

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

Acórdão: 21.323/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000190500-87  
Impugnação: 40.010134336-87  
Impugnante: Distribuidora de Vidros Muriaé Ltda  
IE: 439714745.00-80  
Proc. S. Passivo: Benedito Elias Soares  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO N° 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 n° 24/75 e a Resolução n° 3.166/01. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei n° 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas à mercadoria “perfis de aço”, classificada no NCM/SH 7604.2920, não listada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e reduzida a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II, da Lei n° 6.763/75, por se tratar de simples falta de recolhimento do imposto devido.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/08 a 31/12/08, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, à alíquota de 12% (doze por cento), nas entradas oriundas de operações de transferências de sua filial, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, beneficiada com incentivos fiscais concedidos pela Unidade da Federação de origem, não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

O aproveitamento indevido do crédito de ICMS resultou no recolhimento a menor do ICMS devido nas saídas subsequentes, a título de substituição tributária, das mercadorias relacionadas no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 140/144, acostando os documentos de fls. 154/214 dos autos.

A Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Impugnante, reformula o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do lançamento de fls. 218/220 dos autos, tendo promovido as seguintes alterações:

a) as notas fiscais de entrada a partir de 14/03/08 tiveram a sua alíquota nas saídas internas alterada de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), de acordo com o art. 1º do Decreto nº 44.754, que incluiu a alínea “b.44 - vidros planos, ainda que beneficiados, temperados ou laminados, classificados nas posições 7003, 7005 e 7007 da NBM/SH” na alínea “b” do inciso I do art. 42 do RICMS/02. No entanto, tal alteração não modificou o crédito tributário exigido, tendo em vista que o Fisco utilizou a alíquota de 18% (dezoito por cento) tanto na coluna “ICMS/ST recolhido” quanto na coluna “ICMS/ST devido”, resultando no mesmo valor de diferença a recolher;

b) exclusão das exigências relativas aos meses de novembro e dezembro de 2008, visto que, nesse período, o Contribuinte recolheu o ICMS/ST, utilizando a alíquota de 2% (dois por cento) para se creditar do imposto relativo às operações de transferência de sua filial localizada no Estado do Rio de Janeiro.

O crédito tributário reformulado está demonstrado nas planilhas de fls. 219 e 222/247 e no DCMM de fls. 220 dos autos.

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário (fls. 248/249), a Impugnante retorna aos autos às fls. 250/252, oportunidade em que ratifica todos os termos da inicial.

O Fisco, em manifestação de fls. 256/268, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria deste Conselho, às fls. 275/290, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 218/220 dos autos, e ainda, para excluir as exigências relativas às mercadorias de NCM 7604.2920 (perfis de aço), em razão de não estarem listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e para reduzir a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento) previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, por se tratar de simples falta de recolhimento do imposto devido.

### **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, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, à alíquota de 12% (doze por cento), nas operações de entradas de mercadorias oriundas de transferências de sua filial, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, beneficiada com incentivos fiscais concedidos pela Unidade de Federação de origem não reconhecidos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em convênios celebrados no âmbito do Confaz. Portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

O aproveitamento indevido do crédito de ICMS resultou no recolhimento a menor do ICMS devido nas saídas subsequentes, a título de substituição tributária, das mercadorias relacionadas no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/01/08 a 31/12/08.

Exigência da diferença do ICMS/ST não recolhido, Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Instrui o presente Auto de Infração, além do Relatório Fiscal de fls. 06/08, o Anexo I – apuração das diferenças de ICMS/ST a recolher (fls. 13/37), o Anexo II - Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST, o Anexo III – Demonstrativo do crédito tributário total (ICMS/ST, multa de revalidação e multa isolada) e cópia do livro Registro de Entradas, por amostragem (fls. 73/134).

Alega a Impugnante, com fundamento no art. 150, § 4º e art. 156, inciso VII, todos do Código Tributário Nacional e de acordo com a decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, consubstanciada no Acórdão nº 18.577/09/2ª, a decadência parcial dos créditos tributários, visto que foi intimado do Auto de Infração em 06/06/13.

Como já informado, o lançamento reporta-se ao período compreendido entre 01/01/08 e 31/12/08.

Determina o citado art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa que, tomando conhecimento deste procedimento, homologa o pagamento expressamente.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 23/05/13 e que o Sujeito Passivo foi intimado pessoalmente em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

06/06/13 (fls. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS/ST devido, em razão de a Autuada ter aproveitado indevidamente créditos de ICMS. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Constitui regra geral, portanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (Grifou-se).

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins assim se manifestou:

PROCESSO: AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (REsp 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Cumpra-se destacar que a Autuada, empresa mineira, inscrita neste Estado com o CNAE-F nº 2311-7/00 (fabricação de vidro plano), tem como atividade secundária o comércio atacadista de vidros, espelhos, vitrais e molduras (CNAE-F 4679-6/03).

Registre-se que as operações autuadas encontram-se todas classificadas no CFOP 2.409 – Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Assim, a Autuada é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, 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, nas operações subsequentes com as mercadorias listadas no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos do art.14 do mesmo diploma legal.

Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

É sabido que a filial da Autuada de CNPJ 02.074194/0002-86, localizada no município de Laje do Muriaé (RJ), goza de benefícios fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 4.533/05 do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu tratamento tributário diferenciado de regime especial de recolhimento do ICMS, equivalente a 2% (dois por cento) do faturamento.

Ressalte-se que a Impugnante reconhece que a sua filial fluminense faz jus ao benefício fiscal contido no art. 1º da citada lei, abaixo transcrito:

Lei nº 4533, DE 04 DE ABRIL DE 2005.

Art. 1º - Ficam concedidos aos estabelecimentos industriais instalados ou que venham a se instalar nos municípios de Aperibé, Bom Jardim, Bom Jesus do Itabapoana, Cambuci, Campos dos Goytacazes, Carapebus, Cardoso Moreira, Carmo, Conceição de Macabu, Cordeiro, Duas Barras, Italva, Itaocara, Itaperuna, Laje do Muriaé, Macuco, Miracema, Natividade, Porciúncula, Quissamã, São Fidélis, Santa Maria Madalena, Santo Antônio de Pádua, São Francisco do Itabapoana, São João da Barra, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, Sapucaia, Sumidouro, Trajano de Moraes e Varre-Sai o seguinte tratamento tributário:

(...)

II - regime especial de recolhimento do ICMS equivalente a 2% (dois por cento) sobre o faturamento no mês de referência.

Contudo, quando do cálculo do ICMS/ST a ser retido ao Estado de Minas Gerais, a Autuada utilizou-se integralmente do crédito de ICMS referente à sua operação própria nas operações oriundas de transferências de sua filial, que se encontravam beneficiadas com incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro.

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

Veja-se o art. 155, § 2º, XII, "g" da CF/88:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 ocorrer de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação:

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 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - em relação às operações 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.

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, em relação às operações subsequentes, resulta da diferença entre a importância resultante da 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 explícito na resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) 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 apurado nos termos do art. 20 do Anexo XV do RIMCS/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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Cabe ressaltar que o valor do imposto a ser compensado é o montante “cobrado” nas operações anteriores e não apenas destacado no documento fiscal, conforme prevê a Lei nº 6.763/75 e o 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.

(...)

§ 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)

*verbis:* Determina o RICMS/02 sobre a apropriação do crédito no art. 62, § 2º, *in*

Art. 62 -

§ 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, estatui 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.

Em sua defesa, a Impugnante contesta a Resolução nº 3.166/01, com fulcro no inciso III, letra “a” do art. 150 da Constituição Federal que trata da anterioridade e da irretroatividade da lei.

Afirma que a Resolução nº 4.041 de 14/11/08, incluiu o item 7.8 na Resolução nº 3.166/01, de modo que só nessa data os contribuintes mineiros tomaram conhecimento dos benefícios da Lei nº 4.533/05 elencados nas notas nº. 38, 39, 40 e 41, que retroagiram, respectivamente, a 05/04/05, 28/06/06, 27/09/06 e 30/04/08.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, com fulcro na irretroatividade e na anterioridade da lei, a Autuada requer a exclusão das exigências relativas às notas fiscais emitidas pela Filial do Rio de Janeiro, anteriores a 14/11/08, data em que foi incluído o item 7.8 da Resolução nº 3.166/01.

No entanto tal pleito não pode ser acatado.

Fica patente que a vedação do crédito de imposto não cobrado na origem, em decorrência de benefício concedido sem observância da LC 24/75, está fundamentado desde a Constituição Federal, passando pela Lei Complementar nº 24/75, pela Lei nº 6.763/75 e RICMS/02 na esfera estadual, até chegar a Resolução nº 3.166/01, que veio esclarecer os termos da apropriação do crédito. A vedação ao aproveitamento do crédito está expressa no art. 70, inciso X do RICMS/02.

Percebe-se que tais disposições bastam-se juridicamente para fundamentar o estorno de crédito por concessão de benefício à revelia do Confaz. A Resolução nº 3.166/01, apenas veio explicar a forma como se dará a apropriação do crédito para dar cumprimento ao art. 62, § 2º do RICMS/02.

A Resolução nº 3.166/01 e suas alterações apenas têm como finalidade esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a fiscalização, quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefícios fiscais, que não observaram a legislação de regência do ICMS.

Estabelece a Resolução nº 3.166/01:

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.

No caso em tela, exigiu-se a diferença do ICMS/ST, recolhido a menor em razão do aproveitamento dos créditos de ICMS em operações interestaduais cujos remetentes gozam de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro, em desacordo com a legislação de regência do ICMS, discriminados nos itens 7.8 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, abaixo transcrito:

(2) 7 - RIO DE JANEIRO			
ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
<b>Efeitos de 15/11/2008 a 16/04/2012 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução nº 4.041, de 14/11/2008:</b>			
7.8	Mercadorias remetidas por estabelecimentos industriais localizados nos municípios relacionados nas Notas 38 a 41.	Recolhimento de ICMS equivalente a 2% sobre o faturamento. (Lei nº 4.533/2005)	2% s/BC NF emitida pela indústria localizada no município relacionado na:

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

(2) 7 - RIO DE JANEIRO			
ITEM	MERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
			Nota 38, a partir de 05/04/05; Nota 39, a partir de 28/06/06; Nota 40, a partir de 27/09/06; Nota 41, a partir de 30/04/08."

Por oportuno, traz decisões do TJMG, em matéria idêntica a dos autos.  
Confira-se:

PROCESSO Nº. 1.0439.06.057326-8/001:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FORNECEDOR LOCALIZADO EM ESTADO QUE ATRIBUI INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO PROPORCIONAL. LEGALIDADE.

EM VERDADE, O ATO NORMATIVO EM QUESTÃO BASEIA-SE EM LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, LEI FEDERAL N. 24/1975 (ART. 8º, INCISOS I E II) E RICMS MINEIRO (ART. 62, § 1.; ART. 68, CAPUT; ART. 70, INC. X; ART. 71 INC. VI), NÃO ALTERANDO O SEU TEOR, MAS DETERMINANDO UM COMPORTAMENTO AOS AGENTES FISCAIS DO ESTADO, NOS TERMOS DO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO. DE TAL FORMA, JÁ QUE A LEGISLAÇÃO PERTINENTE É PRECEDENTE À RESOLUÇÃO EM COMENTO, NÃO HÁ VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS (ART. 150, INC. III, ALÍNEA A, DA CONSTITUIÇÃO; ART. 105 C/C ART. 106, INC. I, DO CTN) E NEM MESMO HOUVE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (ART. 150, INC. III, B, DA CONSTITUIÇÃO). (DESTACOU-SE)

PROCESSO Nº. 1.0079.06.290086-9/004:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL NO ESTADO DE ORIGEM DE MERCADORIAS. NÃO-CONVALIDAÇÃO PELO CONFAZ. INEXISTÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. APROVEITAMENTO INDEVIDO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. HONORÁRIOS. REDIMENSIONAMENTO.

"É DE SE VER QUE, NA VERDADE, A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO 3166, DE 11/07/2001, ALTERADA PELA RESOLUÇÃO 3209, DE 04/12/2001, NÃO TEM O CONDÃO DE INOVAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO, PELO CONTRÁRIO, APENAS PRESERVA AS NORMAS TRIBUTÁRIAS, SEJAM ELAS CONSTITUCIONAIS OU INFRACONSTITUCIONAIS."(...)

TAMBÉM NÃO SE OBSERVA QUALQUER VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE (ART. 150, II, 'B') E IRRETROATIVIDADE (ART. 150, III, 'A'), PELO FATO DE SE ESTAR ESTORNANDO CRÉDITOS PRETÉRITOS, INDEVIDAMENTE APROVEITADOS, EM FUNÇÃO DA INCONSTITUCIONAL CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. É QUE A RESOLUÇÃO DO N. 3.166/2001 DO SR. SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, APENAS ORIENTA A CONDUTA DE AGENTES FISCAIS, NO CUMPRIMENTO DE REGRAS CONTIDAS NOS ARTS. 150, § 6º, E ART. 155, § 2º, XII, 'G', DA CF/88 E DA LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 QUE JÁ SE ENCONTRAVAM EM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIGOR QUANDO DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS.  
(DESTACOU-SE)

Quanto aos meses de novembro e dezembro de 2008, o Fisco verificou a procedência dos argumentos da Impugnante e excluiu as exigências relativas aos citados períodos, conforme demonstrado na planilha de fls. 245/247 dos autos, visto que o Contribuinte recolheu o ICMS/ST, utilizando corretamente o crédito do imposto à alíquota de 2% (dois por cento) nas operações de entrada de transferência de sua filial fluminense.

A Impugnante argumenta que o Fisco deixou de observar o disposto no art. 1º do Decreto nº 44.754 de 14/03/08, que alterou a letra “b.44” do art. 42 do RICMS/02, passando a alíquota do ICMS de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), na apuração do imposto exigido.

De fato, o Decreto 44.754/08 alterou o art. 42 do RICMS/02, incluindo a subalínea “b.44”, a qual estabelece a alíquota 12 % (doze por cento) para os “vidros planos, ainda que beneficiados, temperados ou laminados, classificados nas posições 7003, 7005 e 7007 da NBM/SH”.

No entanto, os cálculos efetuados pelo Fisco considerando equivocadamente a alíquota de 18% (dezoito por cento) para o período de março a dezembro/08, não gerou cobrança a maior do ICMS/ST, em razão de que utilizou a alíquota de 18% (dezoito por cento) tanto na coluna “ICMS/ST recolhido” quanto na coluna “ICMS/ST devido”, resultando no mesmo valor de diferença a recolher. Ou seja, o Fisco considerou que o Contribuinte havia recolhido à alíquota de 18% (dezoito por cento), enquanto na verdade, havia recolhido à alíquota de 12% (doze por cento).

De todo modo, o Fisco demonstra por meio das planilhas de fls. 222/244, a alteração dos cálculos, passando-se a utilizar a alíquota de 12% (doze por cento) a partir de 14/03/08.

Quanto aos produtos classificados na NCM 7604.29.20 (perfis de alumínio), não relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, alega a Impugnante ser indevida a cobrança do ICMS/ST, apurada pelo Fisco nos meses de maio, setembro e outubro de 2008.

O Fisco sustenta que tal argumento, não tem o condão de afastar a cobrança, visto que o crédito de ICMS utilizado pela Autuada continua sendo o correspondente ao benefício inadequadamente previsto na legislação do Estado de origem, pelo que é correto o lançamento.

Cabe destacar que a exigência fiscal trata do recolhimento a menor de ICMS/ST devido nas entradas de mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV, operações estas beneficiadas com incentivos fiscais concedidos pela Unidade de Federação de origem não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do Confaz.

Verifica-se que as mercadorias de NCM 7604.29.20 (perfis de aço), não se encontram relacionadas no Anexo XV do RICMS/02, no período autuado, motivo pelo qual teria o imposto devido pelas saídas, apurados pelo regime de débito e crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas às mercadorias supracitadas, visto que o ICMS/ST devido no momento da entrada em território mineiro não se aplica a tais mercadorias, sem prejuízo de apuração e exigência posterior pelo Fisco do ICMS devido nas saídas.

Corretas, portanto, as exigências remanescentes do ICMS/ST.

Quanto à Multa de Revalidação, exigida em dobro, o Fisco fundamenta a sua cobrança no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e no § 18 do art. 22 da mesma lei.

Veja-se o teor dos dispositivos citados:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 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. (Grifou-se)

As mercadorias objeto da autuação estão listadas no item 18 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrita legislação vigente à época dos fatos ocorridos:

<i>Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária</i>			
<i>Interno</i>			
<i>Subitem</i>	<i>Código</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA (%)</i>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*NBM/SH*

*Efeitos de 1º/07/2006 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 2º, X, e vigência estabelecida pelo art. 4º, VI, ambos do Dec. nº 44.301, de 24/05/2006:*

18.36	7003	<i>Vidro vazado ou laminado, em chapas, folhas ou perfis, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho</i>	45
18.37	7004	<i>Vidro estirado ou soprado, em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho</i>	45
18.38	7005	<i>Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, para uso na construção civil ou bricolagem</i>	45
18.39	7007.19.00	<i>Vidros temperados</i>	45
18.40	7007.29.00	<i>Vidros laminados</i>	45
18.41	7008	<i>Vidros isolantes de paredes múltiplas</i>	45

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:*

18.42	7009	<i>Espelhos de vidro, mesmo emoldurados, excluídos os de uso automotivo.</i>	45
-------	------	--	----

Depreende da leitura dos dispositivos legais supratranscritos que o âmbito de aplicação da substituição tributária das mercadorias listadas era interno, tendo como substituto tributário o destinatário mineiro, em operação interestadual, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, visto que a responsabilidade não foi atribuída ao alienante ou ao remetente, nos termos do art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

Nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I e do § 18 do art. 22, todos da Lei nº 6.763/75, fica patente que a multa de revalidação em dobro se aplica aos casos em que ocorre a falta de pagamento do imposto, nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto e, 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.

Portanto, não se amolda ao caso dos autos, uma vez que o âmbito de aplicação da substituição tributária é interno, no período autuado. Assim, considerando-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se a inexigibilidade de retenção, não há que se falar em falta de retenção ou retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária, nem de falta de pagamento de imposto retido, não sendo aplicável, portanto, a multa em dobro.

Assim sendo, a Multa de Revalidação deve ser reduzida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) previsto no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por se tratar de simples falta de recolhimento do imposto devido.

Em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, cabe 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 Autuada credita-se de valor indevido em razão de valores destacados e não recolhidos em operação anterior, no momento em que apura o ICMS/ST a ser recolhido ao Estado destino, incorre na infração prevista na lei supracitada.

Tal procedimento equivale à apropriação por meio da escrituração regular dos livros fiscais em operações submetidas a sistema de débito pelas saídas e, de crédito pelas entradas.

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 amolda-se 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 218/247 e, ainda, para excluir as exigências relativas às mercadorias de NCM 7604.2920 (perfis de aço), em razão de não estarem listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e para reduzir a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento), previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, por se tratar de simples falta de recolhimento do imposto devido, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía, ainda, a Multa Isolada do art. 55, Inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 18 de março de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**



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

Acórdão: 21.323/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000190500-87  
Impugnação: 40.010134336-87  
Impugnante: Distribuidora de Vidros Muriaé Ltda  
IE: 439714745.00-80  
Proc. S. Passivo: Benedito Elias Soares  
Origem: DF/Ubá

---

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.

Refere-se o presente lançamento às exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso XXVI, em função da imputação fiscal de recolhimento indevido do imposto devido por substituição tributária uma vez que a Impugnante teria utilizado, no cálculo do imposto, parcela não paga ao Estado do Rio de Janeiro pelo remetente em operações de transferência de sua filial beneficiada com incentivos fiscais concedidos pela Unidade da Federação de origem, não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

Importa observar que o fato das operações se referirem a transferência toma relevância para matéria dos autos face ao que dispõe o inciso I do § 7º do art. 28 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

**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.

.....  
§ 7º Na hipótese de que trata o § 5º deste artigo, fica o destinatário mineiro autorizado a apropriar o crédito decorrente de operação ou prestação ocorrida até a data em que o incentivo ou benefício for divulgado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, exceto nas seguintes hipóteses, nos termos do regulamento:

I - entrada decorrente de operação de transferência;  
.....

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

Tendo em vista este princípio a penalidade isolada disposta no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não seria devida por não aplicável ao caso dos autos, pois a questão posta não se trata, exatamente, de aproveitamento/apropriação de créditos do ICMS.

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

A prática questionada pela Fiscalização, então, teria resultado no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

Justamente pelo fato de que se está cobrando nestes autos a diferença de imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada exigida. Note-se que, embora se fale 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 (acima transcrito), 29 e 32 da Lei n.º 6.763/75:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

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

a) por período;

b) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

c) por mercadoria ou serviço, a vista de cada operação ou prestação.

§ 2º - O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

§ 8º - O Regulamento poderá prever outras formas de utilização do saldo credor, na hipótese do parágrafo anterior, bem como permitir a transferência de crédito acumulado em razão de outras operações ou prestações.

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

Por sua vez o Regulamento do ICMS dispõe no art. 20 do Anexo XV:

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

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

Verificando todas as disposições expressas no Regulamento do ICMS conclui-se que, no caso da substituição tributária, o que se impõem ao contribuinte não é propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim uma forma de cálculo levando-se em consideração o valor desta.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Nesta linha, é importante verificar exatamente o que diz o inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75:

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

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

Como a imputação fiscal no lançamento em análise diz respeito à forma de apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a conduta descrita no retro transcrito inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não está em perfeita sintonia com a conduta da Impugnante, devendo ser excluída a multa isolada.

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

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

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, também excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 18 de março de 2014.**

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