

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.247/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000198435-91  
Impugnação: 40.010134695-76  
Impugnante: SND Distribuição de Produtos de Informática Ltda  
CNPJ: 02.101894/0011-03  
Proc. S. Passivo: Rafael Rodrigues Cheche/Outro (s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - RJ

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01.** Constatou-se que a remetente das mercadorias reteve e recolheu a menor o 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 Lei Complementar nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, à alíquota de 12% (doze por cento), relativamente à operação própria da Autuada, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, para fins de apuração do ICMS/ST a ser retido e recolhido ao Estado de Minas Gerais, referente às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros, considerando-se tratamento tributário diferenciado concedido pela Unidade de Federação de origem não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e, portanto, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e legislação tributária de regência do ICMS.

O aproveitamento indevido do crédito de ICMS, ocorrido no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2012 resultou na retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes, a título de substituição tributária, das mercadorias relacionadas no item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos).

Exige-se a diferença do ICMS/ST não recolhido, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 177/195, alegando, resumidamente, que:

- o feito fiscal deve ser declarado nulo, em preliminar, em razão de afrontar a soberania do Estado do Rio de Janeiro, ao não reconhecer a legalidade da legislação que concede crédito presumido do ICMS, nas hipóteses trazidas pelo Decreto nº 42.649/10 daquele Estado, além de ter extrapolado os limites previstos na própria norma instituidora do Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST (NCONEXT);

- os Estados são soberanos no poder de instituir tributos, no âmbito da competência estabelecida pela Constituição Federal e de exigí-los compulsoriamente, além de fiscalizar e autuar nos limites de sua jurisdição e competência legislativa;

- o Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST não tem legitimidade prevista expressamente para proceder à autuação fiscal de contribuintes de outros estados, o que feriria o princípio do pacto federativo;

- em atenção ao princípio da territorialidade, as leis vigoram somente no território do ente político responsável por sua edição;

- a autoridade fiscal mineira, pretendendo autuar contribuinte que não está sob sua jurisdição tributária, não tendo sequer competência para proceder ao lançamento tributário, desrespeita inúmeros princípios constitucionais, a começar pela ampla defesa, uma vez que estaria oferecendo suas razões defensivas a um órgão julgador desprovido de competência e jurisdição tributária;

- da mesma forma estaria ferindo o princípio da imparcialidade, eis que ao agir lesivamente, autuando contribuinte que não está sob sua jurisdição, conduzirá de forma parcial o processo administrativo em questão;

- o Estado mineiro poderia autuar seu próprio contribuinte, por um crédito que entende ilegítimo, em vez de se voltar contra o remetente que agiu sob a égide de um Estado que lhe permitiu aquela operação;

- o princípio da equidade e paridade de armas também restou desrespeitado, na medida em que se defende em desigualdade de condições com os contribuintes mineiros, pois não teria o dever legal de se deslocar para outra Unidade da Federação a fim de exercer a garantia constitucional da ampla defesa;

- o Fisco Mineiro, ao taxar de indevido o creditamento do imposto, declara a inconstitucionalidade do Decreto nº 42.649/10 do Estado do Rio de Janeiro, usurpando a competência exclusiva atribuída ao poder judiciário, em evidente afronta ao princípio constitucional da separação de poderes;

- no caso da famigerada “guerra fiscal”, os Entes Federados que se sentirem prejudicados pela introdução de instrumentos normativos prejudiciais aos seus interesses, por outros Entes da Federação, devem levar sua irrisignação ao poder judiciário para que, se for o caso, declare a inconstitucionalidade das normas impugnadas;

- a Lei Complementar nº 24/75, supostamente inobservada pelo Estado do Rio de Janeiro, apesar de estabelecer duas hipóteses de sanção, quais sejam, i) na exigência pelo Estado de origem do tributo que indevidamente dispensara e ii) na negativa, pelo Estado de destino dos créditos a ele correspondentes, não poderiam ensejar a sua aplicação conjunta, entendendo ser aplicável a segunda hipótese, exigindo-se do estabelecimento receptor das mercadorias, este sob jurisdição mineira, o imposto não pago ou impedindo-lhe o creditamento respectivo;

- o entendimento jurisprudencial dominante é pela impossibilidade do legislador ordinário restringir os créditos tributários, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, de acordo com julgados do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça nesse sentido;

- o benefício fiscal, objeto da discussão, concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, não se trata de isenção, tampouco de não incidência, na medida em que ocorre o fato jurídico tributário que dá vida à obrigação tributária, ou seja, a regra matriz do imposto não sofre qualquer alteração, pois há operação com destaque do imposto em nota fiscal cujo tributo é efetivamente suportado integralmente pelo adquirente da mercadoria quando paga o preço.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 225/244, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 248/264, utilizando dos mesmos fundamentos da manifestação fiscal, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. 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 esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

#### **Das Preliminares**

A Impugnante argui, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração (AI) sob o argumento de que o Estado de Minas Gerais estaria afrontando a soberania do Estado do Rio de Janeiro, ao não reconhecer a legalidade da legislação que concede crédito presumido do ICMS, nas hipóteses trazidas pelo Decreto nº 42.649/10 daquele Estado.

Cabe esclarecer que a Constituição Federal, em seu art. 18, preceitua que os Estados Federados têm autonomia, o que não deve ser confundido com soberania.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Nesse sentido, os conceitos do professor Celso Ribeiro Bastos, in: Curso de Direito Constitucional. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Celso Bastos editor, 2002:

Soberania é o atributo que se confere ao poder do Estado em virtude de ser ele juridicamente ilimitado. Um estado não deve obediência jurídica a nenhum outro estado. Isso o coloca, pois, numa posição de coordenação com os demais integrantes da cena internacional e de superioridade dentro do seu próprio território, daí ser possível dizer da soberania que é um poder que não encontra nenhum outro, acima dela, na arena internacional e nenhum outro que lhe esteja nem mesmo em igual nível na ordem interna.

Autonomia, por outro lado, é a margem de discricção de que uma pessoa goza para decidir sobre os seus negócios, mas sempre delimitada essa margem pelo próprio direito. Daí porque se falar que os estados-membros são autônomos, ou que os municípios são autônomos: ambos atuam dentro de um quadro ou de uma moldura jurídica definida pela CF. autonomia, pois, não é uma amplitude incondicionada ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas, tão-somente, a disponibilidade sobre certas matérias, respeitados, sempre, os princípios fixados na constituição.

Assim, tem-se que os Estados Federados são titulares de autonomia no sentido de um governo próprio e não subordinado, capaz de estabelecer comandos normativos, nos limites das competências estabelecidas pela Constituição Federal.

Conforme leciona José Afonso da Silva, autonomia pode ser desdobrada nos seguintes aspectos:

"A autonomia política (capacidade de auto-organização e autogoverno), a autonomia normativa (capacidade de fazer leis próprias sobre matéria de sua competência), a autonomia administrativa (administração própria e organização dos serviços locais) e autonomia financeira (capacidade de decretação de seus tributos e aplicação de suas rendas, que é uma característica da auto-administração)". Curso de Direito Constitucional Positivo, 1996, p. 546.

A Autuada argui que, em atenção ao princípio da territorialidade, as leis vigoram somente no território do ente político responsável por sua edição.

Destarte, o legislador constituinte delimitou as competências dos Entes Federativos. União e Estados só podem exercer suas atividades nos campos que lhes foram reservados. Assim a União não pode invadir os limites da competência dos Estados, nem estes poderão adentrar em assuntos federais. Não pode haver violação da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

competência atribuída aos Entes Federados, há então que serem respeitadas as delimitações estabelecidas pela Constituição Federal.

Geraldo Ataliba sustenta o seguinte entendimento:

Federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzidos num documento (constitucional) rígido, cuja principal fundação é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes.

Para isso, a Constituição Federal conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que os atenderão.

A autonomia político-administrativa dos Entes da Federação (art. 18 da Constituição Federal) se solidifica com a autonomia financeira, assegurada pela partilha das competências tributárias, isto é, do poder juridicamente delimitado, conferida às pessoas políticas para instituírem tributos, a fim de se manterem financeiramente, sem que haja qualquer dependência econômica entre si.

A Impugnante alega a Autoridade Fiscal mineira, pretendendo autuar contribuinte que não está sob sua jurisdição tributária e não tendo sequer competência para proceder ao lançamento tributário, desrespeita inúmeros princípios constitucionais, tais como a ampla defesa e a imparcialidade, uma vez que estaria oferecendo suas razões defensivas a um órgão julgador desprovido de competência e jurisdição tributária.

Quando se trata do princípio da territorialidade das leis, na verdade, faz-se referência à sua vigência no espaço. Por esse princípio, as leis vigoram somente no território da entidade política responsável pela sua edição.

Em direito tributário, dizemos que as leis tributárias somente vigoram no território do ente tributante que as edita, conforme assevera com rara propriedade o Prof. Hugo de Brito Machado (In Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 96 a 138. Volume II. São Paulo/SP: Editora Atlas, 2004, p. 115):

Segundo o princípio da territorialidade das leis, estas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita. Não há, portanto, necessidade de norma no Direito positivo que o afirme. É um princípio universal que tem prevalecido plenamente, tanto no Direito internacional, como no Direito interno de cada país.

Cumprido destacar que o art. 102 do CTN, que trata da vigência da legislação tributária no espaço, prescreve que, para que a legislação tributária de um Estado vigore além de seu respectivo território, há que haver convênio que reconheça a extraterritorialidade. Veja-se:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Assim, o dispositivo legal supratranscrito dispõe que a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios pode ter vigência fora dos respectivos territórios, em duas hipóteses: a) em virtude de convênios celebrados entre as referidas entidades; ou b) em decorrência de dispositivos do próprio CTN ou de outras leis complementares.

A primeira hipótese ocorre quando entidades tributantes distintas resolvem celebrar um convênio permitindo que a lei tributária do outro ente tributante possa vigorar nos limites do seu território. É o caso da substituição tributária do ICMS em questão.

Assim, consonante com ao art. 102 do CTN, determina o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Para tanto, foi editado o Convênio ICMS nº 81/93 que estabelece normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Cláusula primeira Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (Grifou-se)

Com efeito, ao se tratar de substituição tributária, classificamos os contribuintes do ICMS em: a) contribuinte substituto, aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento do imposto, no caso a Impugnante; e b) contribuinte substituído, aquele que dá causa ao fato gerador, mas que responde pelo recolhimento apenas de forma subsidiária, na medida em que a legislação atribuiu a obrigação direta ao substituto.

Veja-se o disposto no art. 121 do Código Tributário Nacional:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (Grifou-se)

A Impugnante em questão é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST, de acordo com o disposto no art. 22 da Lei nº 6.763/75 e art. 12 do Anexo XV do RICMS/02:

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

### RICMS/02 -ANEXO XV

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 subsequentes.

§ 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.

Em relação às mercadorias listadas no item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), o Protocolo ICMS nº 192/09 firma acordo entre os Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e Santa Catarina no sentido de garantir a extraterritorialidade da vigência da legislação de um dos Entes no território dos demais, em conformidade com as disposições do art. 102 do CTN. Observe-se:

### PROTOCOLO ICMS 192, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2009

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e de Santa Catarina, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Gramado, RS, no dia 11 de dezembro de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996, e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte PROTOCOLO (grifou-se)

Alega a Impugnante ainda, que estariam feridos os princípios da equidade e da paridade de armas, na medida em que se ela defende em desigualdade de condições com os contribuintes mineiros, pois não teria o dever legal de se deslocar para outra Unidade da Federação a fim de exercer a garantia constitucional da ampla defesa.

O Fisco rebate o argumento dizendo que o processo administrativo segue as normas estabelecidas na Constituição Federal, em seu art. 37 dentre outros, tornando-se uma ferramenta indispensável e obrigatória para o controle e a apuração dos atos praticados pelos agentes da Administração Pública, sendo informado e norteado em seu desenvolvimento pelos princípios da legalidade, moralidade, publicidade, impessoalidade, imparcialidade, razoabilidade, devido processo legal, ampla defesa, contraditório, motivação, direito de petição e busca da verdade material.

Não cabe razão à Impugnante, visto que lhe foi dado acesso ao contraditório e à ampla defesa e observados todos os demais princípios no decorrer deste processo tributário administrativo, tendo sido cientificada da ação fiscal por meio do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 01.000004985.61 em 26/04/12 (fls. 02/03) e do Auto de Infração em 15/07/13 (fls. 174/176), tendo recebido todos os anexos que o compõem, de modo que pudesse contraditar o feito fiscal sem nenhuma surpresa.

Veja-se a doutrina sobre o tema:

Por ampla defesa, entende-se o assecuramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. (...) Por seu turno, “o princípio do contraditório exige a igualdade de armas entre as partes no processo, oferecendo oportunidade das mesmas possibilidades, alegações, provas e impugnações”. (Moraes, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada, 2ª Ed., São Paulo: Atlas, 2003, P. 362).

Cabe esclarecer que não resta dúvida quanto à competência da Autoridade Administrativa para a constituição do crédito tributário. É o que se desprende da leitura do disposto no art. 142 do CTN, que preceitua que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, as quais devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

Veja o que determina o citado dispositivo do CTN:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seus arts. 85 a 94.

Trata o art. 89 do RPTA dos elementos necessários à constituição do Auto de Infração:

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

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

Da análise do presente feito, em face das normas acima transcritas, verifica-se que ele atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Anexo “Relatório da Autuação Fiscal” (fls. 09/16), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST 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, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e a legislação tributária de regência do ICMS.

Desse modo, afastadas estão as nulidades arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, à alíquota de 12% (doze por cento), relativamente à operação própria da Impugnante, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, para fins de apuração do ICMS/ST a ser retido e recolhido ao Estado de Minas Gerais, referente às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros. O Estado do Rio de Janeiro concede tratamento tributário diferenciado não autorizado pelo Confaz, ao arripio da LC nº 24/75, bem como em desacordo com a Resolução nº 3.166/01.

Exige-se a diferença de ICMS/ST não recolhido, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, nos termos do art. 56, II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito utilizado indevidamente, conforme inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal.

Cumpra destacar que a Impugnante, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às mercadorias constantes do item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por força do Protocolo ICMS nº 192/09, nos termos do art. 12 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante tem como atividade o comércio atacadista de equipamentos de informática e nos termos da Portaria SAF nº 1045 (fl. 169), goza de benefícios fiscais previstos no art. 1º do Decreto nº 42.649/10 do Estado do Rio de Janeiro, de modo que a carga tributária efetiva das operações por ela praticadas seja de 2% (dois por cento).

Ressalte-se que a Impugnante em nenhum momento alegou não fazer jus ao benefício fiscal contido no art. 1º do Decreto Estadual nº 42.649/10, abaixo transcrito:

Art. 1.º A empresa industrial ou comercial atacadista, inclusive centro de distribuição, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro que realizar operações de saída com produtos de informática e eletroeletrônicos relacionados nos Capítulos 84, 85 e 90 e os classificados na posição 4821 e subitens 3705.90.10, 3926.90.90, 6909.12.20, 6909.19.20, 7104.90.00 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM e com eletrodomésticos produzidos no País e relacionados no Anexo Único deste Decreto, poderá lançar um crédito presumido de ICMS de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 2% (dois por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, quando do cálculo do ICMS/ST a ser retido ao Estado de Minas Gerais, a Impugnante utilizou-se integralmente do crédito de ICMS de 12% (doze por cento) referente à sua operação própria, que se encontrava beneficiada com incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro.

Em razão do art. 1º supratranscrito, a parcela de ICMS da operação própria a ser abatida do cálculo da ST devida a Minas Gerais seria de apenas 2% (dois por cento), o que levou a uma apropriação indevida de crédito da ordem de 10% (dez por cento) da operação própria.

A exigência fiscal se baseia no texto da Constituição Federal, que determina à lei complementar dispor sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Veja-se o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal de 1988, que cuida dos benefícios fiscais relativos ao ICMS:

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

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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. (Grifou-se)

Assim, recepcionada pela CF/88, a Lei Complementar nº 24/75 expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, cuja operação de saída ocorreria de algum modo beneficiada por concessão unilateral de incentivo ou benefício fiscal, sem amparo em convênio firmado por todas as Unidades da Federação representadas no CONFAZ, *in verbis*:

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

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

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

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

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

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

(...)

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

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

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

(Grifou-se)

A Impugnante argumenta que, de acordo com a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, não poderia o legislador ordinário restringir os créditos tributários, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Sustenta que o benefício fiscal, concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, não se trata de isenção, tampouco de não incidência, na medida em que ocorre o fato jurídico tributário que dá vida à obrigação tributária, ou seja, a regra matriz do imposto não sofre qualquer alteração, pois há operação com destaque do imposto em nota fiscal cujo tributo é efetivamente suportado integralmente pelo adquirente da mercadoria quando paga o seu preço.

No caso do ICMS devido por substituição tributária, o valor do imposto a recolher é determinado na forma do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02:

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; (grifou-se)

A substituição tributária nada mais é do que uma antecipação do momento de apuração e recolhimento do imposto. Ainda que seja uma forma excepcional de apuração e recolhimento, respeita todos os pressupostos definidos na legislação para o ICMS.

Destaque-se que o caráter da antecipação não pode alterar a essência normativa do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, se na apuração normal do imposto, observando-se a regra constitucional da não cumulatividade, o contribuinte apropria o crédito relacionado ao “montante cobrado nas operações anteriores”, na apuração do imposto a título de substituição tributária não poderia ser diferente.

Conforme se observa, a substituição tributária resguarda o princípio da não cumulatividade, uma vez que o valor a ser recolhido a título de ICMS/ST é o resultado da diferença entre a importância calculada pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo do ICMS/ST e o ICMS devido na operação própria do contribuinte remetente.

Este entendimento está explicitado na resposta dada pela Superintendência de Tributação – SUTRI da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais à Consulta de Contribuinte nº 028/08, 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. (destacou-se).

Portanto, o ICMS da operação própria do remetente, a ser deduzido do valor do ICMS/ST apurado nos termos do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02, submete-se à mesma legislação que trata da compensação do imposto, estabelecida na lei mineira.

Neste sentido, cabe ressaltar que a proibição da apropriação do crédito em comento tem como base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, por meio de seu art. 155, § 2º, inciso I, *in verbis*:

Art. 155

(...)

§ 2º o imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

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

Cabe ressaltar que, nos termos da norma constitucional supratranscrita, o valor do imposto a ser compensado é o montante “cobrado” nas operações anteriores e não apenas destacado no documento fiscal, o que também é previsto na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Assim dispõe o art. 28 da 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. (Grifou-se)

(...)

§ 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. (Grifou-se)

Dispõe o § 1º do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

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. (Grifou-se)

§ 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. (Grifou-se)

Em seguida, o mesmo dispositivo legal regulamenta a apropriação do crédito em seu § 2º, *in verbis*:

Art. 62 - (omissis)

(...)

§ 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.

No mesmo sentido a redação do art. 68, *caput*:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

E complementando, dispõe o art. 70, inciso X:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando:

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.

A Resolução nº 3.166/01 veio explicar a forma como se dará a apropriação do crédito, dando cumprimento ao art. 62, § 2º da Parte Geral do RICMS/02.

Estabelece a Resolução nº 3.166/01 em seu art. 1º:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Fica patente que a vedação ao aproveitamento de crédito de imposto não cobrado na origem em decorrência de benefício concedido sem observância da Lei Complementar nº 24/75 está fundamentada na Constituição Federal e, na esfera estadual, na Lei nº 6.763/75, no RICMS/02 e na Resolução nº 3.166/01, que veio esclarecer os termos da apropriação do crédito.

Percebe-se que as disposições da CF/88, da LC nº 24/75, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do RICMS/02 são fundamento jurídico mais do que suficiente para sustentar o estorno de crédito por concessão de benefício à revelia do Confaz. A Resolução nº 3.166/01 veio apenas explicar a forma como se dará a apropriação do crédito para dar cumprimento ao arcabouço legal supracitado.

Em relação ao argumento trazido pela Impugnante de que os incentivos fiscais concedidos em vários Estados, decorrentes da famigerada guerra fiscal, deveriam ser discutidos perante o Supremo Tribunal Federal, a quem compete declarar a inconstitucionalidade das normas impugnadas, cabe destacar que em Ação Direta de Inconstitucionalidade impetrada pelo governador do Estado de Minas Gerais contra ato do governador do Estado do Espírito Santo (ADI nº 2352), pronunciou-se o tribunal em reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art.155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados. O Supremo deixa claro que se faz necessária a celebração de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

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

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 mesmo sentido se posicionou o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais –TJMG:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS EM OUTROS ESTADOS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS NA ORIGEM. HIPÓTESE DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. CREDITAMENTO INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, LEIS COMPLEMENTARES 24/75, 87/96, RESOLUÇÃO SEF 3.166/01 E RICMS/96. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. NOVA ORIENTAÇÃO. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROPORCIONALIDADE COM O QUE FOI EFETIVAMENTE PAGO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. NÃO CONFISCATÓRIA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. - A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO POSSUI PALAVRAS INÚTEIS, SENDO CERTO QUE, QUANDO ALUDE SOBRE COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES, QUER-SE DIZER AUTORIZAÇÃO DE COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DEVIDAMENTE RECOLHIDO, E NÃO AQUELE FORMALMENTE DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS, COMO NO CASO. - NÃO É CABÍVEL O APROVEITAMENTO INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS PAGOS COM INCENTIVO FISCAL NO ESTADO DE ORIGEM SEM QUE EXISTA CONVÊNIO ENTRE TODOS OS ESTADOS. - NÃO HÁ SE FALAR EM NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA PELO FISCO, NO PATAMAR DE 50%, EM DECORRÊNCIA DA INADIMPLÊNCIA DO CONTRIBUINTE. - A ADOÇÃO DA TAXA SELIC PARA A CORREÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS É VÁLIDA QUANDO HÁ PREVISÃO EM LEI ESTADUAL, COMO OCORRE EM MINAS GERAIS, A PARTIR DE DEZEMBRO DE 1996 (ART. 226, DA LEI N. 6.763/75). (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0471.04.036440-1/001, REL. DES.(A) ALBERTO VILAS BOAS, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 13/07/2010, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 20/08/2010) .

Resta claro que a inobservância dos dispositivos da Lei Complementar nº 24/75, isto é, a concessão de benefícios fiscais sem a prévia celebração de convênio, no âmbito do Confaz, acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, cabem as seguintes considerações.

Assim prescreve a Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

A lei descreve a conduta infratora como apropriação de crédito em desacordo com a legislação.

Trata a substituição tributária de uma antecipação temporal de apuração e recolhimento do imposto, podendo ocorrer alteração, também, no aspecto subjetivo (sujeição passiva). O valor a ser abatido a título de operação própria nada mais é do que crédito a que o contribuinte faz jus, resguardando o princípio da não cumulatividade do imposto.

Ora, quando a Impugnante se apodera de valor indevido, em razão de créditos destacados e não recolhidos em operação anterior, no momento em que apura o valor do ICMS/ST a ser recolhido ao Estado destino, incorre na infração prevista na lei supracitada.

Tal procedimento equivale à apropriação indevida de crédito por meio da escrituração regular de livros fiscais, em operações submetidas à sistemática de débito e crédito.

Portanto, verificando-se as disposições contidas na legislação, 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.

Em face do exposto, a multa isolada constante nos autos se amolda perfeitamente à conduta da Impugnante, estando, portanto, correta a sua exigência.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e multa isolada, legítimo se torna o lançamento.

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 que o julgava parcialmente procedente

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

para excluir a multa isolada por ser inaplicável à espécie. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**

MG

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.247/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000198435-91	
Impugnação:	40.010134695-76	
Impugnante:	SND Distribuição de Produtos de Informática Ltda. CNPJ: 02.101894/0011-03	
Proc. S. Passivo:	Rafael Rodrigues Cheche/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT- RJ	

---

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos 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 de 2011 a dezembro de 2012, em decorrência de utilização indevida do valor integral do imposto destacado em documento fiscal de entrada no cálculo do imposto devido por substituição tributária.

No Auto de Infração consta o seguinte relatório:

Constatou-se, no período compreendido entre janeiro de 2011 e dezembro de 2012, a utilização indevida do crédito de 12% de ICMS operação própria para fins de apuração do ICMS/ST retido e recolhido ao Estado de Minas Gerais (código de ocorrência 01.004.020), referente às saídas de mercadorias com destino a contribuintes mineiros, amparado por tratamento tributário concedido pelo Estado do Rio de Janeiro fora do âmbito do CONFAZ e ao arripio da Lei Complementar n.º 24/75, bem como em desacordo com a Resolução n.º 3166.

Quando da emissão das notas fiscais, nas operações de saída destinadas a contribuintes localizados em Minas Gerais, o sujeito passivo não observou que o valor a recolher, a título de substituição tributária, é a diferença entre o imposto calculado, aplicando-se a alíquota vigente nas operações internas do Estado Destinatário sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG, e o imposto devido pelas operações próprias, com a aplicação do percentual efetivamente retido e recolhido ao Estado de

Origem 2% (dois por cento) conforme previsão do Decreto nº 42649/2010, do Rio de Janeiro - sobre a base de cálculo relativa as operações próprias. Conseqüentemente, o sujeito passivo utilizou crédito maior do que o previsto, resultando em retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, conforme demonstrado nos Anexos 2-A (2011); 3-A (2012) Demonstrativos de Cálculo do ICMS - operação própria estornado, os quais compõem a presente peça fiscal. Assim sendo, exige-se o crédito tributário composto pela diferença entre o valor do ICMS - operação própria aproveitado, conforme destacado nas notas fiscais pelo sujeito passivo, e o apurado pelo Fisco com a aplicação de percentual de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo da operação própria, acrescido das respectivas Multas de Revalidação e Isolada.

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 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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, dispondo:

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

## 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.

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.

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.

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, como pode ser visto do relatório do Auto de Infração anteriormente transcrito, 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.

Mesmo no texto do relatório do Auto de Infração, ainda que se fale em aproveitamento de crédito, também é descrita textualmente a imputação fiscal tendo a fundamentação do lançamento o seguinte texto: *“Quando da emissão das notas fiscais, nas operações de saída destinadas a contribuintes localizados em Minas Gerais, o sujeito passivo não observou que o valor a recolher, a título de substituição tributária, é a diferença entre o imposto calculado, aplicando-se a alíquota vigente nas operações*

*internas do Estado Destinatário sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG, e o imposto devido pelas operações próprias, com a aplicação do percentual efetivamente retido e recolhido ao Estado de Origem 2% (dois por cento) conforme previsão do Decreto nº 42649/2010, do Rio de Janeiro - sobre a base de cálculo relativa as operações próprias”*

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.

§ 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

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

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.

Tendo em vista estas premissas, a multa isolada exigida nos autos, não se adéqua 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.



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

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, 11 de dezembro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG