

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.388/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000192438-96  
Impugnação: 40.010134743-59  
Impugnante: Caoa Montadora de Veículos S/A  
IE: 001503750.00-10  
Proc. S. Passivo: Alessander da Mota Mendes  
Origem: DFT/Belo Horizonte

### **EM VENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 - VEÍCULOS.** Constatou-se que a remetente das mercadorias fez a retenção e recolhimento 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 e do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS/ST referente à diferença entre o imposto devido e destacado nas notas fiscais e o efetivamente recolhido ao Estado de Minas Gerais e Multa de Revalidação em dobro, conforme previsão no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, lançados no Auto de Infração nº 01.000192404-12. Correta, também, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

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

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às operações subsequentes (ICMS/ST) 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/2002. Trata-se de utilização indevida, como crédito do imposto, da totalidade do ICMS da operação própria, cujo valor não foi integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem devido a benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás.

No Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) de nº 0162/04-GSF, de 23/09/04, o Estado de Goiás concedeu à Autuada o crédito presumido de 98% (noventa e oito por cento) do ICMS devido em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores importados e concedeu crédito presumido de 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre a parte do ICMS não incentivada pelo Programa “Produzir”, em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores nacionais. Como o “Produzir” já concede um incentivo de 73% (setenta e

três por cento) do imposto devido, o benefício do crédito presumido incide sobre os restantes 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido.

Exigência, nesse processo, apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75. As exigências do ICMS/ST referente à diferença entre o imposto devido e destacado nas notas fiscais e o efetivamente recolhido ao Estado de Minas Gerais e Multa de Revalidação em dobro, conforme previsão no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, foram lançadas no Auto de Infração nº 01.000192404-12.

O processo foi instruído com Auto de Apreensão e Depósito – AAD (fls. 02/03); Termo de Intimação Fiscal (fl. 04); Auto de Infração – AI (fls. 05/06); Relatório Fiscal (fls. 07/08); Planilha 1 – Cálculo do ICMS devido para veículos importados (fl. 12); Planilha 2 – Cálculo do ICMS devido para veículos nacionais (fl. 13); cópias dos DANFES objeto da autuação (fls. 14/25); Planilha 3 – Cálculo da Multa Isolada (fl. 27); cópia do livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS (fls. 29/81) e cópia do TARE nº 162/04 (fls. 83/117).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 119/132, onde alega, resumidamente, que:

- é empresa integrante do Grupo Caoa, importadora e fabricante de veículos e recolher o ICMS/ST para Minas Gerais pelas vendas de veículos automotores novos para este Estado;

- houve falha no procedimento administrativo, devendo ser declarada sua nulidade, preliminarmente, pois o Auto de Infração (AI) está baseado na desconsideração das notas fiscais, já que cita o § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e o §1º do art. 62 do RICMS/02;

- no entanto, o RPTA em seus art. 83 e 84, exige procedimento administrativo prévio para que haja a desconsideração do negócio ou ato jurídico;

- não foi intimada a prestar esclarecimentos, o que coloca o lançamento contrário ao RPTA;

- tal falha afasta as garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, demonstrando, assim a nulidade da autuação;

- o Auto de Infração apresenta insegurança na determinação da infração e dos documentos que a comprovem, citando, como exemplo, o fato do Fisco ter mencionado notas fiscais e cópias do livro Registro de Apuração do ICMS do período autuado, mas não ter anexado esses documentos na cópia do AI que lhe foi entregue;

- o Fisco acusou sem a apresentação das provas, o que cerceou o seu direito de defesa;

- o Fisco errou quanto aos valores utilizados como base de cálculo indicando que os valores a serem considerados deveriam ser aqueles constantes no RAICMS e não os das notas fiscais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tem direito a tais créditos com fulcro na Constituição em seu art. 155, § 2º, que estabelece as regras da não cumulatividade;

- o termo “montante cobrado” é sinônimo de “valor do imposto devido”, mas ambas as expressões diferem de “Imposto efetivamente recolhido”;

- segundo o julgado na ADIN nº 3312, que trata dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás, o Supremo Tribunal Federal (STF) não aceita a concessão unilateral de benefícios fiscais, e também, não aceita a limitação unilateral de créditos, pois o estabelecimento de alíquotas interestaduais é uma prerrogativa do Senado Federal e qualquer glosa só poderá ser efetivada mediante de ação Direta de Inconstitucionalidade;

- quanto à multa isolada, sendo esta decorrente do principal, deverá ser considerada inválida por apresentar substrato fático e jurídico comum com o ponto central da autuação;

Requer, ao final, que:

- sejam acolhidas as preliminares de nulidade devido a cerceamento de defesa; inexistência de procedimento prévio obrigatório, falta da comprovação dos valores adotados para base de cálculo do ICMS/ST e uso de método irregular de apuração do valor do crédito do ICMS/ST devido a Minas Gerais;

- o Auto de Infração seja declarado insubsistente, quanto ao mérito;

- seja cancelada a multa isolada aplicada.

### **Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 174/184, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A 3ª Câmara de Julgamento decide (fl. 186) pelo retorno dos autos ao Fisco para que sejam enviados à Autuada os documentos que compõem os Anexos 1, 2, 3 e 4, reabrindo o prazo de trinta dias.

A decisão foi cumprida pelo Fisco (fls. 188/191).

A Autuada se pronuncia à fl. 194, onde ratifica e reitera integralmente os termos e argumentos expostos na impugnação já apresentada.

O Fisco volta a se manifestar, às fls. 196/197, ratificando os argumentos já apresentados na manifestação anterior e pedindo que seja o lançamento julgado procedente.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Prefaciais Arguidas**

Argui a Impugnante a nulidade do Auto de Infração, alegando cerceamento de defesa, inexistência de procedimento prévio obrigatório, falta da comprovação dos valores adotados para base de cálculo do ICMS/ST e uso de método irregular de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração do valor do crédito do ICMS/ST devido a Minas Gerais. Vê-se que muitas das prefaciais arguidas confundem-se com o mérito e serão analisadas mais adiante.

De todo modo, razão não lhe assiste.

A Impugnante está equivocada quando considera que o Auto de Infração está baseado na descon sideração das notas fiscais. Em nenhum momento o Fisco descon siderou tais documentos, muito pelo contrário, foi com base nas Notas Fiscais eletrônicas (DANFEs) que se verificou o seu procedimento indevido, como será demonstrado quando se analisar o mérito.

A presente autuação se deve ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS que não foi recolhido ao estado de origem devido a benefício fiscal concedido de forma unilateral pelo Estado de Goiás. As conclusões e os cálculos feitos pelo Fisco estão baseados nos documentos elencados nas planilhas de fls. 12 e 24, e nos documentos fiscais (DANFEs) de fls. 13 a 23 e 25.

Assim, não há que se falar no prévio procedimento previsto nos arts. 83 e 84 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA -, aprovado pelo Dec. nº 44.747/08. A aplicação desses dispositivos legais não cabe ao caso, vez que, não havendo a descon sideração das notas fiscais, não se justifica as determinações do referido diploma legal.

A Impugnante aponta o que denominou de “insegurança na determinação da infração e dos documentos que a comprovem”, dizendo que houve definição equivocada da base de cálculo e método irregular para apuração do valor do crédito de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais e que o Fisco não assumiu o ônus de provar suas acusações, o teria cerceado seu direito de defesa.

Com a providência tomada pela 3ª Câmara, após enviados à Autuada os documentos que compõem os Anexos 1, 2, 3 e 4, e lhe ser reaberto prazo de trinta dias, a suposta insegurança ficou sanada, porque lhe foram entregues, cópias dos documentos, ressaltando que, afora as planilhas elaboradas pelo Fisco, tratam-se de documentos de sua propriedade e que já estavam em sua posse uma vez que os originais lhes pertence: cópia das notas fiscais objeto da autuação; cópia do livro Registro de Apuração do período de agosto de 2011 a janeiro de 2013 e cópia do Termo de Acordo de Regime Especial.

Ao contrário do que diz a Impugnante, o uso dos dados constantes nas notas fiscais emitidas pelo próprio Sujeito Passivo facilitou sua defesa em todos os aspectos, todos amplamente discriminados pelo Fisco nas planilhas anexas ao AI.

Como se vê, a alegação de cerceamento de defesa não mais faz sentido, vez que o Fisco acostou todas as cópias necessárias para comprovar seus cálculos e suas alegações no Auto de Infração.

Ademais, o AI contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, necessários para a atividade do lançamento e previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, além de estar devidamente instruído.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Induidoso que a Impugnante compreendeu a acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação.

Porquanto, a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, não se vislumbrando assim nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, pelo que, rejeita-se a preliminar arguida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa o presente contencioso sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às operações subsequentes (ICMS/ST) 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/2002. Trata-se de utilização indevida, como crédito do imposto, da totalidade do ICMS da operação própria, cujo valor não foi integralmente recolhido à unidade da Federação de origem devido a benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás.

No Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) de número 0162/04-GSF, de 23/09/04, o Estado de Goiás concedeu ao Autuado o crédito presumido de 98% (noventa e oito por cento) do ICMS devido em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores importados e concedeu crédito presumido de 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre a parte do ICMS não incentivada pelo Programa “Produzir”, em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores nacionais. Como o “Produzir” já concede um incentivo de 73% (setenta e três por cento) do imposto devido, o benefício do crédito presumido incide sobre os restantes 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido.

Exigiu-se, nesse processo, apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75. As exigências do ICMS/ST referente à diferença entre o imposto devido e destacado nas notas fiscais e o efetivamente recolhido ao Estado de Minas Gerais e Multa de Revalidação em dobro, conforme previsão no art. 56, inc. II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, foram lançadas no Auto de Infração nº 01.000192404-12.

A matéria em discussão constitui objeto de reiterados julgamentos no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

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

#### Constituição Federal

Art. 155 -

(...)

§ 2º -

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.

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

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

§ 6º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado o montante do imposto destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração e validação eletrônica pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte emitente, nos casos previstos no regulamento.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

De igual modo preceitua a legislação mineira, nos termos do art. 28, § 5º da Lei nº 6.763/75, uma vez que, “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.”

Assim, a neutralização do benefício ilegalmente concedido decorre da Lei Complementar nº 24/75. Além do mais, por se tratar de negócio jurídico realizado entre estabelecimentos do mesmo grupo empresarial, as partes não podem alegar desconhecimento dos benefícios concedidos pelo Estado de Goiás.

Cumprir registrar que sobre o imposto devido, a multa de revalidação e a responsabilidade tributária foram tratados no PTA 01.000192404-12.

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 pode ser diferente, como entende a Impugnante.

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.

Tal 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. (grifou-se).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, conclui-se que também no cálculo do imposto a título de substituição tributária há apropriação do imposto da operação própria anterior, como no caso da apuração normal.

Restou provada a apropriação indevida pela Autuada de parcela do ICMS da operação própria, não cobrado na origem em virtude de benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás ao desabrigo de convênio aprovado pelo CONFAZ, contrariando a regra estabelecida na Lei Complementar nº 24/75, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Do exposto, verifica-se que a conduta da Impugnante amolda-se perfeitamente à previsão do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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)

Assim, corretamente agiu o Fisco ao aplicar a Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor).

**Sala das Sessões, 20 de maio de 2014.**

**José Luiz Drumond**

**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**

**Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.388/14/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000192438-96	
Impugnação:	40.010134743-59	
Impugnante:	Caoa Montadora de Veículos S/A	
	IE: 001503750.00-10	
Proc. S. Passivo:	Alessander da Mota Mendes	
Origem:	DFT/Belo Horizonte	

---

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às operações subsequentes (ICMS/ST) 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.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal a partir do fato de que a Impugnante utilizou-se, para cálculo do ICMS, da totalidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição. Contudo, no entendimento do Fisco, o valor destacado em tais notas fiscais não foi integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem devido a benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás.

No Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) n.º 0162/04-GSF, de 23 de setembro de 2004, o Estado de Goiás concedeu à Impugnante o crédito presumido de 98% (noventa e oito por cento) do ICMS devido em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores importados e de 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre a parte do ICMS não incentivada pelo Programa “Produzir”, em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores nacionais. Como o “Produzir” já concede um incentivo de 73% (setenta e três por cento) do imposto devido, o benefício do crédito presumido incide sobre os restantes 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido.

Exigência, nesse processo, apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

As exigências do ICMS/ST referente à diferença entre o imposto devido e destacado nas notas fiscais e o efetivamente recolhido ao Estado de Minas Gerais e Multa de Revalidação em dobro, conforme previsão no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75, foram lançadas no Auto de Infração n.º 01.000192404-12. O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento consubstanciado no Auto de Infração n.º 01.000192404-12 foi apreciado por esta Câmara de Julgamento que, à unanimidade de votos, o julgou procedente.

Portanto, no caso deste lançamento está sob apreciação da Câmara apenas a exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

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 pela Fiscalização 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 na imputação fiscal resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, na respectiva nota fiscal do remetente, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

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

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

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

.....

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

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

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

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 conseqüente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

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

Art. 62 - .....

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

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

Os dispositivos do RICMS/02, estabelecidos em sintonia com as determinações contidas no texto constitucional e na Lei Complementar n.º 24/75, consideram como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem.

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

Está demonstrada a existência de benefício na origem e, caso a remetente não gozasse de nenhum benefício e, essa prova fosse apresentada pela Impugnante, a situação do lançamento consubstanciado no Auto de Infração n.º 01.000192404-12 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 cobrou pelo Auto de Infração n.º 01.000192404-12 a diferença de imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada exigida. Note-se que, embora se fale em aproveitamento de crédito, o valor a menor do imposto apurado nos autos consiste na forma de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária. Lembre-se que a prática questionada pela Fiscalização, resultou no abatimento integral do valor do ICMS destacado na operação própria, ocasionando diminuição do ICMS/ST devido ao Estado mineiro.

A Lei n.º 6.763/75 no capítulo destinado à apuração do imposto não versa especificamente sobre o ICMS/ST, deixando a matéria para o regulamento.

Entretanto, é importante verificar o que determina a Lei n.º 6.763/75 relativamente ao valor do imposto. Assim, extrai-se o seguinte do inteiro teor dos arts. 28, 29 e 32 da Lei n.º 6.763/75:

### SEÇÃO II

#### Do Valor a Recolher

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

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

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 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 impõe ao contribuinte não é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

propriamente o aproveitamento do crédito da operação própria, mas sim, uma forma de cálculo levando-se em consideração o valor dessa.

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.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento uma vez que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 é inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 20 de maio de 2014.**

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