

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.145/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174552-92  
Recurso de Revisão: 40.060134731-52  
Recorrente: 3ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Caoa Montadora de Veículos S/A  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 - VEÍCULOS AUTOMOTORES. Imputação fiscal de que a remetente das mercadorias promoveu a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em função de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, uma vez que as parcelas de ICMS/ST e multa de revalidação foram lançadas em outro PTA. Reformada a decisão recorrida, restabelecendo-se a exigência da multa isolada. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Decisão Recorrida**

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.036/13/3ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento, ficando vencidos, em parte, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 671/688.

Não houve recurso da Autuada e nem da Fazenda Pública Estadual. Dessa forma, tendo em vista que a decisão recorrida deu-se pelo voto de qualidade desfavorável à Fazenda Pública Estadual, fez-se necessário o reexame da matéria pela Câmara Especial de Julgamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

**Do Mérito**

De início, ressalta-se que serão adotados no presente acórdão os mesmos fundamentos do Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior expostos no voto vencido do acórdão recorrido.

A questão levada à discussão da Câmara Especial em via de recurso de revisão interposto de ofício pela 3ª Câmara se circunscreve à exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em decorrência da apropriação de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, uma vez que, na apuração do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, a Autuada deduziu a totalidade do imposto relativo à operação própria, cujo valor não fora integralmente recolhido à unidade federada de origem, em decorrência de benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de Goiás.

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

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

No julgamento desse PTA, na mesma sentada em que julgou o presente PTA, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, conforme se pode ver no Acórdão nº 21.035/13/3ª. Frise-se que a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco consistiu apenas em deduzir as parcelas do imposto já recolhidas ao Estado de Minas Gerais a título de substituição tributária nas operações objeto da autuação.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

Ressalte-se que a prática utilizada pela Autuada e questionada pelo Fisco resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria de seu estabelecimento localizado no Estado de Goiás, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido a este Estado.

Assim, a decisão no PTA nº 01.000174543- 85, consubstanciada no Acórdão nº 21.035/13/3ª, de modo correto, demonstra que a parcela do imposto devido na operação própria não foi cobrada pelo Estado de origem, Estado de Goiás, por ser o remetente das mercadorias, domiciliado naquele Estado, beneficiado com incentivos fiscais concedidos sem aquiescência do CONFAZ, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(grifou-se)

(...)

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A Lei nº 6.763/75, no capítulo destinado à apuração do imposto, não versa especificamente sobre o ICMS/ST, deixando a matéria para o regulamento, mas é importante verificar o que determina relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte, do inteiro teor dos arts. 28, 29 e 32 da Lei nº 6.763/75:

### SEÇÃO II

#### Do Valor a Recolher

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

(...)

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

(...)

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

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

- a) por período;
- 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

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

a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

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

ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PARTE 1

DOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

CAPÍTULO III

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES RELATIVAS  
A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

(...)

Seção II

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

Subseção I

Da Responsabilidade

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

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

(...)

Subseção III

Do Cálculo do Imposto

(...)

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

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...)

### TÍTULO II

DAS DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS AOS REGIMES DE  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

### CAPÍTULO VII

DAS OPERAÇÕES COM VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS

(...)

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

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

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

(...)

§ 2º Em se tratando de veículo importado:

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

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

(...)

### PARTE 2

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 12. VEÍCULOS AUTOMOTORES

#### Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

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

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

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

Tendo em vista essas premissas, a multa isolada exigida nos autos se adéqua perfeitamente à conduta da Autuada, pois diz respeito a aproveitamento de crédito, exatamente igual à sistemática normal de apuração do imposto.

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

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

DE INÍCIO, CABE DESTACAR, QUE A DISCORDÂNCIA EM RELAÇÃO AO VOTO VENCEDOR DIZ RESPEITO À EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI DA LEI Nº. 6763/1975, ABAIXO TRANSCRITA, DAS EXIGÊNCIAS CONSUBSTANCIADAS NO AUTO DE INFRAÇÃO DE FLS. 02/03.

ART. 55 – AS MULTAS PARA AS QUAIS SE ADOTARÃO OS CRITÉRIOS A QUE SE REFEREM OS INCISOS II A IV DO ART. 53

DESTA LEI SÃO AS SEGUINTE:

(...)

XXVI – POR APROPRIAR CRÉDITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, RESSALVADAS AS HIPÓTESES PREVISTAS NOS INCISOS ANTERIORES – 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE APROPRIADO;

(...).



A IRREGULARIDADE QUE CULMINOU NA IMPOSIÇÃO DESTA PENALIDADE, FOI CONSTATADA NO DIA 20 DE NOVEMBRO DE 2008, PELA FISCALIZAÇÃO DO POSTO FISCAL DUÍLIO PALAZZO, QUE AO EXAMINAR A NOTA FISCAL Nº. 082738, DE 18/11/2008, EMITIDA PELA AUTUADA, PARA ACOBERTAR O TRANSPORTE DE 3.960 CAIXAS DE CREME DE LEITE, DEPAROU-SE COM O DESTAQUE A MENOR DO ICMS DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

CONFORME RELATA A FISCALIZAÇÃO, A SITUAÇÃO IRREGULAR DETECTADA DECORREU DA APURAÇÃO INCORRETA DO ICMS/ST, EM FACE DO APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA DA AUTUADA, DESTACADO NA NOTA FISCAL DE FLS. 06, EM DESACORDO COM AS NORMAS LEGAIS E REGULAMENTARES, UMA VEZ QUE, NO CASO, PARTE DO CRÉDITO APROPRIADO NÃO FOI RECOLHIDO PELO REMETENTE DAS MERCADORIAS AO ESTADO DE ORIGEM, TENDO EM VISTA BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO UNILATERALMENTE, SEM PREVISÃO EM CONVÊNIO, CELEBRADO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº. 24/1975.

DEVE-SE DESTACAR QUE A IMPUGNANTE É DETENTORA DE REGIME ESPECIAL PARA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DEVIDO PELO DESTINATÁRIO, QUE ALCANÇA A MERCADORIA A QUE SE REFERE À NOTA FISCAL Nº. 082738 (FLS. 06).

AO EXCLUIR A MULTA ISOLADA IMPOSTA À IMPUGNANTE, MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO DE FLS. 02/03 A DECISÃO EM REFERÊNCIA DESTACA QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTITUI-SE EM UMA FORMA PRÓPRIA DE EXIGÊNCIA DO ICMS EM QUE O CONTRIBUINTE RECOLHE O IMPOSTO POR OPERAÇÕES POR ELE REALIZADA E, ASSIM, CONSIDERA QUE NÃO É ESPECIALMENTE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, O QUE SE IMPÕE AO CONTRIBUINTE, MAS SIM UMA FORMA DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O VALOR DESTA OPERAÇÃO.

DESTA FORMA, CONCLUIU QUE O RETROMENCIONADO DISPOSITIVO LEGAL NÃO ESTÁ EM PERFEITA SINTONIA COM A CONDUTA DA IMPUGNANTE, POR SE REFERIR EXCLUSIVAMENTE AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO RELATIVO À SISTEMÁTICA NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO.

NO ENTANTO, OUSA-SE DIVERGIR DESTE ENTENDIMENTO, CONFORME SE BUSCARÁ DEMONSTRAR.

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

INICIALMENTE, HÁ QUE SE ATENTAR PARA O DISPOSTO NO ARTIGO 155, INCISO I, ALÍNEA "B", § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, QUE ESTABELECE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS:

ART. 155 - COMPETE AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL

INSTITUIR:

I - IMPOSTOS SOBRE:

(...)

B) OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR;

(...)

§ 2º - O IMPOSTO PREVISTO NO INCISO I, B, ATENDERÁ O SEGUINTE:

I - SERÁ NÃO-CUMULATIVO, COMPENSANDO-SE O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES PELO MESMO OU OUTRO ESTADO OU PELO DISTRITO FEDERAL;

(...).

NESTE MESMO SENTIDO O ARTIGO 28, § 5º DA LEI Nº. 6763/1975, DETERMINA:

ART. 28 - O IMPOSTO É NÃO CUMULATIVO, COMPENSANDO-SE O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES POR ESTE ESTADO OU OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

(...)

§ 5º - NA HIPÓTESE DO CAPUT, NÃO SE CONSIDERA COBRADO, AINDA QUE DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL, O MONTANTE DO IMPOSTO QUE CORRESPONDER A VANTAGEM ECONÔMICA DECORRENTE DE CONCESSÃO DE INCENTIVO OU BENEFÍCIO FISCAL EM DESACORDO COM O DISPOSTO NA ALÍNEA "G" DO INCISO XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

(...).

A MATÉRIA FOI TAMBÉM TRATADA NO REGULAMENTO DO ICMS DE 2002 (RICMS/2002), EM SEU ARTIGO 62, §§ 1º E 2º E ARTIGO 68.

INFERE-SE DA ANÁLISE DAS NORMAS RETROMENCIONADAS QUE É VEDADO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO CORRESPONDENTE A IMPOSTO NÃO COBRADO, AINDA QUE DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.

NO CASO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O VALOR DO IMPOSTO A RECOLHER É DETERMINADO NA FORMA DO ARTIGO 20 DO ANEXO XV DO RICMS/2002:

ART. 20 - O IMPOSTO A RECOLHER A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ:

I - EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES, O VALOR DA DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO CALCULADO MEDIANTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ESTABELECIDADA PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DEFINIDA PARA A SUBSTITUIÇÃO E O DEVIDO PELA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO CONTRIBUINTE REMETENTE; (...).

CONFORME SE OBSERVA, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PRESERVA O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, UMA VEZ QUE O VALOR A SER RECOLHIDO A TÍTULO DE ICMS/ST, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES, RESULTA DA DIFERENÇA ENTRE O ICMS DEVIDO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA E A IMPORTÂNCIA RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.

CONCLUI-SE, ASSIM, TRATAR-SE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO, O ABATIMENTO DO VALOR DO ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, AO SE APURAR O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INDEPENDENTEMENTE DE ESTAR OU NÃO REGISTRADA EM LIVRO FISCAL.

ESTE ENTENDIMENTO ESTÁ EXPLÍCITO NA RESPOSTA DADA PELA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO (SUTRI) À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº. 028/2008, AO ORIENTAR SOBRE O CÁLCULO DO ICMS/ST:

**O VALOR DO CRÉDITO A SER ABATIDO NO CÁLCULO DO ICMS/ST É O DEVIDO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO CONTRIBUINTE REMETENTE QUE, NA PRESENTE HIPÓTESE, CORRESPONDE À APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, NOS TERMOS DO ART. 20, INCISO I, DO ANEXO XV EM REFERÊNCIA. (GRIFOU-SE).**

TAMBÉM, NO *SITE* DA SECRETARIA DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL (SEF/DF), NO *LINK* "PERGUNTAS

FREQÜENTES”, EXTRAI-SE O MESMO ENTENDIMENTO, NA RESPOSTA DADA À PERGUNTA Nº. 18:

18 – COMO DEVE SER EFETUADO O CÁLCULO DO ICMS/S, QUANDO A OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE ESTIVER BENEFICIADA COM A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO?

R: APÓS A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA ST, APLICA-SE O BENEFÍCIO DA REDUÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 321, § 3º, INCISO I DO DECRETO 18955/1997, SENDO QUE O **CRÉDITO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA A SER CONSIDERADO** SERÁ PROPORCIONAL À REDUÇÃO APLICADA, NOS TERMOS DO ARTIGO 60, INCISO V. DO DECRETO 18955/1977 – REGULAMENTO DO ICMS. (GRIFOUSE).

DESTE MODO, É CORRETA A ASSERTIVA FISCAL DE QUE O DESTAQUE A MENOR DO ICMS DECORRE DA APURAÇÃO INCORRETA DO ICMS/ST, EM FACE DO APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA DA AUTUADA, DESTACADO NA NOTA FISCAL Nº. 082738, UMA VEZ QUE PARTE DO CRÉDITO APROPRIADO NÃO FOI RECOLHIDO PELO REMETENTE DAS MERCADORIAS AO ESTADO DE ORIGEM, CONFORME JÁ SALIENTADO.

POR OUTRO LADO, FAZ-SE NECESSÁRIO GIZAR QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA HÁ UM DESLOCAMENTO DA RESPONSABILIDADE PELA APURAÇÃO DO ICMS/ST PARA O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. É O QUE SE DEPREENDE DO DISPOSTO NO ARTIGO 14 DO ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS DE 2002 (RICMS/2002):

ART. 14 - O CONTRIBUINTE MINEIRO, INCLUSIVE O VAREJISTA, DESTINATÁRIO DE MERCADORIA RELACIONADA NA PARTE 2 DESTA ANEXO, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, É RESPONSÁVEL PELA APURAÇÃO E PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO A ESTE ESTADO, A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO MOMENTO DA ENTRADA DA MERCADORIA EM TERRITÓRIO MINEIRO, QUANDO A RESPONSABILIDADE NÃO FOR ATRIBUÍDA AO ALIENANTE OU AO REMETENTE.

NO PRESENTE CASO, CONFORME JÁ DESTACADO, A AUTUADA É DETENTORA DE REGIME ESPECIAL PARA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DEVIDO PELA DESTINATÁRIA, QUE ALCANÇA A MERCADORIA A QUE SE REFERE À NOTA FISCAL Nº. 082738 (FLS. 06).

POR SUA VEZ, O ARTIGO 32 DO RICMS/2002 ESTABELECE AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS A SEREM CUMPRIDAS PELO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAMINE-SE:

ART. 32 - O SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO DEVERÁ INDICAR, NOS CAMPOS PRÓPRIOS DA NOTA FISCAL EMITIDA PARA ACOBERTAR A OPERAÇÃO POR ELE PROMOVIDA, ALÉM DOS DEMAIS REQUISITOS EXIGIDOS:

I - A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;

II - O VALOR DO IMPOSTO RETIDO;

III - O SEU NÚMERO DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS DESTÉ ESTADO, SE SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.

PORTANTO, SE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É INICIALMENTE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO E FOI ELE QUEM EMITIU A NOTA FISCAL, INSERIU A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST E DESTACOU O ICMS/ST MENOR DO QUE O DEVIDO, EM DECORRÊNCIA DO ABATIMENTO A MAIOR A TÍTULO DE CRÉDITO DE ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, EVIDENCIA-SE A PRÁTICA DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO ARGÜIDA PELA FISCALIZAÇÃO, QUE É REQUISITO ESSENCIAL PARA A IMPUTAÇÃO DA PENALIDADE ORA DISCUTIDA.

AO DISCORRER SOBRE O TEMA “A PERSONALIZAÇÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E SEUS REFLEXOS...” PAULO ROBERTO DE COIMBRA SILVA (TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO – SILVA, PAULO ROBERTO COIMBRA; BERNARDES, FLÁVIO COUTO; FONSECA, MARIA JULIANA (COORD.) – SÃO PAULO: QUARTIER LATIN, 2008) LECIONA:

D’OUTRA MARGEM, SE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA RECAI INICIALMENTE SOBRE O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, V.G., POR SUBSTITUIÇÃO (TOMADOR DE SERVIÇO OU FABRICANTE DE MERCADORIAS), NÃO PODE O SUBSTITUÍDO SER PENALIZADO PELA FALTA DE SEU SUBSTITUTO. NÃO HAVENDO RETENÇÃO (HIPÓTESE APTA A CONFIGURAR APROPRIAÇÃO INDÉBITA), E DESDE QUE HAJA PREVISÃO LEGAL NESSE SENTIDO, PODE DO SUBSTITUÍDO SER EXIGIDO O TRIBUTO DEVIDO E NÃO PAGO, MAS AS PENALIDADES DEVEM SER IMPUTADAS EXCLUSIVAMENTE AO SUBSTITUTO INFRATOR.

PORTANTO, UMA VEZ CONFIGURADO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA A MAIOR DO QUE O AUTORIZADO PELA LEGISLAÇÃO E CONSIDERANDO QUE A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST É DEVER DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO, QUE AGIU COM O CONHECIMENTO PLENO DE QUE ESTAVA DESTACANDO O IMPOSTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DO BENEFÍCIO UTILIZADO EM DESACORDO COM AS NORMAS LEGAIS,

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

CONCLUI-SE QUE A CONDUTA DESCRITA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI, DA LEI Nº. 6763/1975, HARMONIZA-SE PERFEITAMENTE COM A IRREGULARIDADE PRATICADA PELA IMPUGNANTE.

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Recorrida, a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 09 de outubro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**José Luiz Drumond  
Relator**

R