

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

Acórdão: 21.241/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000176911-58  
Impugnação: 40.010133246-08  
Impugnante: Via Varejo S/A  
IE: 062337676.04-88  
Proc. S. Passivo: Felipe Santos Costa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST.** Constatado que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST, em face de ter declarado no campo 102 das Declarações de Apuração e Informações do ICMS – DAPI valor inferior ao apurado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial, elaborados e entregues pelo Sujeito Passivo. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01.** Constatado que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que, ao calcular o imposto devido, deduziu a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da referida Lei, esta majorada em 50% (cinquenta por cento) em face de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º, art. 53 da lei retromencionada.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, dada à utilização de margem de valor agregado ajustada divergente da prevista na Legislação. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso II do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

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

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação fiscal das seguintes irregularidades por parte da Autuada:

1. recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro a março de 2010, tendo em vista o lançamento no campo 102 das Declarações de Apuração e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informações do ICMS – DAPI de valor do ICMS/ST inferior ao apurado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial à época em vigor, elaborados e entregues pelo Sujeito Passivo.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação de 50% prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (fls. 58).

2. recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2010, visto que, ao calcular o imposto devido, deduziu, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar nº 24/75 e a Resolução nº 3.166/01.

Agindo dessa forma, a Impugnante apropriou-se indevidamente de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada na origem, em virtude de benefício fiscal irregular.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada (50%) prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75 (fls. 94).

Majorada a multa isolada em razão da primeira reincidência (50%), nos termos do art. 53, § 7º da Lei nº 6.763/75.

A aplicação da reincidência, conforme capitulação legal citada, deu-se a partir do julgamento do PTA nº 01.000152447.82, ocorrido em 13/12/06, conforme Acórdão nº 18.030/06/1ª, publicado em 08/02/07, no qual foram mantidas todas as exigências fiscais contidas no lançamento do crédito tributário.

3. recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2010, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do imposto em decorrência da utilização indevida da margem de valor agregado ajustada.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) e Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso II c/c art. 22, §§ 18,19 e 20, todos da Lei nº 6.763/75, em face do que dispõe o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (fls. 96/98 e 100).

O presente PTA encontra-se instruído com Termos de Intimação (fls. 02/05); Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 06); Substabelecimento (fls. 07); Auto de Infração - AI (fls. 08/10); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 11); Relatório Fiscal (fls. 12/14); Relação de Anexos (fls. 15); Anexo 1 – Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST (fls. 16/56); Anexo 2 – Demonstrativo do Crédito Tributário Relativo ao Anexo 1 (fls. 58); Anexo 3 – Demonstrativo Mensal do Estorno de Créditos do ICMS/ST (fls. 59/92); Anexo 4 – Demonstrativo do Crédito Tributário Relativo ao Anexo 3 (fls. 94); Anexo 5 – Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST (fls. 95/98); Anexo 6 – Demonstrativo do Crédito Tributário Relativo ao Anexo 5 (fls. 100); Anexo 7 – Demonstrativo do Crédito Tributário totalizado (fls. 102); Anexo 8 – Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST por Mídia em CD (fls. 104); Anexo 9 – Cópia do Regime Especial PTA nº 16.0001182497.08 e Autorização Provisória de 08/10/09 (fls. 105/110); Anexo 10 – DAPI (fls. 111/114); Anexo 11 –

Dados Cadastrais dos Remetentes (fls. 115/122) e Anexo 12 – Telas SICAF e Acórdão CCMG (fls. 123/142).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 231/258 do PTA e junta documentos às fls. 259/284.

Apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- alega que há nulidade do auto de infração tendo em vista que o Fisco deixou de indicar claramente os dispositivos supostamente infringidos, e apenas se limitou a apontar regras relativas à suposta ilegalidade de benefícios fiscais concedidos por outros Estados da Federação, o que legitimaria a glosa de créditos de ICMS, deixando de indicar os dispositivos relacionados às infrações trazidas nos itens 1 e 3 do relatório da autuação;

- sustenta que o lançamento deixa de apontar as normas infringidas, a discriminação das operações e as alíquotas aplicáveis, o que representa afronta aos princípios constitucionais da estrita legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos na Constituição Federal;

- acrescenta ainda que não há na autuação qualquer referência aos dispositivos que indicam a base de cálculo do imposto cobrado, a alíquota utilizada, o prazo para pagamento, e que, portanto, o presente lançamento não possui motivação suficiente para subsistir;

- conclui que resta prejudicado o exercício do contraditório e da ampla defesa;

- afirma que o auto de infração é improcedente porque o Fisco glosou créditos de ICMS oriundos de operações interestaduais em que os remetentes, supostamente, se beneficiaram de incentivos fiscais em desacordo com o que estabelece a Constituição Federal, com o objetivo de puni-la como forma de retaliar a famigerada guerra fiscal entre os Estados, o que não pode ser tolerado na vigência da atual Carta Magna;

- argumenta que a aplicação das restrições ao direito de crédito contidas na Resolução nº 3.166/01 caracterizam nítida afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, consagrado na Carta Magna e na legislação infraconstitucional que rege tal exação;

- diz que, de acordo com a jurisprudência do STF, as únicas hipóteses restritivas de aproveitamento de crédito do ICMS referem-se aos casos de isenção e não incidência, e que isso não se confunde com o caso dos autos;

- cita julgamentos deste CC/MG e expõe parte da doutrina de José Souto Maior Borges;

- assevera, ainda, que o Estado-membro se sinta prejudicado com a concessão de benefícios ou incentivos do ICMS por outro Estado, deve recorrer ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Poder Judiciário contra este que age de maneira inconstitucional, via ADIN, perante a Suprema Corte;

- salienta que ao invés de transformar o Contribuinte em controlador da regularidade do crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria com origem em outro Estado, o Estado que se julgasse prejudicado deveria é recorrer ao STF para anular os benefícios ilegais;

- apresenta parte do voto da Ministra do STF Ellen Gracie, na Ação Cautelar nº 2611, publicada em 28/06/10;

- afirma que não cabe ao Estado de destino se apropriar da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, o que violaria a autonomia fiscal dos entes federados;

- diz que na mesma linha da Impugnação é o posicionamento do TJSP no sentido de que restrições normativas locais não podem se sobrepor ao princípio da não cumulatividade insculpido no art. 155, § 2º, inciso I, da CR/88;

- alega que a autuação nº 01.000152447-82, mencionada como motivo para aplicação da multa isolada majorada está sendo cancelada pelo Poder Judiciário do Estado de Minas Gerais, não se justificando, portanto, a aplicação da mesma;

- apresenta o que seria parte de sentença no processo nº 0024.07.538701-9, proferida pelo magistrado da 3ª Vara de Feitos Tributários da Comarca de Belo Horizonte;

- sustenta que os arts. 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/75, não foram recepcionados pela CF/88, e, portanto, não podem anular uma operação comercial interestadual regular (ou seus efeitos) em decorrência de um potencial vício;

- diz que as penalidades aplicadas nos autos, ainda que previstas na legislação, são excessivas, na medida em que, somadas, correspondem a praticamente 90% do valor do imposto supostamente indevido, ofendendo o princípio do não confisco, e que, portanto, se faz mister revelar a penalidade imposta, especialmente pelo fato de não ter havido dolo ou má-fé.

Ao final, requer que seja julgado nulo ou improcedente o lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 295/305, refuta as alegações da Defesa.

Em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- informa que a alegação de nulidade não procede, visto que a presente autuação seguiu fielmente toda a legislação tributária vigente, que como pode ser facilmente observado, esta peça fiscal compõe-se do Auto de Infração (fls. 08/11), Relatório Fiscal (fls. 12/14), Anexos (fls. 15/142), e que o Anexo 8, composto por disco mídia CD, traz o Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST do período fiscalizado, cujos dados foram fornecidos pela própria Impugnante;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- acrescenta que esses dados identificam notas fiscais relativas às operações de entradas de mercadorias sujeitas a ST, e nelas constam CNPJ de fornecedores, valor da operação, base de cálculo, alíquota, dentre outros;

- afirma que apurou irregularidades e efetuou a recomposição dos cálculos do ICMS/ST, apurando recolhimento a menor do imposto;

- diz que o Anexo 1 (Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST do período de janeiro a março de 2010 / Cálculo do Contribuinte) compõe-se de dados de notas fiscais de entradas e respectivas informações do valor da operação, base de cálculo, ICMS/ST calculado e ICMS/ST a pagar, dados esses, originalmente do Contribuinte, apenas consolidados;

- explica que o Anexo 3 (Demonstrativo Mensal do Estorno de Crédito de ICMS/ST do período de janeiro a dezembro de 2010 - Conforme Resolução nº 3.166/01) recompõe criteriosamente o valor do ICMS/ST devido, detalhando os dados de notas fiscais, fornecedores, crédito apropriado indevidamente, crédito permitido, margem de valor agregado, base de cálculo utilizada, ICMS destacado, ICMS recolhido, a recolher, e que todos esses elementos foram utilizados e demonstrados na composição dos cálculos, diferentemente do que supõe a Impugnante, ao afirmar que o Fisco limitou-se a apontar regras relativas à suposta ilegalidade de benefícios fiscais concedidos por outros Estados da Federação;

- esclarece que já o Anexo 5 (Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST do período de janeiro a dezembro de 2010 – Conforme MVA Ajustadas Corretas) recompõe os cálculos do ICMS/ST utilizando-se dos dados de alíquota e ICMS destacado na operação própria, detalhando as margens de valores agregados corretos em substituição aos incorretos, demonstrando a base cálculo utilizada pela Impugnante e a respectiva base cálculo correta com o respectivo ICMS ST devido;

- acrescenta que o Anexo 2 (Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário Relativo ao Anexo 1), o Anexo 4 (Demonstrativo do Crédito Tributário Relativo ao Anexo 3), o Anexo 6 (Demonstrativo Do Crédito Tributário Relativo Ao Anexo 5) e o Anexo 7 (Demonstrativo do Crédito Tributário Totalizado) trazem, além dos valores devidos de ICMS e suas respectivas penalidades, as datas de pagamento do imposto apurado;

- diz que dessa forma, o conjunto da peça fiscal traz informações claras sobre base de cálculo do imposto cobrado, a alíquota utilizada, o prazo para pagamento e os dispositivos da legislação infringidos, o que torna sem substância a alegação da Impugnante de que não há qualquer referência na peça fiscal dos mesmos;

- considera que, portanto, a Autuada detém todas as informações necessárias para o exercício do contraditório e, ainda, a prática da ampla defesa;

- acrescenta que aos dispositivos relacionados às infrações trazidas nos itens 1 e 3 do relatório da autuação, considerados como ausentes pela Impugnante, cabem as seguintes observações:

- relativamente ao item 1, afirma que ele, Fisco, de posse dos dados declarados pela Impugnante em seu demonstrativo mensal do cálculo do ICMS/ST,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previsto no art. 4º do Regime Especial nº 16.000182497.08, que posterga o prazo de pagamento do ICMS/ST devido para até o dia 9 (nove) do 2º (segundo) mês subsequente ao da entrada das mercadorias ali definidas e da Declaração mensal de Apuração e Informações do ICMS (DAPI), através do campo 102, efetuou o confronto mês a mês e apurou divergências entre os valores declarados, o que resultou em recolhimento do ICMS/ST a menor, em três meses;

- ressalta que a apuração dos valores do imposto recolhidos a menor está detalhada no Auto de Infração, através do item 1 de seu relatório, cuja transcrição segue abaixo: “Lançamento a menor, no campo 102 das Declarações de Apuração e Informações do ICMS - DAPI, do valor do ICMS/ST declarado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto previstos no art. 4 do Regime Especial nº 16.000182497.08 (convalida Autorização Provisória a partir de 08/10/2009), perfazendo uma diferença de ICMS/ST, no valor original de R\$ 826.891,56, relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010.”;

- explica que para fins de comprovação desta irregularidade, acrescentou-se os Anexos 8 (Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST do Período de Janeiro a Julho de 2011, composto por disco mídia CD), e Anexo 10 (DAPI Modelo 1 – Declaração Mensal de Apuração e Informações do ICMS de Janeiro a Março de 2010), anexos esses contendo informações exatas da Impugnante;

- salienta que comprovado o recolhimento a menor do ICMS/ST, seu detalhamento se fez por meio dos Anexos 1 (Demonstrativo Mensal do Cálculo do ICMS/ST do Período de Janeiro a Março de 2010 / cálculo do contribuinte) e 2 (Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário Relativo ao Anexo1);

- conclui que, desta forma, os dispositivos relacionados às infrações trazidas no item 1 do relatório da autuação estão perfeitamente identificados no Anexos 1, 2, 8 e 10;

- afirma que relativamente ao item 3, ele, Fisco, recompôs os cálculos do ICMS/ST do período fiscalizado, em razão da apuração incorreta pela Impugnante da base de cálculo do imposto, em decorrência da utilização indevida da Margem de Valor Agregado Ajustada;

- acrescenta que a recomposição da base de cálculo do ICMS/ST está disposta no Anexo 5, que especifica com clareza os cálculos efetuados, contendo, inclusive, a MVA incorreta utilizada pela Impugnante e, ainda, demonstrando a MVA correta em detalhes, e que o crédito tributário das diferenças do imposto devido está demonstrado, mês a mês, com as devidas penalidades aplicadas, conforme o Anexo 6;

- entende que os dispositivos relacionados às infrações trazidas no item 3 do relatório da autuação estão perfeitamente identificados no Anexos 5 e 6 do mesmo;

- ressalta que a sustentação de que, se o lançamento aponta uma norma genérica como infringida, este não permite, conseqüentemente, ao Contribuinte apresentar uma defesa específica sobre a obrigação que lhe está sendo imputada, também não encontra respaldo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- esclarece que, conforme já destacado acima, o lançamento seguiu fielmente toda a legislação tributária vigente, que o presente auto de infração não se fundamentou em normas genéricas, e sim em dispositivos legais específicos que regulam toda a sistemática de aproveitamento de crédito de ICMS estabelecida para situação em questão, e que todos estes dispositivos legais se encontram descritos às fls. 08/10 (Auto de Infração, campo “INFRINGÊNCIA/PENALIDADE”) e, ainda, às fls. 12/14 (Relatório Fiscal, item 7, “COMINAÇÃO LEGAL”);

- afirma que, em fim, resta comprovado que a peça fiscal contém todos os elementos necessários para a clara compreensão das irregularidades cometidas pela Autuada, bem como o detalhamento das respectivas infringências e penalidades aplicadas, tudo consoante à legislação tributária vigente, tornando sem efeito as alegações da Impugnante;

- assevera que a argumentação de que o auto de infração é improcedente porque o Fisco glosou créditos de ICMS, oriundos de operações interestaduais em que os remetentes supostamente se beneficiaram de incentivos fiscais em desacordo com o que estabelece a Constituição Federal, e que a aplicação das restrições de crédito contidas na Resolução nº 3.166/01 violam frontalmente o texto da Carta Magna ao impor limitações ao princípio da não cumulatividade do ICMS, impedindo, assim, o pleno aproveitamento dos créditos destacados nos documentos fiscais de aquisições de mercadorias, provenientes de fora do Estado de Minas Gerais, também não encontra respaldo;

- explica que não obstante o disposto no art. 110, inciso I, do Decreto nº 44.747/08 (RPTA), a Constituição da República/88, no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", determina que cabe à Lei Complementar "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados";

- apresenta os comandos dos arts. 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/75;

- afirma que pela Constituição Federal/88 e, passando à Lei Complementar nº 24/75, verifica-se a decorrente nulidade do ato que não resulte de decisão unânime dos Estados e conseqüente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

- ressalta que o Anexo Único da Resolução 3.166/01, embasado naquelas normas superiores, explicita diversas circunstâncias nas quais há vedação/limitação do crédito de ICMS, apontando a mercadoria entrada, o ato concessório/benefício concedido pelo ente federado de origem e conseqüentemente o crédito admitido/período na situação fática, e que, portanto, não tem a referida resolução, o objetivo de criar limitações, e sim de informação e detalhamento das mesmas;

- diz que as limitações, na verdade, decorrem da edição de atos normativos concessórios de vantagem ou benefício fiscal, por parte dos Estados-Membros, já com vício desde a sua implementação, que afrontam simultaneamente a Constituição Federal/88 e a Lei Complementar nº. 24/75;

- informa que se verifica que o RICMS/02, em sintonia com o texto constitucional e com a lei federal complementar, considera como não cobrado, ainda

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem (art.62);

- salienta que não se constata a invocada ofensa aos ditames da Lei Complementar nº 87/96 que disciplina os limites ao exercício do princípio da não cumulatividade, tendo em vista que a mesma não produziu alteração relativa aos dispositivos supracitados, pertinentes à Lei Complementar nº 24/75;

- cita entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi, em “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência” de Leandro Paulsen, acerca de concessão de benefícios fiscais de ICMS mediante convênios;

- assevera que não deve prosperar a sustentação de que, de acordo com a jurisprudência do STF, as únicas hipóteses restritivas de aproveitamento de crédito do ICMS referem-se aos casos de isenção e não incidência;

- ressalta que os julgamentos citados pela Impugnante se referem à aplicação do princípio da não cumulatividade relacionado à saída de mercadoria amparada por “redução de base de cálculo”;

- lembra que esta matéria, apesar de já apresentar novo entendimento pelo STF, não faz parte do objeto do presente Auto de Infração;

- diz que seguindo a sua fundamentação (do Fisco), transcreve a ementa referente ao julgamento pelo STF do RE-Agr 423.658;

- afirma que a alegação de que o Estado-membro, que se sentir prejudicado com a concessão de benefícios ou incentivos do ICMS por outro Estado, deveria recorrer ao Poder Judiciário contra este que age de maneira inconstitucional, via ADIN, perante a Suprema Corte, também não deve prosperar;

- explica que no caso hipotético de inexistência de norma tributária que pudesse suprir a necessidade desencadeada pelo contencioso ora analisado, poderia mesmo se cogitar da possibilidade de apelo à via judicial, mas que, entretanto, tem-se na legislação tributária vigente toda a fundamentação explícita, necessária ao norteamento e condução dos procedimentos a serem adotados no caso de concessão, pelos Estados-Membros, de vantagens ou benefícios fiscais;

- acrescenta que a argumentação de que não cabe ao Estado de destino se apropriar da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, o que violaria a autonomia fiscal dos entes federados, também não tem respaldo, pois conforme demonstrado acima, fica claro que o Fisco tem o objetivo de coibir justamente o aproveitamento de crédito fiscal sem lastro de recolhimento integral e jamais se apropriar do incentivo fiscal, ou seja, se for concedido benefício fiscal por determinada unidade da Federação, em desacordo com o disposto na Lei Complementar nº 24/75, não fica obrigada a unidade de destino da mercadoria ou serviço a suportar o crédito do ICMS correspondente ao incentivo;

- ressalta que o princípio da não cumulatividade do ICMS, para fins de apuração do imposto, está fundamentado não no simples destaque e sim no efetivo e



integral recolhimento do tributo, e que, trata-se, neste caso, de destaque fictício (amparado por incentivo), sem o respectivo lastro de recolhimento;

- quanto à alegação da Impugnante de que a autuação nº 01.000152447-82, mencionada como motivo para aplicação da multa isolada majorada, está sendo cancelada pelo Poder Judiciário do Estado de Minas Gerais, não se justificando, portanto, a aplicação da majoração, destaca que a caracterização da reincidência se deu na forma do disposto no art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75;

- salienta que esta autuação, motivadora da aplicação da respectiva multa isolada majorada, está sendo discutida judicialmente pela Impugnante e que ainda não houve o trânsito em julgado da mesma, conforme se pode observar em pesquisa no sítio do TJMG;

- no que se refere à alegação da Impugnante de que os art. 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/75, não foram recepcionados pela CF/88, e que, portanto, não podem anular uma operação comercial interestadual regular (ou seus efeitos) em decorrência de um potencial vício, destaca que os artigos supracitados, utilizados na tipificação das infringências, encontram-se vigentes, não tendo sofrido qualquer alteração até o presente momento, não obstante o disposto no art. 110, inciso I, do RPTA;

- afirma que no que se refere à alegação de que a penalidade aplicada nos autos, ainda que prevista na legislação, é excessiva, na medida em que corresponde a praticamente 90% do valor do imposto supostamente indevido, ofendendo o princípio do não confisco, também não encontra fundamentação, já que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração se fundamentaram na legislação tributária vigente e que, até o presente momento, não sofreram qualquer alteração.

Pede que seja julgado procedente o lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG, em pedido de diligência às fls. 315/316, solicita ao Fisco esclarecer o seguinte:

I – indicar expressamente, com relação a cada irregularidade dos itens 1, 2 e 3 do auto de infração, os dispositivos da legislação que fundamentam a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária, a determinação da base de cálculo, a alíquota aplicada e o prazo para pagamento. Caso já conste do PTA, favor apontar as respectivas páginas;

II – esclarecer o fato de que o art. 1º do Regime Especial nº 16.000182497.08 (fls. 106) diz respeito aos casos em que o Contribuinte esteja incurso na previsão do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (para quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente), mas, contudo, aparentemente, observa-se na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a existência de Protocolos de ICMS para as operações constantes do anexo 8 do PTA (mídia em CD / fls. 104).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III – relativamente à metodologia utilizada pelo Fisco para reorganizar os dados fornecidos pela Impugnante (mídia em CD / fls. 104) e inseri-los nos Anexos 1, 3 e 5 do PTA:

III.a – no que se refere ao Anexo 1 do PTA, informar o motivo pelo qual, para a determinação do valor do ICMS/ST a pagar declarado no demonstrativo previsto no regime especial, com relação ao mês de janeiro/2010 (R\$ 2.518.444,64 / fls. 33 e 58), utilizou-se de valor bem próximo ao somatório dos valores totais das três planilhas (“compras\_jan2010 a mai2010” / R\$ 1.718.596,42, “compras armazém\_jan2010 a mai2010” / R\$ 302.171,17 e “transferências\_jan2010 a mai2010” / R\$ 498.656,48), relativas ao mês de janeiro de 2010, constantes do CD (fls. 104), ao passo que, para o mês de fevereiro/2010 (fls. 45 e 58), utilizou-se apenas do valor total da planilha “compras\_jan2010 a mai2010” / R\$ 2.714.585,07, relativa ao mês de fevereiro de 2010, constantes do CD (fls. 104), e que, finalmente, para o mês de março/2010 (fls. 56 e 58), utilizou-se de um valor (R\$ 3.222.385,43), que não é ao mesmo tempo nem o valor total de alguma dessas planilhas, nem o somatório delas, relativa ao mês de março 2010;

III.b – informar o critério utilizado para reorganizar os dados constantes do CD às fls. 104, nos Anexos 1, 2 e 3 do PTA;

III.c – esclarecer, fundamentadamente, se não estaria ocorrendo cobrança em duplicidade, haja vista a presença de uma mesma nota fiscal em mais de um anexo do PTA, a exemplo das Notas Fiscais nºs 9.002, 9.003 e 9.004, constantes do Anexo 1 (fls. 32) e do Anexo 3 (fls. 60), e Nota Fiscal nº 50.319, constante do Anexo 1 (fls. 28) e do Anexo 5 (fls. 96);

VI – informar onde constem os meses a que se referem os relatórios da DAPI juntados ao Anexo 10 do PTA. Não havendo, juntar aos autos.

### **Dos Esclarecimentos do Fisco**

O Fisco apresenta os seguintes esclarecimentos às fls. 318/324:

- acerca do item I acima, afirma que os dispositivos da legislação que fundamentam a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária são, para os itens 1, 2 e 3, o art. 22, I, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75, e o art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- diz que a determinação da base de cálculo encontra-se fundamentada no art. 13, § 19 da Lei nº 6.763/75, que a determinação da alíquota aplicada encontra-se no art. 12, inciso I, alínea “d” da Lei nº 6.763/75, e que o prazo para pagamento, no art. 89, inciso III do RICMS/02;

- acrescenta que, entretanto, o lançamento será rerratificado, uma vez que os dispositivos referidos não constaram da peça fiscal;

- com relação ao item II, informa que o Contribuinte utilizou-se indevidamente do benefício concedido pelo Regime Especial, ao incluir neste, operações com existência de Protocolos de ICMS, mas que, entretanto, a Empresa recolheu o ICMS/ST para tais operações;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- relativamente ao item III, afirma que foi feita a união dos dados das planilhas (“Compras Armazém”, “Compras” e “Transferências”) por mês, com a classificação por ordem decrescente dos campos (em formato texto) “nota fiscal” e “código de produto”, para identificar dados em duplicidade e excluí-los;

- no que se refere ao item III.a, apresenta os seguintes esclarecimentos:

Mês de janeiro de 2010:

- afirma que o somatório das 3 planilhas do Contribuinte totaliza o valor de R\$ 2.519.424,07 (R\$ 1.718.596,42 + R\$ 302.171,17 974,73 + R\$ 498.656,48), entretanto, a planilha compras armazém jan2010 a mai2010 registra a Nota Fiscal nº 10637 em duplicidade, razão pela qual o Anexo 1 totalizou o valor de R\$ 2.518.444,64, acusando uma diferença R\$ 974,73 em relação ao arquivo do contribuinte;

Meses de Fevereiro e Março de 2010:

- diz que também os meses de fevereiro e março apresentam em suas planilhas identificação de diversas notas fiscais com valores duplicados. O Anexo 1 demonstra os dados constantes do CD (fls. 104) sem os valores duplicados. Para tanto, unificou-se as 3 planilhas (“Compras Armazém”, “Compras” e “Transferências”) por mês, que após expurgos dos dados repetidos, os valores mensais se totalizaram em R\$ 2.714.585,07 para fevereiro de 2010, e em R\$ 3.222.385,43 para março de 2010;

- apresenta planilha a título de demonstração de alguns dados duplicados, conforme constam do CD (fls. 104);

- quanto ao item III.b, apresenta os seguintes esclarecimentos:

- diz que para composição dos Anexos 1, 2 e 3 do PTA, após excluir os dados duplicados, utilizou-se dos dados das planilhas constantes do CD do Contribuinte (“Compras Armazém”, “Compras” e “Transferências”), cujos dados estão ali identificados por nota fiscal e produto;

- informa que o Anexo 1 agrupa as informações do Contribuinte por nota fiscal, totalizadas por mês;

- afirma que o Anexo 2 utiliza as informações do Anexo 1, totalizadas por mês, para confrontar com as informações do campo 102 da DAPI, dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010;

- acrescenta que o Anexo 3 utiliza os dados do Contribuinte identificados por nota fiscal, e por produto, com o fim de recompor os cálculos dos valores do “ICMS/ST a Recolher” (conforme a Resolução 3166/01);

- com relação ao item III.c, apresenta os seguintes esclarecimentos:

- afirma que não está ocorrendo cobrança em duplicidade e que a partir dos dados do CD (fls. 104), elaborou o Anexo 1, para o qual agrupou por nota fiscal, excluídos os dados duplicados, os valores do “ICMS ST a Pagar” declarados pelo Contribuinte;

- acrescenta que no Anexo 3 foi feita a recomposição correta dos valores do “ICMS/ST a Recolher” (conforme a Resolução 3.166/01), tendo sido nesses cálculos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subtraídos os valores do “ICMS Recolhido” pelo Contribuinte, valores esses considerados pelo Anexo 1, na coluna “ICMS ST a Pagar”;

- conclui que, desta forma, os valores de imposto constantes do Anexo 1 estão subtraídos no Anexo 3, na coluna “ICMS ST Recolhido”, não havendo cobrança em duplicidade, conforme se observa na transcrição abaixo;

- afirma que também no Anexo 5 não está ocorrendo cobrança em duplicidade, sendo que a partir dos dados do CD (fls. 104), elaborou o Anexo 1, para o qual agrupou por nota fiscal, excluídos os dados duplicados, os valores do “ICMS ST a Pagar” declarados pelo Contribuinte;

- ressalta que no Anexo 5 foi feita a recomposição dos valores do “ICMS/ST a Recolher” conforme MVA ajustadas corretas;

- explica que para a Nota Fiscal nº 50319, somente o produto de código 62233-8 apresentou MVA incorreta, razão pela qual somente esse item figura do Anexo 5, tendo sido nesses cálculos subtraídos os valores do “ICMS Recolhido” pelo Contribuinte, valores esses considerados pelo Anexo 1, na coluna “ICMS ST a Pagar” e que, desta forma, pode-se observar que os valores de imposto constantes do Anexo 1 estão subtraídos no Anexo 5, na coluna “ICMS ST Pago”, não havendo, portanto, cobrança em duplicidade;

- relativamente ao item VI, afirma que o objetivo do Anexo 10 do PTA é identificar o campo 102 da DAPI, citado na irregularidade 2 do auto de infração e que para esse fim utilizou-se o Sistema de Auditoria Fiscal – Auditor Eletrônico para impressão da página que contém o citado campo;

- diz que pelo sistema Auditor Eletrônico, o período (mês/ano) é registrado apenas na primeira página e que, para dirimir dúvidas, informa que as folhas 112, 113 e 114 do PTA se referem às DAPI dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, respectivamente.

Por fim, às fls. 325/326, o Fisco rerratifica o lançamento, para inclusão dos dispositivos da legislação que fundamentam a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, a determinação da base de cálculo, da alíquota aplicada e do prazo para pagamento.

### **Da Manifestação da Impugnante**

Às fls. 330/336 dos autos, a Impugnante adita a impugnação, quando apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- afirma que observou as normas legais e constitucionais vigentes;

- diz que a modificação do lançamento, introduzida de ofício, não afasta a nulidade;

- assevera que o lançamento é regido pelo princípio da imutabilidade, somente podendo ser alterado especificamente nas hipóteses autorizadas por lei;

- aduz que sendo a alteração realizada com base em erro de direito, com alteração do critério jurídico adotado, como no presente caso, fica impossibilitada a administração de exigir os fatos geradores ocorridos anteriormente à modificação do

lançamento tributário, preservando-se, com isso, o princípio da proteção à confiança do contribuinte, prescrito no art. 146 do CTN;

- conclui que o Auto de Infração deverá ser declarado nulo, cabendo, se for do interesse da Administração, lavrar um novo, cobrando somente os períodos permitidos legalmente;

- afirma que, caso seja superada a nulidade aduzida, ratifica todos os seus argumentos trazidos inicialmente na Impugnação.

Requer a total improcedência do Auto de Infração.

### **Dos Esclarecimentos do Fisco após a Manifestação da Impugnante**

O Fisco, em manifestação às fls. 339/344 dos autos, refuta as alegações da Defesa, quando apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- afirma que não procedem as alegações da Impugnante;
- lembra que o art. 120 do RPTA autoriza a reformulação do lançamento;
- salienta que a própria impugnação e seu aditamento demonstram que não houve qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa do Contribuinte;
- esclarece que, acerca da alegação da Impugnante de que o lançamento não fazia menção a qualquer norma específica compatível com o teor do relatório, a descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo “relatório” do Auto de Infração e que está pormenorizada no Relatório Fiscal e nos anexos que o acompanham, sendo que a falta de citação expressa de alguns dispositivos infringidos não tem o condão de anular todo o procedimento administrativo realizado;
- sustenta que o vício existente foi perfeitamente sanado através da rerratificação do lançamento, tendo sido reaberto prazo à Impugnante;
- assevera que o presente lançamento atende todas as formalidades e requisitos exigidos na legislação tributária nacional, valendo citar o arts. 89, 92 e 120 do RPTA e o art. 142 do CTN;
- lembra que não houver qualquer alteração do critério jurídico adotado;
- frisa que as infrações cometidas pela Impugnante constam de forma clara no relatório do Auto de Infração, bem como no Relatório Fiscal e nos Anexos ao mesmo;
- afirma que o lançamento não é regido pelo princípio da imutabilidade, mas sim, pelo princípio da verdade material;
- diz que quanto ao posicionamento doutrinário, citado pela Impugnante à fls. 334, este não se refere à situação objeto do presente debate, uma vez que não houve alteração da interpretação jurídica adotada, ou mesmo modificação do ato para agravar a situação do Contribuinte;
- diz que não houve majoração da pretensão tributária e tampouco nova interpretação de dispositivo jurídico tributário, conforme se observa no Termo de Rerratificação do lançamento às fls. 325/326 dos autos.

Pede julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 346/368, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante afirma, às fls. 233/243 do PTA, que o Fisco incorreu em uma série de equívocos e omissões comprometendo a liquidez e certeza do crédito tributário, que há nulidade do auto de infração, tendo em vista que o Fisco deixou de indicar claramente os dispositivos supostamente infringidos, o que representa afronta aos princípios constitucionais da estrita legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos na Constituição Federal.

Acrescenta que não há na autuação qualquer referência aos dispositivos que indicam a base de cálculo do imposto cobrado, a alíquota utilizada, o prazo para pagamento, e que, portanto, o presente lançamento não possui motivação suficiente para subsistir.

Após o pedido de diligência e rerratificação do lançamento, a Impugnante aduz que teria havido mudança de critério jurídico e que o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Contudo, conforme informado pelo Fisco, as infrações cometidas pela Impugnante constam de forma clara no relatório do Auto de Infração, bem como no Relatório Fiscal e seus Anexos.

Saliente-se que, com o pedido de diligência, o Fisco apontou os dispositivos legais que fundamentam o lançamento fiscal, conforme fls. 318/324 dos autos e Termo de Rerratificação de Lançamento às fls. 325;

Ademais, entende-se que não ocorre o cerceamento de defesa aventado pela Impugnante, tendo esta se manifestado nos autos nos termos que a legislação tributária prevê, conforme sua impugnação e aditamento.

Por outro lado, também não se vê a mudança de critério jurídico suscitada pela Impugnante, haja vista que infração a ela imputada, assim como as exigências, são as mesmas.

No que se refere à parte do lançamento relativa à concessão de benefício fiscal de forma irregular por outro Ente Federativo, a Impugnante alega, às fls. 243/251 dos autos, que há violação ao princípio da não cumulatividade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, conforme apontado pelo Fisco, a autuação fiscal tem respaldo na Constituição da República, na Lei Complementar Nacional nº 24/75 e na Resolução nº 3.166/01, dentre outros.

Por fim, cabe salientar que, mesmo na eventualidade de haver incorreções ou omissões na peça fiscal, elas não necessariamente acarretariam a nulidade do lançamento, nos termos do art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, *in verbis*:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Dessa forma, por não haver nenhuma irregularidade no ato administrativo do lançamento, encontrando-se o PTA devidamente instruído, conforme já relatado, rejeita-se a arguição de nulidade.

### **Do Mérito**

#### **Da Aplicação das Multas**

Às fls. 255/258 dos autos, a Impugnante diz que as penalidades aplicadas nos autos, ainda que previstas na legislação, são excessivas, na medida em que, somadas, correspondem a praticamente 90% (noventa por cento) do valor do imposto supostamente indevido, ofendendo o princípio do não confisco, e que, portanto, faz-se mister revelar a penalidade imposta, especialmente pelo fato de não ter havido dolo ou má-fé.

Contudo, como a própria Impugnante afirma, as penalidades têm previsão legal.

A Impugnante ainda destaca, às fls. 251, que a autuação (PTA 01.000152447-82), mencionada pelo Fisco como motivo para a majoração da multa isolada, está sendo cancelada pelo Poder Judiciário.

Frise-se que a caracterização da reincidência se dá na forma do disposto no art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

O Fisco informa que a autuação motivadora da aplicação da respectiva multa isolada majorada, está sendo discutida judicialmente pela Impugnante, não tendo havido ainda o trânsito em julgado, conforme se pode observar em pesquisa no site do TJMG, Processo nº 0024.07.538701-9.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, ainda, que, no caso da primeira irregularidade, trata a penalidade da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (50%), conforme Anexo 2 do Auto de infração (fls. 58).

Com relação à segunda irregularidade (substituição tributária/Resolução 3.166/01), são exigidas a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (50%) e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, conforme Anexo 4 do Auto de infração (fls. 94).

Por fim, quanto à terceira irregularidade, são exigidas a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (50%) e, no período de setembro a novembro de 2010, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da mesma lei (100%), conforme Anexo 6 do Auto de infração (fls. 100).

Por fim, frise-se que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais está adstrito, dentre outras normas, ao art. 110 do RPTA, nos seguintes termos:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

### Do Mérito Propriamente Dito

Conforme já relatado, a autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS/ST, visto que a Autuada lançou a menor no campo 102 das Declarações de Apuração e Informações do ICMS - DAPI, o valor do ICMS/ST apurado e informado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial à época em vigor; deduziu, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio; e, por fim, apurou incorretamente a base de cálculo do imposto em decorrência da utilização indevida da margem de valor agregado ajustada.

Conforme fls. 08, 12 e 106 dos autos, a autuação diz respeito à operação com mercadorias sujeitas à substituição tributária constantes dos itens 06, 08, 09, 14, 21, 22, 25, 29, 30, 31 e 39 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A autuação diz respeito à chamada substituição tributária “interna”, em que o destinatário mineiro é responsável pelo imposto a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria no território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente, nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 caso, a Impugnante possuía regime especial para pagamento do imposto em momento posterior à entrada, conforme art. 1º do Regime Especial nº 16.000182497.08 (fls. 106).

Segue-se à análise por irregularidade:

### Recolhimento a menor do ICMS/ST lançado na Declaração de Apuração e Informações do ICMS - DAPI

O Fisco constatou o recolhimento a menor de ICMS/ST ao comparar os valores constantes do campo 102 das Declarações de Apuração e Informações do ICMS – DAPI (fls. 112/114), com os valores do ICMS/ST apurado e informado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto (fls. 17/56 e 104) pela Impugnante, em cumprimento ao previsto em Regime Especial à época em vigor.

Às fls. 58 dos autos, verifica-se que os valores do imposto recolhido constantes das DAPI são inferiores aos valores constantes dos demonstrativos do regime especial.

Embora, no pedido de diligência, tenha solicitado esclarecimentos ao Fisco acerca da possibilidade das planilhas relativas a esse tópico conterem item para os quais há Protocolo de ICMS, o fato é que mesmo nessa hipótese, ocorrendo a retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido caberá ao destinatário neste Estado, nos termos do § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75:

§ 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.

Por fim, importante ressaltar que os demonstrativos mensais são fornecidos ao Fisco pela própria Impugnante.

Assim, tendo o Fisco constatado recolhimento a menor do ICMS/ST ao comparar com as informações da DAPI, procedeu à apuração para a cobrança da diferença.

No pedido de diligência pediu-se ao Fisco que esclarecesse o critério utilizado para determinar, no demonstrativo do regime especial fornecido pela Contribuinte, o valor do ICMS/ST a pagar.

Assim, o Fisco esclarece que no demonstrativo do regime especial (CD às fls. 104), há valores em duplicidade, os quais foram excluídos para a elaboração da planilha de fls. 17/57.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, frise-se que tal exclusão é mais benéfica à Contribuinte porque importa em uma diferença menor de ICMS/ST a pagar.

No referido pedido de diligência, pediu-se ainda que o Fisco informasse se não estaria havendo cobrança em duplicidade, haja vista a presença da mesma nota fiscal em mais de um Anexo do PTA.

Nesse caso, o Fisco esclarece que não há cobrança em duplicidade, já que, no Anexo 3, foi feita a recomposição correta dos valores do ICMS/ST a recolher, conforme a Resolução nº 3.166/01, tendo sido, nesses cálculos, subtraídos os valores do ICMS recolhido pela Contribuinte, valores esses considerados no Anexo 1.

Ou seja, no Anexo 1 do PTA (fls. 17/56), há a consolidação, por nota fiscal, do cálculo do ICMS/ST efetuado pela Autuada nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial, enquanto que no Anexo 2 (fls. 58) há a exigência do ICMS/ST relativo à diferença dos valores do imposto recolhido constantes das DAPI e os valores constantes dos demonstrativos do regime especial.

Contudo, vê-se que ainda havia ICMS/ST a ser exigido, haja vista que o valor do ICMS/ST declarado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial à época em vigor, deduziu, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio.

Da mesma forma, com relação ao Anexo 5, o Fisco esclarece que não há cobrança em duplicidade já que foi feita a recomposição dos valores do “ICMS/ST a Recolher” conforme MVA ajustadas corretas.

A título de exemplo, para a Nota Fiscal nº 50319 citada no pedido de diligência, somente o produto de código 62233-8 apresentou MVA incorreta, razão pela qual somente esse item figura do Anexo 5, tendo sido nesses cálculos subtraídos os valores do “ICMS Recolhido” pelo Contribuinte, valores esses considerados pelo Anexo 1, na coluna “ICMS ST a Pagar”.

Portanto, demonstra o Fisco que não se trata de cobrança em duplicidade.

Com relação aos relatórios da DAPI, informa o Fisco que o objetivo do Anexo 10 do PTA é identificar o campo 102 da DAPI e que, para esse fim, utilizou-se o Sistema de Auditoria Fiscal – Auditor Eletrônico para impressão da página que contém o citado campo sendo que as fls. 112, 113 e 114 do PTA referem-se às DAPI dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, respectivamente.

Dessa forma, corretas as exigências referentes a esse item do Auto de Infração.

### Recolhimento a menor do ICMS/ST (Resolução nº 3.166/01)

Nesse caso, houve recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2010, haja vista que no valor do ICMS/ST declarado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial à época em vigor, foi deduzido, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio.

Inicialmente, cabe ressaltar que a Resolução nº 3.166/01 é norma indicativa e direcionadora, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes, cujo fim é restabelecer o princípio da neutralidade do ICMS dando efetividade à regra da não cumulatividade constitucional e à observância do art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição da República, que exige a edição de Convênio entre os Estados para a concessão de benefícios, conforme se pode verificar a seguir.

A não cumulatividade está constitucionalmente prevista no art. 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal/88:

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

(...)

II- 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 II 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.

Ainda na CF/88, a concessão de benefícios fiscais foi regradada pelo art. 150, § 6º, com a redação da EC 03/93, nos seguintes termos:

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

(...)

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

Por sua vez, o art. 155, inciso XII da Constituição estabelece que:

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

(...)

XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

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

Observada a ordem constitucional, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela CF/88, dispõe sobre a necessidade de celebração e ratificação de convênios pelos Estados e Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais.

Lei Complementar nº 24/75:

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 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 (grifou-se)

Art. 2º -

(...)

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

(...)

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

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

(grifou-se).

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

Nesse mesmo sentido dispõem os dispositivos regulamentares do Estado de Minas Gerais (Lei nº 6.763/75 e RICMS/02):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

### RICMS/02

Art. 62 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

(...)

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

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

A Resolução nº 3.166/01 foi editada apenas com o objetivo de esclarecer os contribuintes e de orientar o Fisco quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados.

Eis os fatos motivadores da aludida Resolução:

considerando que, nos termos do inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS" será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal";

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que, consoante preceitos estabelecidos pela alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, é obrigatória a celebração e ratificação de convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do ICMS;

considerando que os atos unilaterais concessivos de incentivos, em desacordo com a referida Lei Complementar, são passíveis de nulidade e acarretam a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria (Art. 8º, I, da LC 24/75);

considerando que alguns Estados têm concedido estímulos fiscais que frustram a aplicação do preceito constitucional da não cumulatividade, pois permitem o abatimento de imposto que não foi cobrado nas operações ou prestações anteriores;

considerando que o parágrafo único do artigo 62 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, preceitua: "Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal";

considerando que, por essas razões, somente se admite o creditamento correspondente ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação ( Art. 68 e Art. 71, VI do RICMS/96);

considerando que a admissibilidade do creditamento na forma prevista anteriormente restabelece o princípio da neutralidade do ICMS e recoloca os contribuintes mineiros em igualdade de condições perante os demais contribuintes do Imposto;

considerando, finalmente, a necessidade de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados,  
RESOLVE:

**Portanto, correto o trabalho fiscal.**

Quanto aos esclarecimentos relativos à diligência, no que seja relativo a essa irregularidade, a questão fora abordada acima com uma análise de todas as irregularidades do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Recolhimento a menor do ICMS/ST (MVA ajustada incorreta)

Aqui, o Fisco constatou o recolhimento a menor de ICMS/ST, haja vista a apuração incorreta da base de cálculo do imposto em decorrência da utilização indevida da margem de valor agregado ajustada.

A margem de valor agregado ajustada está prevista no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02:

Efeitos de 1º/01/2010 a 28/02/2011 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.252, de 21/12/2009:

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra}) - 1\} \times 100$ ", onde:

Portanto, tendo a Impugnante apurado a base de cálculo incorretamente, visto que utilizou a MVA ajustada com percentuais incorretos, conforme demonstrativos entregues por ela própria, o Fisco procedeu à apuração para a cobrança das exigências sobre a diferença.

Os valores constam das planilhas às fls. 96/100 dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) que o julgava parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator designado**

R

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

Acórdão: 21.241/13/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000176911-58  
Impugnação: 40.010133246-08  
Impugnante: Via Varejo S/A  
IE: 062337676.04-88  
Proc. S. Passivo: Felipe Santos Costa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas no entendimento de que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 não é aplicável à espécie.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2010, em decorrência de:

1- lançamento a menor, no campo 102 das Declarações de Apuração e Informações do ICMS - DAPI, do valor do ICMS/ST declarado nos Demonstrativos Mensais do Cálculo do Imposto, previstos em Regime Especial à época em vigor. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75;

2- no cálculo do imposto devido foi deduzido, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem, não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar n.º 24/75 e a Resolução n.º 3.166/01. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada nos termos do art. 53, § 7º da Lei n.º 6.763/75, sendo aplicada a partir do julgamento do PTA n.º 01.000152447.82, ocorrido em 13 de dezembro de 2006, Acórdão n.º 18.030/06/1<sup>a</sup>, publicado em 08 de fevereiro de 2007, no qual foram mantidas todas as exigências fiscais contidas no lançamento do crédito tributário;

3- apuração incorreta da base de cálculo do imposto por utilização indevida da Margem de Valor Agregado Ajustada. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56 § 2º, inciso II, c/c o art. 22, §§ 18, 19 e 20, todos da Lei n.º 6.763/75, em face do que dispõe o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV.

Fato inegável nos autos é que o procedimento adotado pela ora Impugnante resultou em redução nos valores do ICMS devidos por substituição tributária ao Estado



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Minas Gerais. Entretanto, a questão posta não se trata, exatamente, de aproveitamento/apropriação de créditos do ICMS.

A glosa da dedução procedida pelo Fisco em relação ao item 2 acima discriminado decorre 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 na segunda imputação fiscal resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

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

Lembre-se que a concessão de benefícios fiscais foi regradada pelo art. 150, § 6º da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional n.º 03/93, nos seguintes termos:

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

.....

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

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

A Lei Complementar n.º 24/75, atualmente em vigor e eficaz, dispõe:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

Art. 2º - .....

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

.....

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

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

.....(grifos não constam do original)

Verifica-se do texto constitucional e da Lei Complementar n.º 24/75 a determinação explícita de nulidade do ato que não resulte de decisão unânime dos Estados e consequente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

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

Art. 62 - .....

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

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

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

Em cumprimento ao retro transcrito art. 62, § 2º, foi editada a Resolução n.º 3.166/01, que detalha as regras para apropriação do ICMS.

Está demonstrada que a existência de benefício na origem e, caso a remetente não gozasse de nenhum benefício e esta prova fosse apresentada pela Impugnante, a situação dos autos seria bastante diferente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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 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.

.....

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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.

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

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

Nesta linha, é importante verificar exatamente o que diz o inciso XXVI do 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.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**