pode ver no Acórdão nº 21.035/13/3ª. Frise-se que a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco consistiu apenas em deduzir as parcelas do imposto já recolhidas ao Estado de Minas Gerais a título de substituição tributária nas operações objeto da autuação.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, vinculada às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, foi corretamente exigida pelo Fisco, destacando-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal.

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)

A lei fala textualmente em apropriação de crédito em desacordo com a legislação e o valor a menor do imposto apurado no PTA nº 01.000174543-85 consiste na forma de apuração do imposto devido a título de substituição tributária.

Ressalte-se que a prática utilizada pela Autuada e questionada pelo Fisco resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria de seu estabelecimento localizado no Estado de Goiás, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido a este Estado. Ressalte-se, novamente, que a decisão no PTA nº 01.000174543-85, consubstanciada no Acórdão nº 21.035/13/3ª, de modo correto, demonstra que a parcela do imposto devido na operação própria não foi cobrada pelo Estado de origem, Estado de Goiás, por ser o remetente das mercadorias, domiciliado naquele Estado, beneficiado com incentivos fiscais concedidos sem aquiescência do CONFAZ, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75.

No caso em análise, o Estado de Minas Gerais possui acordo com o Estado de Goiás para retenção de ICMS sobre operações relativas a veículos automotores, autorizados pelo Convênio ICMS nº 132/92 e alterações. A obrigatoriedade de reter o ICMS por substituição tributária, então, é do remetente, estabelecimento do mesmo grupo econômico do ora autuado.

A Lei Complementar nº 87/96 assim dispõe sobre a matéria:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

(...)

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. (grifou-se)

A Lei nº 6.763/75, em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, disciplina o assunto em seu art. 22, excertos abaixo transcritos:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 3º - Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

(...)

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1 - conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

§ 16 - Na hipótese do inciso II, o valor a recolher a título de substituição tributária será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pelas operações próprias. (grifou-se)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

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, mas é importante verificar o que determina 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.

(...)

§ 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.

(...)

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS assim dispõe em seu Anexo XV:

ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PARTE 1

DOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

CAPÍTULO III

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

(...)

Seção II

Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subseqüentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual

Subseção I

Da Responsabilidade

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

(...)

Subseção III

Do Cálculo do Imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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;

(...)

### TÍTULO II

DAS DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS AOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

### CAPÍTULO VII

DAS OPERAÇÕES COM VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS

(...)

Art. 55. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 12 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo é:

I - havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o respectivo preço acrescido dos valores correspondentes a frete, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e acessórios do veículo;

II - não havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual indicado na Parte 2 deste Anexo para a mercadoria, a título de margem de valor agregado (MVA).

(...)

§ 2º Em se tratando de veículo importado:

I - havendo preço sugerido pelo fabricante, a base de cálculo é o preço sugerido;

II - o preço praticado pelo remetente a que se refere o inciso II do caput deste artigo não poderá ser inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

(...)

PARTE 2

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,  
DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME E DAS MARGENS  
DE VALOR AGREGADO

(...)

### 12. VEÍCULOS AUTOMOTORES

#### Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação:  
Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará,  
Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão,  
Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba,  
Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio  
Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia,  
Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e  
Tocantins (Convênios ICMS 52/93 e 132/92)

Verificando-se as disposições expressas no RICMS/02, conclui-se que, no caso da substituição tributária, o que se impõe ao contribuinte é exatamente o aproveitamento do crédito da operação própria, que nada mais é do que uma forma de apuração do imposto.

Destaque-se que a substituição tributária constitui-se em uma forma própria de apuração 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 se adequa perfeitamente à conduta da Impugnante, pois diz respeito a aproveitamento de crédito, exatamente igual à sistemática normal de apuração do imposto.

Como a imputação fiscal no lançamento, em análise, diz respeito à apuração do ICMS devido por substituição tributária, a conduta descrita no inc. XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 está em perfeita sintonia com a exigência fiscal, devendo, por conseguinte, ser mantida a multa isolada.

No mesmo sentido, o bem fundamentado voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros no Acórdão nº 19.166/09/1ª, abaixo transcrito:

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 SEGUINTE:

(...)

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, DESTAGADO 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.

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, MÉDIADE 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 POR OPERAÇÕES POR ELE REALIZADA 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 ESTABELECIDADA 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?

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 RÉGIME 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.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Desse modo, está correta a exigência da Multa Isolada em comento porque o ali tipificado é exatamente o que o Fisco constatou.

**Sala das Sessões, 25 de junho de 2013.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**