

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

Acórdão: 20.735/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170008-64  
Impugnação: 40.010129839-85  
Impugnante: Kraft Foods Brasil S/A  
IE: 062289717.13-90  
Proc. S. Passivo: José Augusto Lara dos Santos/Outro(s)  
Origem: Escritório Conext-São Paulo

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de produtos alimentícios, relacionados nos itens 35 (subitem 35.1, 35.9 e 35.24) e 43 ( subitens 43.1.10, 43.1.13, 43.1.63, 43.1.81, 43.1.85, 43.1.88, 43.1.89) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes mineiros por força de Regime Especial (RE). Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência. Entretanto deve-se adequada a Multa Isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), do art. 55, inciso VII alínea “c” da Lei nº 6763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de produtos alimentícios, relacionadas nos itens 35 (subitem 35.1, 35.9 e 35.24) até 31/07/09 e 43 (subitens 43.1.10, 43.1.13, 43.1.63, 43.1.81, 43.1.85, 43.1.88, 43.1.89) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes mineiros por força de Regime Especial (RE). Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da citada lei, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência. Entretanto, excluiu-se a multa isolada por inaplicável a espécie.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação, mediante auditoria realizada nos documentos e livros da empresa autuada (substituta tributária), das seguintes irregularidades apuradas no período de 01/06/08 a 28/02/10:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 – retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias, produtos alimentícios, relacionados nos itens 35 (subitem 35.1, 35.9 e 35.24) e 43 ( subitens 43.1.10, 43.1.13, 43.1.63, 43.1.81, 43.1.85, 43.1.88, 43.1.89) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE).

2 – falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias, produtos alimentícios, relacionados nos itens 35 (subitem 35.1, 35.9 e 35.24) e 43 ( subitens 43.1.10, 43.1.13, 43.1.63, 43.1.81, 43.1.85, 43.1.88, 43.1.89) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE).

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, §2º, inciso I da Lei nº 6763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da mesma lei, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 187/220, juntando os documentos de fls. 221/518.

Às fls. 521 dos autos, a Autuada é intimada da reformulação do crédito tributário promovida pela Fiscalização, que acatou parte dos argumentos da Impugnante, conforme art. 120, § 1º do RPTA/MG.

Nesta oportunidade a Fiscalização acosta aos autos o Termo de Rerratificação (fls.522/524); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCOMM (fls.525); “Demonstrativo do Crédito Tributário”- ANEXO A (fls.526/527); “Apuração do ICMS/ST das mercadorias destinadas aos revendedores sem destaque e sem recolhimento do ICMS/ST” - ANEXO B (fls. 528/535); e “Apuração do ICMS/ST das mercadorias destinadas aos revendedores com destaque e recolhimento a menor do ICMS/ST” - ANEXO C (fls.536/546).

Às fls. 548/551 a Impugnante manifesta-se acerca da reformulação do crédito tributário promovida pela Fiscalização contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 580/613, pedindo pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 522/525.

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão em relação às prefaciais arguidas e, no mérito, em relação ao imposto e multa de revalidação, salvo pequenas alterações, e divergente, em parte, em relação à multa isolada aplicada.

### **Das Preliminares**

#### **I - DA NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO EM DECORRÊNCIA DO “EXCESSO DE PODER” DA AUTORIDADE FISCALIZADORA**

A Impugnante começa afirmando que a autoridade fazendária extravasou a sua “competência fiscalizatória” o que torna o ato perpetrado manifestamente nulo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita que o artigo 2º da Lei Federal nº 4717/65 determina que para que todo ato administrativo seja válido e possa gerar efeitos na ordem jurídica deve observar os seguintes requisitos: (i) agente administrativo competente; (ii) forma do ato administrativo prevista em lei; (iii) legalidade do objeto do ato administrativo; (iv) motivação; e, por fim, (v) finalidade adequada ao interesse público.

A Autuada afirma que a inobservância ou a ausência de explicitação de qualquer um desses requisitos, por constituírem a própria essência da atuação administrativa, tornam nulo, de pleno direito, o correspondente ato administrativo.

A Impugnante continua os argumentos de que o presente Auto de Infração foi lavrado por autoridade fazendária carente de atribuição legal, à época, para fiscalizar a atividade da contribuinte, portanto o ato administrativo de lançamento tributário está eivado pelo vício conhecido por “excesso de poder”.

Alega que a autoridade fazendária apoiou em autorização conferida pela Diretoria Executiva da Administração Tributária do Estado de São Paulo através do Ofício Credencial PFC-11-SÉ nº 86/2010, o qual restringiu o objeto das referidas diligências a verificação da regularidade de operações com mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária relacionadas no Protocolo ICMS nº 28/09 para o período de 01 a 30/11/10.

Continua a Autuada afirmando que o limite temporal durante o qual poderia legitimamente verificar a regularidade das operações da contribuinte situado no Estado de São Paulo durou por muito mais tempo do que o autorizado pelo ofício. Entende que o Termo de Prorrogação do AIAF demonstra que a diligência fazendária durou até 04/05/11.

A Impugnante afirma que, deste modo, a autoridade fiscalizatória não só desrespeitou os termos do “Ofício Credencial” e do próprio Protocolo ICMS nº 28/09 como também acabou por atentar contra a autonomia político administrativa de outro ente federado tributante, o Estado de São Paulo.

Argumenta a seguir que a autoridade fiscalizatória carecia de competência legal para verificar a regularidade fiscal das operações realizadas pelo contribuinte durante todo período que durou a ação fiscal o que acaba por “inquinar” a validade do ato administrativo de lançamento tributário que ocorreu apenas em 09/05/11, pois não foi observado um dos seus elementos essenciais, qual seja, a existência do sujeito competente para a prática do ato.

Termina os argumentos deste tópico dizendo que diante da inexistência da competência legal da autoridade administrativa decorrente da violação aos termos do “Ofício Credencial” e do próprio Protocolo ICMS nº 28/09, torna-se evidente a necessidade de declarar a nulidade do lançamento tributário e cancelamento imediato do mesmo.

Entretanto, razão não lhe assiste conforme demonstrado a seguir.

Não houve ofensa ao artigo 2º da Lei Federal nº 4717/65, pois é infundado o entendimento de que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade carente de atribuição legal, à época, para fiscalizar a atividade da contribuinte incompetente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que existe o Convênio ICMS nº 81/93 que determina na sua cláusula nona:

**Cláusula nona** - A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

**Parágrafo único.** O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

O Ofício Credencial PFC-11-SÉ – Nº 086/2010 emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo permitiu a autoridade fazendária mineira a fiscalizar a Autuada no que tange às operações sujeitas ao ICMS/ST destinadas a contribuintes estabelecidos em Minas Gerais, nos termos dos Convênios nº 81/93 e 93/97, conforme consta dos autos às fls. 03.

Esclarece-se que o período mencionado no referido ofício de 01 a 30 de novembro de 2010 refere-se ao período autorizado para fazer diligências no estabelecimento do Contribuinte, como está claro no referido ofício e o Fisco mineiro cumpriu este prazo, pois esteve no estabelecimento da Autuada em 22 de novembro de 2010, como pode ser observado no AIAF nº136.942 de 22 de novembro de 2010, às fls. 02.

Acrescenta-se que o Convênio ICMS nº 81/93 determina no seu parágrafo único da cláusula nona supra mencionada que o credenciamento prévio é dispensado se a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado, portanto, o credenciamento é obrigatório apenas quando há a necessidade de presença física do Fisco de outro Estado no estabelecimento do contribuinte a ser fiscalizado.

Repisa-se o Fisco mineiro possuía o credenciamento para visitar o contribuinte no período de 01 a 30 de novembro de 2010, o que foi efetuado em 22 de novembro de 2010, portanto, não existia nenhum impedimento legal para continuar os trabalhos fiscais até a lavratura do presente Auto de Infração ocorrido em 09/05/11.

Além disso, a Impugnante é detentora do Regime Especial PTA nº 16.000183316.17, que diz nos seus artigos 1º, 7º, 10 e 12:

Art. 1º - Fica atribuída ao Contribuinte, por seus estabelecimentos identificados em epígrafe, doravante denominados KRAFT, a responsabilidade na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações subseqüentes com as mercadorias relacionadas nos itens 33, 34, 35 e 40 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado.

Art. 7º - A KRAFT se compromete a franquear às autoridades fiscais mineiras o livre ingresso em suas dependências e o acesso a seu arquivo contábil e fiscal e permitirá, sempre que exigido, acesso imediato aos equipamentos e informações em meio eletrônico.

Art. 10 - A ciência do inteiro teor deste Regime implica em reconhecimento de todos os seus termos e obriga a KRAFT ao pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações fiscais resultantes de atos praticados com base neste instrumento.

Art. 12 - Desde que tenham sido observadas as normas previstas na legislação do ICMS, ficam convalidadas, até a data de ciência deste Regime, os procedimentos adotados pelo Contribuinte com base nas Autorizações Provisórias concedidas pela Diretoria de Gestão de projetos/SUFIS, na forma prevista no § 2º do art. 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

É importante lembrar também que a Impugnante é contribuinte inscrito no Estado de Minas Gerais e como tal determina o artigo 96 e 190 do RICMS/02:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

XVII - cumprir todas as exigências previstas na legislação tributária, inclusive as disposições dos artigos 190 e 191 deste Regulamento e as obrigações constantes em regime especial;

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

A substituição tributária em relação às operações subseqüentes caracteriza-se pela atribuição ao remetente da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido em toda cadeia de comercialização até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. No caso em comento a substituição tributária refere-se à responsabilidade atribuída à Autuada pela retenção e recolhimento do ICMS devido ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado de Minas Gerais por todas as etapas de circulação das mercadorias até o consumidor final, na ocasião das remessas a contribuintes estabelecidos neste Estado.

Deste modo, fica demonstrado que as alegações de falta de competência da autoridade fiscalizatória são totalmente infundadas e, portanto, não há que se falar em nulidade do lançamento e cancelamento do presente Auto de Infração.

### **II - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - AUSÊNCIA DE PROVA MATERIAL CONTRA A CONTRIBUINTE**

A Autuada inicia seus argumentos deste item, com a citando o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal. Segue afirmando que no procedimento administrativo a prova há de ser feita em toda a sua extensão, para que o administrado seja gravado apenas nos exatos termos em que a lei especificar e, unicamente, nas hipóteses em que o fato jurídico tributário restar plenamente comprovado.

A Impugnante discorre, às fls. 194, que “supor” que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada não é o mesmo que exibir a concretude de sua existência, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza.

Entende que a autoridade fazendária não esgotou adequadamente seu dever de apurar e demonstrar a suposta conduta infratora imputada à Autuada, que sequer intimou/oficiou as empresas adquirentes das mercadorias para apurar a existência de eventual regime especial (excludente da responsabilidade da autuada) ou, ainda, se as próprias empresas adquirentes da mercadoria acabaram por recolher o tributo (em atenção a sua responsabilidade subsidiária).

A Impugnante afirma que a autoridade fazendária não se esforçou, caso contrário teria percebido a absoluta ausência de qualquer conduta infratora da contribuinte, a qual apenas acatou os termos da legislação estadual e as determinações emitidas pela Secretaria da Fazenda Estadual, no tocante aos regimes especiais dos quais são beneficiárias as empresas adquirentes das mercadorias.

Termina os argumentos deste tópico dizendo que diante da incúria da autoridade fazendária e da inexistência de robusta prova material em desfavor da Impugnante, torna peremptória a nulidade “*ab initio*” da autuação devendo ser integralmente cancelada.

Entretanto, mais uma vez, razão não lhe assiste conforme demonstrado a seguir.

As notas fiscais relacionadas no ANEXO B (fls. 25 a 36) demonstram que a Autuada não reteve nem recolheu o imposto aos cofres do Estado de Minas Gerais contrariando o que estabelece o seu Regime Especial, além disso, basta analisar qualquer uma das notas fiscais juntadas ao presente processo referentes a este anexo, (Apuração do ICMS/ST das mercadorias destinadas aos revendedores sem destaque e sem recolhimento do ICMS/ST), como a Nota Fiscal nº 154.895 de 12/06/08, às fls. 64, a Nota Fiscal nº 208.731 de 22/04/09 às fls. 77, as quais deixam claro que nenhum imposto foi recolhido ao Estado de Minas Gerais, apesar de serem mercadorias sujeita à substituição tributária, destinadas a contribuintes mineiros, pois a Autuada informa que a Base de Cálculo da Substituição Tributária e o valor do ICMS/ST é R\$ 0,00.

Não tem lugar o argumento da Impugnante de que a fiscalização mineira não verificou se os destinatários acabaram por recolher o tributo, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento é da Autuada.

Além disso, nenhum comprovante de eventual recolhimento por parte dos destinatários foi juntado ao presente PTA. Ressalta-se que o Fisco solicitou os comprovantes dos recolhimentos do ICMS/ST eventualmente efetuados pelo destinatário no início do trabalho fiscal, como pode ser observado no AIAF nº 136.942, às fls. 02.

A Impugnante também comete outro equívoco quando insiste em dizer que a autoridade fazendária não observou os regimes especiais dos destinatários.

Destaca-se, que estes regimes especiais foram analisados e considerados, de modo que nenhuma operação destinada a detentores de regime especial que exclui responsabilidade dos remetentes está contida deste trabalho fiscal.

Importante frisar que, no caso concreto, a Autuada KRAFT FOODS BRASIL S/A é a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST referente às operações autuadas, responsabilidade essa que lhe foi atribuída pelo Regime Especial PTA nº 16.000183316-17 requerido por ela própria.

Assim, os argumentos de incúria da autoridade fazendária e da inexistência de prova material não procedem. O Fisco apenas cumpriu seu dever de ofício, pois constatou que a Autuada não destacou o valor da Base de Cálculo do ICMS/ST e o valor do ICMS/ST em suas notas fiscais, conseqüentemente, deixou de reter e recolher o imposto devido aos cofres do Estado de Minas Gerais, contrariando o que estabelece a legislação tributária e o seu Regime Especial PTA nº 16.000183316.17.

### **III - DA AUSÊNCIA DE REQUISITO ESSENCIAL AO AUTO DE INFRAÇÃO - EXPOSIÇÃO INCERTA E IMPRECISA DOS FATOS IMPUTADOS À CONTRIBUINTE**

A Autuada inicia seus argumentos deste item citando o artigo 89 do RPTA e a seguir diz que dentre os requisitos essenciais à lavratura do Auto de Infração está a necessidade de descrição clara e precisa dos fatos que fundamentam.

Continua afirmando que a autoridade fazendária tem o dever de expor adequadamente os motivos fáticos que supostamente autorizam a prática do ato administrativo, para que seja possibilitado ao contribuinte o exercício pleno do seu direito de se defender acerca desses mesmos e precisos fatos e que a imputação descuidada (genérica e imprecisa) de fatos porventura realizada em determinado Auto de Infração viola o sentido desta norma e causa constrangimento ao direito de defesa do contribuinte.

A Impugnante alega que no presente caso “a autoridade fazendária descumpriu com seu dever de descrever com precisão os fatos imputados ao contribuinte, porquanto o seu relato dos fatos não encontra amparo nos documentos fiscais da contribuinte mencionados pelo próprio Auto de Infração para supostamente legitimar a sua lavratura”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Continua a Impugnante afirmando que a autoridade fazendária atribuiu genericamente ao Contribuinte a conduta de não ter retido/recolhido e ter retido/recolhido “a menor” o ICMS/ST incidente sobre operações de circulação das seguintes mercadorias: CHÁS, BARRAS DE CEREAIS, CEREAIS, SUPLEMENTOS ALIMENTARES, KETCHUP, CONDIMENTOS, CONSERVAS, ENLATADOS, MAIONESES, MOLHOS, MOSTARDAS, TEMPEROS, SUCOS PRONTOS E CONCENTRADOS, REFRESCOS EM PÓ constantes do item “35” (subitem 35.1, 35.9 E 35.24) e PRODUTOS ALIMENTÍCIOS constantes no item “43” (subitens 43.1.10, 43.1.13, 43.1.63, 43.1.81, 43.1.85, 43.1.88, 43.1.89) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG.

A seguir a Autuada alega que da análise de todas as notas fiscais mencionadas pela autuação (cujas cópias seguem em anexo), verifica-se que as operações mencionadas (que supostamente deveriam amparar a presente autuação) não versam sobre a circulação especificamente de todas essas mercadorias relatadas pelo Auto de Infração. Cita que as referidas notas fiscais comprovam que não são objeto da presente autuação quaisquer operações envolvendo cereais, suplementos alimentares, ketchup, condimentos, enlatados, maionese, molhos, mostardas e/ou temperos.

Entende que esta verificação é suficiente para demonstrar que o relato dos fatos constantes do Auto de Infração não é claro e, muito menos, preciso, tornando evidente, o desrespeito da autoridade fazendária ao artigo 89 do Decreto Estadual nº 44.747/08. Argumenta que esta autuação constrange e viola o direito do Contribuinte de se defender acerca da imputação específica de fatos precisos e claros e não indeterminados ou genéricos.

A Impugnante termina este tópico afirmando que como inexistente uma imputação clara e precisa da conduta ao Contribuinte, resta peremptória a conclusão de que o Auto de Infração é inválido, pois é impossível a Autuada se defender precisamente de uma imputação genérica e abstrata de infração. Por esta razão, portanto, considerando uma afronta ao artigo 89 do Decreto Estadual nº 44.747/08, o presente Auto de Infração deverá ser considerado nulo, sendo imediatamente cancelado o crédito tributário indevidamente constituído.

De fato o artigo 89 do RPTA determina os requisitos necessários para lavratura do Auto de Infração, assim às argumentações em relação a este artigo não cabem na discussão. Entretanto, ressalta-se que todos estes requisitos foram cumpridos pelo Fisco ao lavrar o presente Auto de Infração, inclusive o “inciso IV – descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado” como demonstra-se a seguir.

Contrário ao que sustenta a Autuada a autoridade fazendária apontou as irregularidades apuradas, a capitulação legal das infringências cometidas e também indicou as penalidades previstas na legislação tributária como pode ser verificado no Auto de Infração, especificamente no Relatório Fiscal Detalhado, às fls. 10 a 15.

Também está claro que o Fisco indicou com precisão todas as operações autuadas no presente Auto de Infração, onde relaciona todas as operações que foram objeto do presente trabalho fiscal, pela falta de destaque, retenção e recolhimento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST (ANEXO B) e pelo destaque, retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST (ANEXO C).

Salienta-se que o Fisco trouxe aos autos cópias, por amostragem, das notas fiscais relacionadas nestas planilhas para comprovar que, de fato, a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS/ST para parte das operações autuadas e reteve e recolheu a menor o ICMS/ST para a outra parte das operações autuadas.

Equivoca-se a Impugnante, às fls. 197, ao alegar que a autoridade fazendária atribuiu genericamente ao Contribuinte a conduta de não ter retido/recolhido e ter retido/recolhido “a menor” o ICMS/ST incidente sobre operações de circulação das seguintes mercadorias: CHÁS, BARRAS DE CEREAIS, CEREAIS, SUPLEMENTOS ALIMENTARES, KETCHUP, CONDIMENTOS, CONSERVAS, ENLATADOS, MAIONESES, MOLHOS, MOSTARDAS, TEMPEROS, SUCOS PRONTOS E CONCENTRADOS, REFRESCOS EM PÓ constantes do item “35” e PRODUTOS ALIMENTÍCIOS constantes no item “43” e que a análise de todas as notas, autuadas por ela das fls. 251 a 454, que deveriam amparar a presente autuação não versam sobre a circulação especificamente de todas essas mercadorias relatadas pelo Auto de Infração e que quaisquer dessas operações não envolvem cereais, suplementos alimentares, ketchup, condimentos, enlatados, maionese, molhos, mostardas e/ou temperos.

Infundado é este argumento, pois se a descrição acima refere-se aos títulos dos itens das mercadorias autuadas, quais sejam os itens 35 e 43. De fato a Autuada comercializa apenas alguns dos subitens que constam nestes itens e, das mercadorias comercializadas por ela apenas algumas operações foram autuadas em função da falta de destaque, retenção e recolhimento ou destaque, retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

O Fisco em momento algum alegou que a Autuada cometeu infração em relação à saída de cereais, suplementos alimentares, ketchup, condimentos, enlatados, maionese, molhos, mostardas e/ou temperos, tanto é que nenhuma destas mercadorias está relacionada nos ANEXO B (em relação à falta de recolhimento, das fls. 25 a 36) ou ANEXO C (em relação ao recolhimento a menor, das fls. 38 a 53).

Repisa-se que o Fisco demonstrou todas as irregularidades apuradas, enumerou as infringências cometidas pela Autuada e também informou as penalidades cabíveis diante das infrações cometidas pela Impugnante. Também deixou claro quais as operações foram autuadas e o exato valor que a Autuada deixou de recolher ou que recolheu a menor aos cofres públicos do Estado de Minas Gerais em cada operação. Deste modo, não há que falar em nulidade ou em cancelamento do presente Auto de Infração.

### **Do Mérito**

#### **I - DA INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO NO TOCANTE AO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS/ST**

(i) - A DESNECESSÁRIA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST NA OPERAÇÕES REALIZADAS COM AS EMPRESAS CARREFOUR, MAKRO E ALIANÇA

A Autuada alega que em relação às operações destinadas a Carrefour, Makro e Aliança ela estava legalmente dispensada de reter e recolher o ICMS/ST em função

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos regimes especiais concedidos pela Diretoria de Gestão Tributária da Superintendência de Tributação e transcreve, segundo a Impugnante, a cláusula-padrão constante em todos esses regimes de que são beneficiárias as empresas adquirentes citadas anteriormente:

"o remetente da mercadoria situado em outra unidade da Federação, cuja condição de substituto tenha sido atribuída por Regime Especial, fica dispensado de efetuar a retenção do imposto nas remessas destinadas ao estabelecimento da Empresa Atacadista"

Continua a Impugnante afirmando que como ela é substituta tributária em decorrência do Regime Especial PTA nº 16.000183316.17 estava dispensada da retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações que envolviam os adquirentes detentores desses regimes especiais.

Entende a Autuada que observou estritamente as normativas emanadas da autoridade fazendária ao deixar de reter e recolher os tributos devidos.

Argumenta ainda que para demonstrar a sua total idoneidade e boa-fé, bem como a ausência de qualquer infração à legislação tributária estadual, anexa aos autos cópia dos regimes especiais concedidos às adquirentes.

Não procedem as alegações da Autuada de que em relação às operações destinadas a Carrefour Comércio e Indústria Ltda., Makro Atacadista S.A. e Aliança Atacadista ela estava legalmente dispensada de reter e recolher o ICMS/ST em função dos regimes especiais concedidos pela Diretoria de Gestão Tributária da Superintendência de Tributação, como explicitado a seguir.

Em primeiro lugar, Aliança Atacadista Ltda., IE/MG 702.922273.00-98 e CNPJ 00.506.346/0001-66 é, de fato, detentora do Regime Especial PTA nº 16.000012238-41 que dispensa, ao remetente situado em outra unidade da Federação cuja condição de substituto tenha sido atribuída por Regime Especial, da retenção e o recolhimento do ICMS/ST nas remessas destinadas a ela. Ressalta-se, porém, que nenhuma operação destinada a este contribuinte foi objeto deste trabalho fiscal.

A Impugnante cita o Regime Especial PTA nº 16.000012238-41 da já mencionada Aliança Atacadista Ltda., como se isto fosse razão suficiente para dispensar a retenção e recolhimento do ICMS/ST devido em relação às remessas ao contribuinte Aliança de Atacados e Supermercados S.A., pessoa jurídica totalmente diferente.

Destaca-se que o contribuinte Aliança de Atacados e Supermercados S.A. é detentora do Regime Especial PTA nº 16.000213984-09, que prorroga o prazo de recolhimento do imposto até o dia 9 do 2º mês subsequente ao da entrada das mercadorias no seu estabelecimento, porém não dispensa a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto do remetente, como estabelece o seu artigo 1º e seu § 2º a seguir transcrito:

Art. 1º - O contribuinte identificado em epígrafe e incurso na previsão constante do artigo 14 do Anexo XV do RICMS/02 fica autorizado a recolher o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido por substituição tributária nas operações subseqüentes com as mercadorias relacionadas nos itens 05, 07, 08, 09, 10, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23, 24, 29, 30, 31, 32, 36, 39, 41, 42, 43, 44 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 até o dia 09 do 2º mês subseqüente ao da entrada das referidas mercadorias no seu estabelecimento.

(...)

§2º - O disposto no caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do alienante ou do remetente.

Com relação ao Regime Especial PTA nº 16.000201393-88 do Contribuinte Makro Atacadista S.A. -, juntado aos autos pela Impugnante às fls. 463 a 496, basta uma leitura atenta para verificar que o mesmo não dispensava a obrigatoriedade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST da Autuada, mas ao contrário, excluía a sua aplicabilidade às operações de aquisição interestadual em que o remetente era detentor de Regime Especial próprio ou quando a responsabilidade do remetente era decorrente de Convênio ou Protocolo, como pode ser verificado no seu artigo 1º e o parágrafo primeiro:

Artigo 1º - O contribuinte identificado em epígrafe, na qualidade de substituto tributário, fica autorizado a recolher o ICMS devido por Substituição Tributária, nas operações subseqüentes com as mercadorias relacionadas no Anexo I deste Regime Especial, adquiridas de contribuintes localizados em outras Unidades da Federação e destinadas à comercialização neste Estado;

Parágrafo primeiro - Este Regime Especial somente se aplica nas operações de aquisição interestaduais das mercadorias relacionadas no seu Anexo I, **quando ao remetente de outra Unidade Federada não for atribuída a condição de responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST mediante Regime Especial próprio, convênio ou protocolo; (Grifou-se)**

E, considerando o Regime Especial PTA nº 16.000187848-91 do Contribuinte Carrefour Comércio e Indústria S.A. -, juntado aos autos pela Autuada às fls. 496 a 499, pode-se ler em seu artigo 1º:

Art. 1º - O Contribuinte identificado em epígrafe e incurso na previsão constante do artigo 14 do Anexo XV do RICMS/02 fica autorizado a recolher o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido por substituição tributária nas operações subseqüentes com mercadorias relacionadas nos itens 01 a 41 da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 até o dia 09 do 2º mês subsequente ao da entrada das referidas mercadorias no seu estabelecimento, **desde que a responsabilidade do recolhimento não seja do alienante ou do remetente. (Grifou-se)**

Portanto, este Regime Especial também não se aplica às operações realizadas pela Autuada.

(ii) DA DESNECESSÁRIA RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO AS EMPRESA MEGAFORT E SUPERMERCADOS ALEAN

A Autuada entende que em relação às operações realizadas com as empresas Megafort e Supermercado Alean não eram exigíveis da Contribuinte a retenção e recolhimento do ICMS/ST.

Continua afirmando que nas referidas operações foram enviadas mercadorias constantes nos subitens dos itens 35 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e que à época das operações, entre junho de 2008 a julho de 2009, não era devida a retenção e recolhimento do ICMS/ST pela alienante nos termos da legislação estadual então vigente.

A seguir cita o artigo 12 do Anexo XV do RICMS/02 e afirma que no período de janeiro de 2008 a julho de 2009 os subitens do item 35 que são mencionados pelo Auto de Infração ainda não constavam da Parte 2 do Anexo XV do Regulamento do ICMS mineiro e que estes itens só passaram a integrar o rol de mercadorias cujas operações deveriam sofrer retenção/recolhimento com o advento do Decreto nº 45.138 de 17/07/09, com vigência em 01/08/09, com âmbito da aplicação interna e no Estado de São Paulo (Protocolo nº 28/09).

Da mesma forma, segundo a Impugnante, os subitens do item 43 que são mencionados no Auto de Infração também não constavam da Parte 2 do Anexo XV do Regulamento do ICMS mineiro no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, o que autorizava a não retenção/recolhimento nestas operações.

Argumenta a Impugnante, às fls. 202, que apenas com advento do Decreto Estadual nº 45.252 de 21/12/09, com vigência a partir de 01/01/10, é que as mercadorias dos subitens do item 43 mencionados passaram a integrar o rol das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação interna e no Estado de São Paulo (Protocolo nº 28/09).

Termina seus argumentos dizendo que nas operações realizadas com as empresas MEGAFORT e SUPERMERCADOS ALEAN no período de janeiro de 2008 a janeiro de 2010 não era devida a retenção e o recolhimento do ICMS/ST e a Impugnante agiu conforme as determinações legais estaduais então vigentes e nenhuma infração pode lhe ser imputada.

Entretanto, a Autuada comete um engano quando entende que em relação às operações de remessa das mercadorias dos itens 35 e 43 destinadas aos contribuintes Megafort e Supermercado Alean não era devida a retenção e recolhimento do ICMS/ST, pois ela é detentora do Regime Especial PTA nº 16.000183316-17, cuja cópia consta dos autos às fls. 18 a 19 que diz em seu artigo 1º:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º - Fica atribuída ao Contribuinte, por seus estabelecimentos identificados em epígrafe, doravante denominados KRAFT, a responsabilidade, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subseqüentes com as mercadorias relacionadas nos itens 33, 34, 35 e 40 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado.

Ainda diz em seu artigo 12:

Art. 12 - Desde que tenham sido observadas as normas previstas na legislação do ICMS, ficam convalidadas, até a data da ciência deste Regime, os procedimentos adotados pelo Contribuinte com base nas Autorizações Provisórias concedidas pela Diretoria de Gestão de Projetos/SUFIS, na forma prevista no § 2º do art. 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

As Autorizações Provisórias estão autuadas às fls. 16 e 17.

Portanto cabe à Impugnante a retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às mercadorias do item 33, 34, 35 e 40 até 31/07/09 e as do item 43 a partir de 01/08/09.

Assim, equivocou-se a Impugnante ao alegar que no período de junho de 2008 a julho de 2009 não era devida a retenção e recolhimento do ICMS/ST pela Autuada nos termos da legislação vigente em relação às mercadorias dos subitens dos itens 35 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG

Portanto, é incorreta a afirmação da Impugnante de que somente em 01/08/09 os subitens do item 35 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 passaram a integrar o rol de mercadorias sujeitas à substituição tributária, pois na realidade, a partir de 01/08/09 os itens 33, 34, 35 e 40 foram revogados e passaram a integrar o item 43.

Da mesma forma, é totalmente equivocada a afirmação da Impugnante de que o item 43 não constava da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, pois como mencionado acima o item 43 – Produtos Alimentícios foi incluído na Parte 2 do Anexo XV do citado Regulamento a partir de 01/08/09.

A seguir transcreve-se os itens 33, 34, 35, 40 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 vigentes durante o período fiscalizado para não restar dúvidas quanto a esta questão:

Item 33:

Efeitos de 1º/01/2008 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.648, de 1º/11/2007:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

33. LEITES FERMENTADOS, LEITES EM PÓ, BEBIDAS E SOBREMESAS LÁCTEAS, FLANS, IOGURTES, ACHOCOLATADOS, CHOCOLATES, PIPOCAS PARA MICROONDAS

Item 34:

Efeitos de 1º/01/2008 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.648, de 1º/11/2007:

34. BALAS, CHICLETES, GOMAS DE MASCAR, PIRULITOS, GELATINAS E PÓS PARA SOBREMESAS, FÓSFOROS, ADOÇANTES

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária - Interno

Item 35:

Efeitos de 1º/01/2008 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 1º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 44.677, de 14/12/2007:

35. CHÁS, BARRAS DE CEREAIS, CEREAIS, SUPLEMENTOS ALIMENTARES, KETCHUP, CONDIMENTOS, CONSERVAS, ENLATADOS, MAIONESES, MOLHOS, MOSTARDAS, TEMPEROS, SUCOS PRONTOS E CONCENTRADOS, REFRESCOS EM PÓ

Item 40:

Efeitos de 1º/01/2008 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.648, de 1º/11/2007:

40. OUTRAS BEBIDAS

Item 43

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Efeitos de 1º/11/2009 a 28/02/2010 - Redação dada pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 45.250, de 18/12/2009:

43.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária - Interno e nos Estados do Maranhão (Protocolo ICMS 120/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 167/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

Efeitos de 1º/10/2009 a 31/10/2009 - Redação dada pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

43.1 Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária - Interno e nos Estados do Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 51/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

Efeitos de 1º/08/2009 a 30/09/2009 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009

43.1 Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária - Interno e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 28/09)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando que a Autuada é detentora do Regime Especial, deve seguir o que estabelece o artigo 3º do Decreto nº 45.186, de 29 de setembro de 2009:

Art. 3º Para efeitos de se estabelecer a correspondência das referências constantes de regimes especiais de caráter individual relativos à substituição tributária, em razão da renumeração de itens promovida pelo Decreto nº 45.138, de 20 de julho de 2009, será observado o seguinte:

I - relativamente às operações procedentes de unidade da Federação não signatária de protocolo ou convênio com o Estado de Minas Gerais para instituição de substituição tributária com as mercadorias previstas nos itens abaixo, as referências feitas no regime especial:

- a) ao item 18 consideram-se feitas aos itens 18 e 44;
- b) aos itens 28, 33, 34, 35, 37 e 40 consideram-se feitas ao item 43;
- c) ao item 38 consideram-se feitas ao item 23;

II - relativamente às operações procedentes de unidade da Federação signatária de protocolo ou convênio com o Estado de Minas Gerais para instituição de substituição tributária com as mercadorias previstas nos itens abaixo, as referências feitas no regime especial:

- a) ao item 18 consideram-se feitas aos subitens 18.2 e 44.2;
- b) ao item 22 consideram-se feitas ao subitem 22.2;
- c) ao item 23 consideram-se feitas ao subitem 23.2;
- d) ao item 24 consideram-se feitas ao subitem 24.2;
- e) aos itens 28, 33, 34, 35, 37 e 40 consideram-se feitas ao subitem 43.2;
- f) ao item 29 consideram-se feitas ao subitem 29.2.

Parágrafo único. A autoridade competente promoverá a adequação dos regimes especiais a que se refere o caput, em razão das alterações promovidas pelo Decreto nº 45.138, de 2009, ao RICMS.

Conclui-se, portanto, que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS a título de substituição tributária era da Autuada em todas estas operações autuadas destinadas a Megafort e Supermercado Alean.

### **II - DA INEXISTÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO "A MENOR" DE ICMS/ST - ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DAS MERCADORIAS E**

**CONSEQUENTE ERRO NA APLICAÇÃO DO “MVA” E DA ALÍQUOTA DE ICMS/ST )**

Neste tópico defende a Autuada dizendo que não ocorreu a suposta infração pelo recolhimento a menor nas operações realizadas pelas notas fiscais discriminadas no ANEXO C e que a autuação decorre exclusivamente do patente equívoco da autoridade fazendária quanto ao enquadramento legal das mercadorias transacionadas o que acarretou o consequente erro na aplicação da alíquota de ICMS/ST e/ou da “margem de valor agregado” (MVA) cabível.

A seguir, às fls. 204, apresenta um quadro com as mercadorias suco Maguary e Club Social, indicando que o Fisco utilizou MVA de 53,46 % para o suco Maguary e ela entende que o correto seria 43 % enquanto que para Club Social indica que o Fisco utilizou a alíquota de 18% quando o correto é 12%.

A seguir argumenta que a divergência entre o valor efetivamente retido/recolhido e o imputado no Auto de Infração decorre da inobservância pelo Fisco das disposições legais vigentes à época na Parte 2 , c/c o disposto no artigo 19, § 5º da Parte 1, ambos do Anexo XV do RICMS/02 e no artigo 42 da Parte Geral do mesmo dispositivo, que dispunha acerca da correta alíquota.

A Autuada termina suas alegações dizendo que aplicou corretamente tanto a MVA quanto a alíquota, portanto, não há que se falar em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, assim defende que a imputação da infração deve ser cancelada.

A alegação da Impugnante de que não cometeu nenhuma infração em relação às operações relacionadas no ANEXO C e que o Fisco cometeu um equívoco no enquadramento da NCM que influenciou nas margens de valor agregado (MVA) e das alíquotas aplicáveis das operações mostra-se incoerente.

De fato, existia uma operação realizada através da Nota Fiscal nº 187.183 de 31/12/08 envolvendo o suco Maguary onde tinha sido utilizada a MVA ajustada de 53,46% que só entrou em vigor no dia seguinte 01/01/09. Portanto este produto foi excluído da autuação como pode ser verificado no Termo de Rerratificação (ANEXO C, às fls. 536 a 546).

Da mesma forma, foram excluídas das operações autuadas no ANEXO C todas as operações envolvendo o produto da NCM 1905.90.20, após o Fisco verificar que estes produtos possuem redução da Base de Cálculo pelo item 19 da Parte 1 c/c item 54 da Parte 6 do Anexo IV e não se trata de redução de alíquota como defende a Autuada.

Assim os erros na aplicação de MVA e redução da Base de Cálculo foram sanados conforme Termo de Rerratificação (ANEXO C, das fls. 536 a 546).

**III - DAS MULTAS APLICADAS**

**(i) - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA - NÃO ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DO ART. 53 (sic), INCISO VII DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75**

A Autuada cita o artigo 55 e o seu inciso VII e alega que tal enquadramento legal não cabe ao presente caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prossegue seus argumentos dizendo que a “presente autuação foi levada a efeito em decorrência da suposta ausência, total ou parcial, de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações de venda de mercadorias a empresas adquirentes estabelecidas no Estado de Minas Gerais.

A seguir, afirma que no Auto de Infração ora impugnado jamais houve a imputação à Impugnante “do fato de ter utilizado dos seus documentos fiscais para acobertar a base de cálculo correta das operações realizadas ou que a Autuada teria feito constar, indevidamente, quantidade inferior das mercadorias em relação à efetiva saída” (sic).

Continua afirmando que, pelo contrário, a autoridade fazendária fez uso dos documentos fiscais do Contribuinte para obter as suas conclusões, sem ter mencionado qualquer inconsistência ou incompatibilidade dos dados ali constantes, portanto, os documentos fiscais da Autuada são idôneos, e que não houve qualquer “tentativa de acobertamento da efetiva base de cálculo ou da efetiva quantidade de mercadorias saídas nas operações interestaduais”.

Por fim, defende a Impugnante que por essas razões o enquadramento dela no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é manifestamente equivocado e indevido, portanto, a aplicação da multa isolada deverá ser integralmente afastada.

Em primeiro lugar esclarece-se que o Fisco em nenhum momento questionou a idoneidade dos documentos, tanto é que não foi imputada nenhuma penalidade acerca desta ocorrência. A Multa Isolada aplicada neste trabalho fiscal refere-se ao artigo 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 que diz:

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Assim, a aplicação desta penalidade foi em função de a Autuada ter mencionado como Base de Cálculo da Substituição Tributária valor inferior ao valor correto resultando no valor do ICMS/ST a recolher menor ou informado a Base de Cálculo da Substituição Tributária como sendo R\$ 0,00 o que resultou na falta de recolhimento do ICMS/ST.

No entanto, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou a base de cálculo do ICMS/ST nas notas fiscais que emitiu ou a consignou a menor.

No entanto, como o núcleo do tipo do ilícito tributário adotado pelo texto legal, inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, à época dos fatos geradores, era “por consignar”, conclui-se que a aplicação da multa isolada não é própria à infração cometida, pois nos documentos verifica-se que não foram consignados os valores da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo do ICMS/ST e o respectivo imposto, conforme demonstrativos constantes no ANEXO “B” (fls. 528/535).

Portanto, em relação a este item, a conduta da Impugnante foi deixar de consignar em documento fiscal que acobertou a operação ou a prestação base de cálculo prevista pela legislação.

Com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante. Entretanto, esta penalidade não deve ser aplicada de forma retroativa, nos termos do art. 105 do CTN.

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:

(...)

XXXVII -**por deixar de consignar**, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (grifou-se)

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que de forma expressamente interpretativa incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual da alínea “c” do referido inciso:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; Grifou-se

Portanto, correto o procedimento adotado pela Fiscalização de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 em relação à irregularidade por consignar no documento fiscal o valor da base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, conforme demonstrativos constantes no ANEXO “C” (fls. 536/546).

Em virtude da alteração legislativa, que cominou penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da irregularidade, nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN, adequou-se a multa isolada aplicada à esta irregularidade ao percentual de 20% (vinte por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### (ii) - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA POR REINCIDÊNCIA - AUSÊNCIA DA CARACTERIZAÇÃO LEGAL

A Impugnante afirma que a aplicação da reincidência deve ser afastada seja porque as infrações anteriores supostamente cometidas foram afastadas pelo próprio órgão administrativo ao julgar as respectivas impugnações, seja por que as infrações mencionadas são datadas de mais de cinco anos, seja porque a infração imputada à Autuada não é passível de enquadramento no artigo 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 ou ainda porque a infração foi cometida por outro contribuinte e não a Autuada.

Em relação à reincidência diz o artigo 53, §§ 6º e 7º:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

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

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

A Impugnante comete um equívoco quando afirma que não ocorreu a reincidência de modo que deverá ser afastada a majoração à multa isolada. Sem razão afirma que os PTAs nºs 04.002027063.90, 04.002027068.88 e 04.002047950.39 foram todos regularmente impugnados pela Autuada tendo sido afastadas as multas isoladas que haviam sido aplicadas com base no artigo 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 no julgamento levado a efeito pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Na verdade, os PTAs citados pela Impugnante foram todos quitados sem impugnação, como pode ser verificado no Relatório Fiscal detalhado, às fls. 14 e 15.

Destaca-se que os PTAs nºs 04.002027063.90, 04.002027068.88 e 04.002047950.39 foram pagos, inclusive a Multa Isolada nos termos do artigo 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. O pagamento da citada multa isolada pode ser verificado pelo código de recolhimento 182-6. Repisa-se que as três autuações mencionam o artigo 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Deste modo, fica comprovado que a Reclamante possuía autuações anteriores com infrações com a penalidade prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6763/75. Salienta-se que a Impugnante reconheceu estas infrações e quitou estes PTAs, o que caracteriza a reincidência.

Ressalta-se que o Fisco em nenhum momento questionou a idoneidade dos documentos fiscais e nem mesmo alegou que a Autuada fez constar quantidade inferior das efetivas saídas das mercadorias em seus documentos fiscais.

Portanto a nova infração foi praticada dentro do prazo de cinco anos a partir do pagamento das autuações citadas. Com relação à alegação de ser estabelecimento com outra inscrição estadual, pela leitura do dispositivo acima não resta dúvida quanto à aplicabilidade da reincidência para a Autuada.

Sendo assim, correta a cobrança da reincidência na forma aplicada pelo Fisco.

### (iii) - DA ERRÔNEA APLICAÇÃO DA MAJORAÇÃO LEGAL - AFRONTA AO DISPOSTO NO § 7º DO ART. 53 DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75

Entende a Autuada que o Fisco utilizou a majoração da multa isolada de maneira errada, aplicando 100%. Considera que é a primeira caracterização da reincidência e a majoração da multa deveria ser no máximo de 50%, conforme determina o § 7º do art. 53 da Lei nº 6763/75.

Continua suas alegações afirmando que apesar da autoridade fazendária mencionar as autuações anteriores nºs 04.002027063.90, 04.002027068.88 e 04.002047950.39 em nenhuma delas houve a aplicação da reincidência majorada em 50% (cinquenta por cento), o que seria imprescindível para que agora seja aplicada a majoração de 100% (cem por cento), segundo entendimento da Autuada.

Em relação ao agravamento da penalidade, determina o § 7º que a majoração é de 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência, com lavratura do PTA nº 04.002047950.39 quitada em 04/08/06, considerando que já existiam autuações com cobrança da multa isolada nos termos do art. 55, inciso VII (PTA nº 04.002027063.90 e PTA nº 04.002027068.88). A lei determina majoração de 100% (cem por cento) da Multa Isolada nas infrações subseqüentes, como é o caso do presente Auto de Infração.

Portanto, em cumprimento ao que estabelece a lei houve a aplicação da majoração de 100% (cem por cento) da Multa Isolada pela reincidência. Salienta-se que o § 7º não determina que para a aplicação da majoração de 100% (cem por cento) da Multa Isolada há a necessidade da cobrança anterior da reincidência em 50% (cinquenta por cento).

### (iv) - DA IRRAZOABILIDADE, DESPROPORCIONALIDADE E ABUSIVIDADE NA APLICAÇÃO DAS MULTAS

A Impugnante começa seus argumentos deste tópico dizendo que o princípio da legalidade é um dos pilares do Estado de Direito e que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Continua, afirmando que as leis não podem ser criadas pelo Poder Legislativo com total liberdade de forma a tratar determinada matéria como lhe seja conveniente e que para serem válidas elas devem respeitar os limites, implícitos ou explícitos, deferidos pelo Texto Supremo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segue dizendo que a discricionariedade do legislador ao elaborar as leis exigindo o cumprimento de deveres sob pena de sofrer sanções deve respeitar os princípios constitucionais, dentre eles, o da razoabilidade e o da proporcionalidade para não ficar caracterizado o desvio da finalidade.

Continua suas alegações, às fls. 212, dizendo que o legislador e o aplicador da legislação no presente caso (autoridade fazendária) extravasaram essa limitação constitucional na medida em que impuseram multas em nítido excesso de poder.

Entende que isto é comprovado pelo fato das penalidades aplicadas corresponderem a quase 10 vezes o valor do crédito tributário principal, ou seja, as multas aplicadas inflacionaram o crédito tributário na porcentagem inimaginável de quase 1.000%.

Defende, às fls. 214, que o princípio da razoabilidade, embora seja implícito, é de tamanha importância, proibindo o arbítrio e o excesso legislativo, garantindo a observância das demais normas e princípios constitucionais e impondo uma justa medida na elaboração e na aplicação das leis.

Conclui este tópico afirmando que torna patente a desproporcionalidade, a “irrazoabilidade” e a abusividade ao aplicar as penalidades, portanto, este ato administrativo deverá ser revisto para se adequar aos padrões constitucionais que devem nortear a atuação do Poder Público.

Indagações a respeito da competência do Poder Legislativo não cabem neste trabalho fiscal, porquanto o Fisco limitou-se a aplicar a lei.

Tem razão a Impugnante quando afirma que o Princípio da Legalidade é um dos pilares do Estado de Direito e que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Segundo Hely Lopes Meirelles:

"a legalidade, como princípio da administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar (...)"

Neste sentido, o Fisco ao aplicar as penalidades apenas cumpriu o que estabelece a Lei 6.763/75 no artigo 53 §§ 6º e 7º e no artigo 55, inciso VII, como manifestamos no tópico anterior.

Além disso, não há falta de proporcionalidade na aplicação das multas, porquanto foram observados os ditames da legislação tributária. O artigo 32, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 exige que se faça constar no campo próprio o valor da Base de Cálculo da Substituição Tributária e o artigo 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 determina a penalidade para os casos de descumprimento da exigência acima.

Também, torna-se necessário reportar-se ao disposto no artigo 97, inciso V do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172 de 25/10/66) que determina:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Deste modo, a legislação mineira quantificou na forma lançada no Auto de Infração a penalidade aplicável ao caso, sendo certo que o dispositivo supra transcrito referenda a sua legitimidade tendo em vista que a tipificação e graduação estão previstas em lei.

(v) - DA INEXIGIBILIDADE DAS MULTAS APLICADAS POR OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

A Autuada inicia seus argumentos afirmando que o Princípio do Não Confisco está previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal para proteger os contribuintes de eventuais cobranças abusivas de tributos por parte do Estado.

A Impugnante alega que é inegável a existência de relação entre o direito de propriedade particular e o dever dos sujeitos de direito de contribuir ao sustento do Estado mediante o recolhimento do tributo, porém o direito do Estado de exigir o recolhimento do tributo está delimitado constitucional e legalmente sob pena de ofensa ao Princípio do Não-Confisco.

Continua afirmando que a doutrina e a jurisprudência exigem que as sanções tributárias sejam fixadas conforme parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade e, deste modo, a multa ou a penalidade desproporcional à sua finalidade incorre em caráter confiscatório.

A Autuada prossegue dizendo que a multa não pode ultrapassar os limites de sua finalidade, a ponto de ser utilizada como instrumento arrecadatório ou mesmo como um verdadeiro tributo disfarçado.

A Impugnante conclui este tópico afirmando que considerando a abusividade e o caráter confiscatório das penalidades aplicadas, torna essencial a revisão do lançamento com a redução do valor exigido a título sancionatório, sob pena de cometimento de grave e evidente inconstitucionalidade.

Cabe destacar, que todos os argumentos da Autuada neste tópico são questionamentos acerca da constitucionalidade de dispositivo legal.

Reitera-se que não cabe discussão quanto a esta questão na apreciação do presente lançamento, nos termos do art. 183 da Lei nº 6763/75 e do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, ressalta-se que o Fisco cumpriu seu dever de ofício ao aplicar ao caso concreto a penalidade prevista em lei.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da rerratificação efetuada pela Fiscalização de fls. 522/546 e, ainda, para excluir a multa isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, referente às operações relacionadas às fls. 528/535 e, também, no que se refere às operações relacionadas às fls. 536/546, para adequá-la ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do art. 55, inciso VII,

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

alínea "c" da Lei nº 6763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Assistiu ao julgamento a Dra. Bruna Herdina Comitti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator**

CC/MG