

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

Acórdão: 3.830/12/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000169382-81  
Recurso de Revisão: 40.060131478-67  
Recorrente: BM Comercial Ltda  
IE: 186729682.00-15  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatada a falta de destaque e conseqüente falta de recolhimento do ICMS/ST em operações de saída de produtos alimentícios de centro de distribuição, detentor de regime especial conferido pela SEF/MG. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c as alíneas “f” e “g” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02. Reformulação do crédito tributário pelo Fisco. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido e não provido. Decisões unânimes.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de destaque do ICMS devido por substituição tributária – ICMS/ST – e conseqüente falta de recolhimento deste imposto, no período de 01/09/09 a 28/02/10, em operações de saída de produtos alimentícios (item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS) de centro de distribuição, detentor de regime especial conferido pela SEF/MG, sem o destaque do ICMS devido por substituição tributária.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no inciso II e § 2º do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “g” do inciso VI do art. 215 do RICMS.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.503/12/2ª, à unanimidade dos votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 555/636.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 789/806.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - quanto à sujeição passiva “Direta” no caso de substituição tributária: Acórdãos n<sup>os</sup> 17.869/08/2<sup>a</sup> e 20.656/12/1<sup>a</sup> (cópias às fls. 810/845);

2 - quanto à multa isolada exigida: Acórdão n<sup>o</sup> 19.513/10/3<sup>a</sup> (cópia às fls. 847/870).

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento de seu recurso.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 871/876, opina, em preliminar, pelo conhecimento do recurso interposto e, no mérito, pelo seu não provimento.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão.

### **Da Preliminar**

#### **1. Dos Pressupostos de Admissibilidade:**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 44.747/08, cumpre-nos verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

#### **1.1. Quanto à Sujeição Passiva Direta - ICMS/ST - Acórdãos n<sup>os</sup> 17.869/08/2<sup>a</sup> e 20.656/12/1<sup>a</sup>**

Segundo a Recorrente, o acórdão recorrido “*defende que o ICMS/ST é tributo de terceiros, portanto não passível de ser inserido no contexto do Regime Especial de Tributação*” por ela obtido.

Sustenta que, em sentido diametralmente oposto, “*os Acórdãos-paradigmas n<sup>os</sup> 17.869/08/2<sup>a</sup> e 20.656/12/1<sup>a</sup> defendem a tese de que, segundo a teoria da norma jurídica tributária defendida pelo Prof. Sacha Calmon (dentre outros), o substituto tributário é contribuinte do ICMS/ST (sujeição passiva direta), de forma que o tributo por ele recolhido é próprio, e não de terceiros*”.

Enfatiza que o Acórdão n<sup>o</sup>. 17.869/08/2<sup>a</sup> vai ainda mais longe, ao afirmar que “*o repasse do ICMS/ST ao substituído é relação jurídica de direito privado (comercial/direito das obrigações) e não tributária, reforçando a tese de que ainda que haja repasse, tributariamente falando, o montante recolhido a título de ICMS-ST É TRIBUTO DEVIDO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. É, PORTANTO, CARGA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA*”.

Aduz que, por se tratar de obrigação própria, as operações autuadas, relativas ao ICMS devido por substituição tributária, estariam também abrangidas pelo seu Regime Especial de Tributação, que trata de carga tributária final e efetiva sobre suas operações.

Diante disso, conclui que não há qualquer dúvida quanto à divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas “*sobre o cerne da matéria de direito, quer dizer, saber se o ICMS/ST é carga tributária do substituto ou dos substituídos*”.

No entanto, ao contrário do alegado, a decisão recorrida em momento algum negou a sujeição passiva direta da Recorrente em relação ao imposto por ela devido em razão da substituição tributária, muito pelo contrário, pois ratificou expressamente essa sujeição, nos seguintes termos:

Decisão Recorrida (Acórdão nº. 19.503/12/2ª)

“...

Neste sentido, é importante destacar as expressões normativas “imposto retido”, “retenção” e “retenção a menor” utilizada na Lei nº 6763/75, referindo-se ao ICMS na sistemática da substituição tributária para frente, significam, respectivamente, “imposto destacado”, “destaque” e “destaque a menor” na nota fiscal, **haja vista que não há retenção na fonte em relação ao ICMS devido por substituição tributária.**

**A doutrina mais balizada não diverge em relação à inexistência de retenção na fonte na técnica da substituição tributária como na do imposto de renda.**

É que a retenção na fonte do imposto de renda é um dever administrativo e o retentor não responde pela obrigação. Não é sujeito passivo, sendo o imposto recolhido pelo beneficiário. Portanto, são duas técnicas diferentes.

Neste sentido, o lapidar Voto-vista proferido pelo Ministro Eros Grau, professor titular da USP, na ADIN 2.777 – 8/SP, nos seguintes termos:

{...}

14. Outro ponto a ser considerado diz com a impossibilidade de paragonarmos a técnica da substituição tributária com a da retenção na fonte do imposto de renda. Lá o contribuinte do tributo é o substituto; aqui quem retém o imposto na fonte não o é, exercendo, compulsoriamente, autêntica atribuição de Administração indireta --- um tipo especial de cometimento da função de arrecadar (CTN, art. 7º, § 3º), como anotei em texto escrito há muitos anos. Situações diversas entre si não admitem cotejo. [...] ...” (Grifou-se)

O que a decisão recorrida afirma, sem qualquer contradição, é que o Regime Especial concedido à Recorrente *“refere-se às operações de saída da Autuada (Centro de Distribuição), não podendo alcançar operações de outros contribuintes/estabelecimentos, as chamadas operações subsequentes”* e que não haveria *“qualquer pertinência lógica de entender que o regime especial alcança operações subsequentes, de outros contribuintes, tributadas pela sistemática da substituição tributária”*.

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

“A) O ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra que praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.”

(Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª Edição – Editora Forense – pág. 610 e 611)

Portanto, o que a decisão recorrida enfatiza é que o regime especial concedido à Recorrente abrange, exclusivamente, os fatos geradores próprios do Centro de Distribuição (na condição de contribuinte, que paga por dívida própria por fato gerador próprio), não se estendendo, entretanto, aos fatos geradores alheios (operações subsequentes), ainda que a Recorrente tenha sido eleita substituta tributária (destinatário legal tributário), pois, neste caso, apesar de responder também por dívida própria (*ex lege*), o tributo devido refere-se a operações subsequentes, a fatos geradores presumidos a serem praticados por terceiros.

Inexiste, pois, a alegada divergência jurisprudencial entre as decisões confrontadas.

### **1.2. Quanto à Multa Isolada Exigida - Acórdão nº. 19.513/10/3ª**

Diferentemente do item anterior, o acórdão em epígrafe realmente diverge do acórdão recorrido no tocante à objetividade das infrações à legislação tributária e, por consequência, quanto à aplicabilidade da penalidade tipificadora da conduta tida como irregular, no caso a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Ao analisar o caso do presente processo, a Câmara *a quo* aprovou a penalidade imposta à Recorrente argumentando que esta “*possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional*”.

De modo diverso, a decisão paradigmática afastou a aplicação da mesma penalidade, por entender que o tipo sancionatório somente se amoldaria aos casos em que o contribuinte se furtasse, claramente, a cumprir suas obrigações tributárias, não sendo aplicável, entretanto, aos casos em que o descumprimento da obrigação decorresse de mera interpretação da legislação, *verbis*:

Decisão Paradigma (Acórdão nº. 19.513/10/3ª)

Ementa (Parcial):



Embora o caso concreto analisado no acórdão indicado como paradigma tenha algumas especificidades que poderiam induzir à inexistência de divergência, o cerne da divergência reside no fato de que, em ambas as decisões, a infração à legislação foi considerada comprovada, porém, na decisão paradigmática, apesar de ter constado citação ao art. 136 do CTN, a penalidade imposta foi afastada por questões subjetivas (*discordância fundamentada, ausência de finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador, decisões judiciais contrárias à pretensão do Fisco, etc.*), enquanto que a decisão recorrida fixou-se na objetividade da norma legal.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

### **Do Mérito**

Frise-se que o lançamento cuida de falta de destaque do ICMS sujeito ao regime da substituição tributária (retenção) – ICMS/ST – e consequente falta de recolhimento deste imposto em operações de saída de produtos alimentícios de centro de distribuição, detentor de regime especial conferido pela SEF/MG.

Cumprido, de início, ressaltar que a Recorrente é detentora, na condição de centro de distribuição (CD), juntamente com o estabelecimento industrial de mesma titularidade, do Regime Especial nº 16.000173249.60 (fls. 476/482), com respectiva alteração e prorrogação (fls. 471/473), junto à SEF/MG, decorrente de protocolo de intenções (fls. 487/492).

Trata-se de centro de distribuição exclusivo, que opera na condição de distribuidor dos produtos recebidos em transferência de estabelecimento industrial de mesma titularidade, nos termos da alínea “a” do inciso XIV do art. 222 do RICMS.

Segundo os termos do regime especial, o estabelecimento industrial promove a industrialização dos produtos alimentícios (fracionamento e empacotamento) e os encaminha, com diferimento do ICMS, para o estabelecimento ora Recorrente para distribuição.

Portanto, o lançamento em questão cuida de exigências de ICMS a título de substituição tributária nas saídas dos produtos do estabelecimento centro de distribuição.

A Recorrente, conforme já adiantado, aponta alguns equívocos cometidos pela Fiscalização no lançamento em questão.

Sustenta que teriam sido incluído nas exigências, produtos em que o ICMS/ST já teria sido recolhido para o Estado de Minas Gerais em operações antecedentes, em especial os produtos champignon e cogumelo, apresentando a Planilha 01 (fls. 185/217) e cópias de notas fiscais e comprovantes de recolhimento (fls. 218/254).

O Fisco acata a alegação e exclui as exigências correspondentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em uma segunda abordagem, a Recorrente sustenta que alguns produtos que não se submetiam ao regime de recolhimento a título de substituição tributária foram indevidamente incluídos no lançamento, citando especificamente o produto “bacalhau”.

Apresenta, às fls. 255/260, a Planilha 02 sob esse enfoque, juntando cópias dos documentos fiscais às fls. 261/322.

O Fisco acata o argumento da Recorrente, reformulando o lançamento, apresentando o Anexo 1, Planilha 05 (fls. 555/577), com as explicações referentes a cada um dos documentos fiscais apontados pelo Contribuinte.

Numa terceira abordagem dos chamados equívocos que teriam sido cometidos pelo Fisco, a ora Recorrente afirma que teria sido exigido ICMS/ST relativo a operações que não se concretizaram, tendo em vista que houve devolução dos produtos por parte dos destinatários ou simplesmente retorno das mercadorias não entregues ao destinatário.

Nesse sentido, apresenta a Planilha 03, às fls. 323/366.

Em análise desta alegação, o Fisco, *a priori*, intima a Recorrente a apresentar as cópias das notas fiscais correspondentes.

Após a análise dos documentos, conclui o Fisco que este item cuida de diversas notas fiscais de entrada de diversos clientes. Afirma que em inúmeras situações a Recorrente se equivoca, tendo em vista que relaciona operações que não fazem parte do lançamento, até porque muitas delas ocorreram em período anterior ao lançado.

Constata-se, também, situações em que nas notas fiscais de entrada emitidas pela própria Recorrente não há qualquer indicação relativa à devolução de mercadoria.

Nesse sentido, analisando-se a Planilha 3 (fls. 323/366) apresentada pela ora Recorrente, o Fisco elabora duas planilhas: Anexo 2, Planilha 06 (fls. 578/591), em que apresenta a relação das mercadorias não entregues aos destinatários e esclarecendo que as notas fiscais relacionadas não fizeram parte do lançamento, e Anexo 3, Planilha 07 (fls. 593/623), em que apresenta a relação das notas fiscais cujas mercadorias foram devolvidas.

As legendas constantes das duas planilhas (fls. 591 e 623, respectivamente) esclarecem as diversas situações abordadas.

Esclarece o Fisco que o nº de nota fiscal mencionado pela Recorrente na Planilha 03 não existe, trata-se do nº de controle interno.

Nesse sentido, o Fisco inclui na Planilha 06 por ele elaborada duas colunas para indicar os números reais das notas fiscais de saída e suas respectivas notas fiscais de entrada, pois, trata-se de mercadorias não recebidas pelos destinatários e cujas notas fiscais de saída não foram incluídas no Auto de Infração.

Acrescenta o Fisco que, em relação à Planilha 03 elaborada pela Recorrente, ao invés de pegar o valor do ICMS calculado sobre o valor do produto incluído a MVA, menos o ICMS próprio, ela utilizou o valor da MVA (Coluna ICMS ST da PLANILHA 03) menos o ICMS próprio, o que majorou o valor da ICMS/ST, no qual o valor correto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

está na (Coluna P ICMS ST) das Planilhas 06 (mercadorias não entregues) e 07 (mercadorias devolvidas).

Dessa forma, o Fisco promove a exclusão do crédito tributário do valor corretamente indicado nas Planilhas 06 e 07, depois de retificado os valores apresentados pela Recorrente, conforme quadro que apresenta:

|                                                                               |             |
|-------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Valor total das Planilhas 06 e 07 após correção – Coluna P da Planilha        | 29.481,59   |
| Mercadorias não entregues cujas NF saída não consta no AI Planilha 06.        | (18.642,75) |
| Devolução de merc. não incluída no AI.- NF saída emitida antes de 01/09/2009. | (1.010,84)  |
| NF de clientes não incluída no AI.                                            | (1.113,94)  |
| NF de devolução emitida antes de 01/09/2009 – Período não incluído no AI.     | (228,39)    |
| Mercadoria não incluída no AI.                                                | (48,64)     |
| Mercadoria não consta na NF de saída.                                         | (5,37)      |
| NF de entrada sem dados da NF de saída. – NF de origem.                       | (3.400,43)  |
| Valor excluído do Auto de Infração.                                           | 5.031,23    |

Outro equívoco levantado pela Recorrente e tratado pelo Fisco diz respeito à inclusão no lançamento de operações de saída destinando produtos a contribuinte detentor de regime especial que desobrigava o remetente de fazer a retenção do ICMS/ST.

O Fisco reconhece como válida a alegação e exclui as exigências fiscais correspondentes.

Portanto, em relação às quatro abordagens acima, o Fisco reconhece como válidos os argumentos da Recorrente, ainda que tenha divergido parcialmente quanto aos valores, promovendo a reformulação do lançamento, conforme planilhas de fls. 555/636, juntando, ainda, cópias de documentos fiscais às fls. 637/728.

Importante ressaltar que a Recorrente, intimada da reformulação do lançamento, não mais se manifesta sobre esses quatro itens que acarretaram a reformulação do lançamento pelo Fisco.

No que diz respeito ao que entende como mérito do lançamento, a Recorrente sustenta equívoco do Fisco quanto à interpretação da legislação relativa ao instituto da substituição tributária.

Sustenta, ainda, que diversas mercadorias constantes do lançamento (alcaparras, azeitona, cebolinha em conserva, cereja, mini milho em conserva, pepino em conserva, picles, tomate temperado e tremoço em conserva), comercializadas em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embalagens superiores a 01 (um) Kg, estariam expressamente excluídas da tributação a título de substituição tributária, considerando-se a interpretação por ela conferida aos subitens 43.1.55 e 43.2.17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Entende que as citadas mercadorias somente se encontram submetidas à sistemática do imposto a título de substituição tributária quando comercializadas em embalagens iguais ou inferiores a 01 (um) kg., demonstrando na Planilha 04 (fls. 367/456) as mercadorias comercializadas em embalagens acima de 01 (um) Kg e os valores de ICMS/ST indevidamente incluídos no Auto de Infração.

Para melhor entendimento da matéria, necessário trazer à baila os dispositivos envolvidos na discussão:

### RICMS - ANEXO XV - PARTE 2

**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 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).

**Efeitos de 1º/08/2009 a 28/02/2010 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:**

| Subitem | NCM/SH               | Descrição                                             | MVA (%) |
|---------|----------------------|-------------------------------------------------------|---------|
| 43.1.22 | 2005.20.00<br>2005.9 | Batata frita, inhame e mandioca fritos                | 37,27   |
| 43.1.55 | 20.05                | Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, | 38,57   |

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

|  |  |                                                                                                                                                                                               |  |
|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|  |  | <i>exceto em vinagre ou em ácido acético, não congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06, excluídos batata, inhame e mandioca fritos, em embalagens inferiores ou igual a 1 kg</i> |  |
|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

**Efeitos de 1º/08/2009 a 28/02/2010 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:**

43.2 Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

**Interno**

| Subitem | NCM/SH | Descrição                                                                                                                                                                                                                       | MVA (%) |
|---------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 43.2.17 | 20.05  | <i>Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, não congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06, excluídos os produtos relacionados nos subitens 43.122 e 43.155.</i> | 38,57   |

Cumpra ressaltar que o item 43 da Parte 2 do Anexo XV se divide em duas partes distintas: subitem 43.1, para as operações submetidas à substituição tributária de âmbito interno, decorrentes de operações interestaduais, e para as operações submetidas à substituição tributária decorrentes de convênio ou protocolo, relacionadas, logicamente, às operações interestaduais; e subitem 43.2, referente, apenas, às operações internas submetidas à substituição tributária.

Não é difícil de entender que a previsão para retenção do ICMS/ST não pode estar prevista nas duas modalidades de operações, ou seja, naquelas submetidas a protocolo ou convênio (interestaduais) e âmbito interno decorrentes de operações interestaduais e, concomitantemente, naquelas operações internas. Uma previsão exclui a outra. É justamente o caso da legislação acima transcrita.

Nesse sentido, nas operações submetidas a convênio/protocolo e operações de âmbito interno decorrentes de operações interestaduais (subitem 43.1.55),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encontram-se enquadrados “*outros produtos hortícolas ..., excluídos batata, inhame e mandioca fritos ..., em embalagens inferiores ou iguais a 1 kg*”.

Logicamente que nas operações internas (subitem 43.2.17), existe a previsão para retenção de ICMS/ST para “*outros produtos hortícolas ... excluídos os produtos relacionados nos subitens 43.1.22 e 43.1.55*”.

Interpretando os dispositivos acima, resta evidenciado que nas operações internas, ao contrário do alegado pela Recorrente, remanesce a obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST em relação aos outros produtos hortícolas em embalagens superiores a 1 kg.

Veja que esses produtos, em embalagens superiores a 1 kg, não são submetidos à substituição tributária quando da remessa de outro Estado para contribuinte mineiro ou quando da entrada no Estado de Minas Gerais.

Contudo, pelos dispositivos supra, ficam submetidos à apuração e recolhimento a título de substituição tributária nas saídas do contribuinte mineiro em operações internas, exatamente como no caso dos autos.

Importante deixar claro que quando o dispositivo relacionado às operações internas determina a exclusão dos produtos do subitem 43.1.55, constata-se que remanesceria a obrigatoriedade de inclusão dos produtos batata, inhame e mandioca fritos. Contudo, como eles estão num item próprio (43.1.22), que também é excluído, permanece apenas a obrigatoriedade de retenção para eles em relação às operações interestaduais submetidas a convênio/protocolo e operações de âmbito interno decorrentes de operações interestaduais.

Importante também esclarecer, em relação ao item 43.1.55, que o verbo, no particípio, “EXCLUÍDOS” refere-se tão somente aos produtos batata, inhame e mandioca fritos, não se relacionando com a última parte do subitem (“em embalagens inferiores ou iguais a 1 kg”).

Desta forma, não procede a alegação do Contribuinte quanto a excluir das exigências os produtos com embalagem superior a 1 kg.

Argumenta, também, a Recorrente, quanto à existência, como já abordado, do Regime Especial nº 16.000173249.60 (fls. 476/482), que estabelece uma carga tributária de 3% (três por cento) nas operações de saída de produtos industrializados recebidos do estabelecimento industrial de mesma titularidade.

Nesse sentido, entende que o Fisco não poderia fazer a exigência em questão, de retenção do imposto por substituição tributária, tendo em vista que todas as operações já estariam submetidas ao regime especial.

Infere-se da argumentação da Recorrente que ela não compreendeu o alcance do Regime Especial em relação às exigências constantes do lançamento sob análise.

Ressalta-se, antes de qualquer análise, que o Regime Especial refere-se às operações de saída da Recorrente (Centro de Distribuição), não podendo alcançar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações de outros contribuintes/estabelecimentos, as chamadas operações subsequentes.

É que o imposto devido a título de substituição tributária – ICMS/ST, no caso dos autos, refere-se às operações subsequentes – de outros contribuintes da cadeia econômica – que deve ser destacado (retido) pela Recorrente e recolhido ao Erário mineiro.

O Fisco em momento algum, neste lançamento, exige ICMS sobre as operações próprias da Recorrente. Pelo contrário, exige o imposto devido pelas operações subsequentes.

Todavia, no cálculo do imposto devido por substituição tributária – ICMS/ST – concede o crédito de ICMS relativo à operação própria à alíquota correspondente (12, 18 ou 25%), ainda que a Recorrente teve um benefício fiscal, de crédito presumido, que resultou numa alíquota líquida de 3% (três por cento).

Frise-se, é a operação própria da Recorrente que é objeto do Regime Especial relacionada ao Centro de Distribuição.

Não há qualquer pertinência lógica de entender que o regime especial alcança operações subsequentes, de outros contribuintes, tributadas pela sistemática da substituição tributária.

O ICMS/ST exigido no lançamento, com absoluta segurança, relaciona-se às operações subsequentes da cadeia de distribuição dos produtos.

Neste sentido, não procede esse argumento da Recorrente.

Há a destacar-se que o ICMS/ST porventura recolhido pelo Alienante ou remetente da mercadoria, via de regra, em operação interestadual, antes da entrada das mercadorias no estabelecimento da Recorrente, como no caso dos produtos champignon e cogumelo, é definitivo, envolvendo toda a cadeia econômica relacionada à circulação destas mercadorias.

Assim, se o imposto devido pela técnica da substituição tributária foi destacado pelo contribuinte substituto, não carece de qualquer outro destaque e ou recolhimento para os cofres públicos por parte da Recorrente ou de qualquer outro contribuinte.

De certo que o Regime Especial não determina, e não poderia ser diferente, que o imposto já recolhido antecipadamente pela sistemática da substituição tributária, relativo a determinados produtos, seja, como já dito, novamente ofertado aos cofres públicos por ocasião das operações de saída do Contribuinte (CD).

Desta forma, se a Recorrente inadvertidamente lança o valor desses produtos na base de cálculo para aplicação do percentual de 3% (três por cento), definido no Regime Especial, para cálculo do ICMS a recolher, está pagando indevidamente ICMS que já foi recolhido para toda a cadeia.

Nesse sentido, se for do seu interesse, compete à Recorrente observar as normas constantes do Capítulo III do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) que tratam de pedido de restituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma linha de entendimento, verifica-se que não se encontra caracterizada qualquer violação ao princípio da segurança jurídica ou ao princípio da proteção à confiança.

O Regime Especial não aborda qualquer aspecto relacionado à substituição tributária, tendo em vista que essas operações não podem estar englobadas na tributação líquida de 3% (três por cento), prevista em seu art. 7º, que ora se transcreve, para não restar qualquer dúvida sobre o alcance do Regime Especial.

### **Regime Especial nº 16.000173249.60**

Art. 7º - Fica assegurado à BM CD o crédito presumido de forma que a carga tributária resulte em 3% (três por cento) nas operações de saída de produtos industrializados recebidos da BM Indústria, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos pelos estabelecimentos identificados em epígrafe, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais.

Portanto, não houve qualquer mudança de comportamento por parte da SEF/MG que acarretasse quebra de confiança e insegurança jurídica ao Contribuinte.

Também, não há qualquer orientação da SEF no sentido de que enseje a aplicação do art. 100 do CTN. Não houve qualquer retroatividade de legislação tributária que desse causa à aplicação do art. 106 do CTN.

Importante pontuar, como informado pelo Fisco em sede de Manifestação Fiscal, que a Recorrente, atualmente, já vem retendo e recolhendo o ICMS/ST nos moldes do lançamento em questão (vide fls. 624/627).

Entretanto, alega a Recorrente que essa mudança de comportamento não lhe retira o direito de se defender quanto ao lançamento em questão, tendo em vista que a alteração de procedimento teve como objetivo não mais ser atuada e ter seu Regime Especial prorrogado.

A Recorrente pondera, ainda, quanto à impossibilidade de aplicação da Multa Isolada, prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c alínea "g" do inciso VI do art. 215 do RICMS, conforme consta à fl. 08 do relatório fiscal.

Observando-se as cópias dos documentos fiscais, por amostragem (fls. 118/125), íntegra no DVD-R (fls. 11), que instruem os autos, constata-se, sem qualquer esforço, que a Recorrente emitiu documentos fiscais sem a indicação da base de cálculo e destaque do imposto referente às operações sujeitas à substituição tributária, caracterizando-se, dessa forma, a tipificação tributária prevista nos dispositivos legais abaixo, nos seguintes termos:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento. (Grifado)

.....  
Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

g) demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 42 (quarenta e duas) UFEMG; (Grifou-se)

Embora o relatório fiscal não faça referência expressa a alínea “f” do inc. VI do art. 215 do RICMS/02, está gravado na acusação fiscal de fls. 04 que a infração decorreu de falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saída. E é esta a discussão dos autos.

Neste sentido, é importante destacar as expressões normativas “imposto retido”, “retenção” e “retenção a menor” utilizada na Lei nº 6763/75, referindo-se ao ICMS na sistemática da substituição tributária para frente, significam, respectivamente, “imposto destacado”, “destaque” e “destaque a menor” na nota fiscal, haja vista que não há retenção na fonte em relação ao ICMS devido por substituição tributária.

A doutrina mais balizada não diverge em relação à inexistência de retenção na fonte na técnica da substituição tributária como na do imposto de renda.

É que a retenção na fonte do imposto de renda é um dever administrativo e o retentor não responde pela obrigação. Não é sujeito passivo, sendo o imposto recolhido pelo beneficiário. Portanto, são duas técnicas diferentes.

Neste sentido, o lapidar Voto-vista proferido pelo Ministro Eros Grau, professor titular da USP, na ADIN 2.777 – 8/SP, nos seguintes termos:

“[...]

14. Outro ponto a ser considerado diz com a impossibilidade de paragonarmos a técnica da substituição tributária com a da retenção na fonte do imposto de renda. Lá o contribuinte do tributo é o substituto; aqui quem retém o imposto na fonte não o é, exercendo, compulsoriamente, autêntica atribuição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Administração Indireta --- um tipo especial de cometimento da função de arrecadar (CTN, art. 7º, § 3º), como anotei em texto escrito há muitos anos. Situações diversas entre si não admitem cotejo. [...]"

Ora, a penalidade descrita possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, vê-se que encontra correta a aplicação da penalidade advinda do descumprimento de obrigação acessória decorrente da falta de indicação da base de cálculo na nota fiscal e da falta de destaque do imposto devido pelo regime de substituição tributária, o chamado ICMS/ST, referente às operações subsequentes.

E não há qualquer divergência quanto à falta do destaque do ICMS/ST, porque a Recorrente assume que não o destacou em face do regime especial que entendia, equivocadamente, dispensar-lhe o destaque e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes.

Repita-se, não cabe ao aplicador da norma verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção.

Nesse sentido, diante da clareza e objetividade da legislação do ICMS relativamente à aplicação de penalidade quanto à emissão de nota fiscal sem consignar a base de cálculo e ou falta de destaque, vê-se que a tipificação tributária se amolda como uma luva diante das condutas praticadas pela Recorrente.

Dessa forma, correta a exigência da Multa Isolada relativa ao descumprimento de obrigação acessória, com fundamento no art. 54, inciso VI da Lei 6763/75 c/c o art. 215, VI, alíneas "f" e "g" da Parte Geral do RICMS/02.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, cabe ressaltar que a medida se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08).

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....  
§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do Estado, como ocorre no presente caso.

A primeira sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recursos Especiais Repetitivos, pacificou entendimento de que é legítima a aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários estaduais pagos em atraso. A decisão acolheu Recurso Especial (REsp nº 879.844) interposto pela AGE -Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais.

Em conformidade com o entendimento apresentado pela AGE, o STJ reconheceu a aplicação da Taxa Selic em virtude da lei permissiva do Estado de Minas Gerais que determina a aplicação aos tributos estaduais os mesmos fatores de correção utilizados pela legislação federal.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, pelos fatos e fundamentos expostos, deve ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Recorrente, assistiu ao julgamento o Dr. Pedro Luiz Patelli Arteje. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Mauro Heleno Galvão e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 13 de abril de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**André Barros de Moura**  
**Relator**

EJ