

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.712/21/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001204836-86  
Impugnação: 40.010148404-81  
Impugnante: Offcomp Comércio e Serviços de Informática Ltda  
IE: 001093507.00-10  
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário remanescente nos autos.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, § § 18 e 19 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA.** Constatada a entrada de mercadorias (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos) listadas no Item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (redação vigente até 31/12/15), adquiridas de contribuintes estabelecidos em outras Unidades da Federação, com o recolhimento a menor do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro. Infração caracterizada nos termos dos arts. 14 e 46, inciso II, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para excluir as exigências já decaídas, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA.** Constatada a entrada de mercadorias (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; materiais elétricos) listadas nos Itens 29 e 44 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (redação vigente até 31/12/15), adquiridas de contribuintes estabelecidos em outras Unidades da Federação, sem o recolhimento do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro. Infração caracterizada nos termos dos arts. 14 e 46, inciso II, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST relativo à entrada, no estabelecimento da Autuada, situado em Minas Gerais, de

mercadorias (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; materiais elétricos) integrantes dos Protocolos ICMS n<sup>os</sup> 31/09, 39/09, 192/09 e 198/09, listadas nos Itens 29 e 44 (redação vigente até 31/12/15) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Na condição de destinatária das mercadorias, a Autuada é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST retido a menor pelo remetente ou alienante. Infração caracterizada nos termos do art. 22, § § 18 e 19 da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75 c/c arts. 15 e 46, inciso I, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2<sup>o</sup>, inciso II da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para excluir as exigências já decaídas, nos termos do art. 150, § 4<sup>o</sup> do CTN e, ainda, para aplicar a redução de base cálculo prevista no Item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, quando as mercadorias preenchem as condições do Subitem 56.1 para fruição do benefício.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST relativo à entrada, no estabelecimento da Autuada, situado em Minas Gerais, de mercadorias (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos) integrantes dos Protocolos ICMS n<sup>os</sup> 31/09 e 192/09, listadas no Item 29 (redação vigente até 31/12/15) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Na condição de destinatária das mercadorias, a Autuada é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante. Infração caracterizada nos termos do art. 22, § § 18 e 19 da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75 c/c arts. 15 e 46, inciso I, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2<sup>o</sup>, inciso II da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as acusações de recolhimento a menor e de falta de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais (ICMS/ST), no período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2014. Infrações constatadas pela conferência das notas fiscais eletrônicas que acobertaram as operações de entrada das mercadorias no estabelecimento da Autuada. O lançamento está assim dividido:

1) recolhimento a menor de ICMS/ST decorrente de substituição tributária de âmbito interno, relativa à entrada, em território mineiro, de mercadorias listadas no Item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente até 31/12/15 (produtos eletrônicos e eletroeletrônicos). Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75;

2) falta de recolhimento de ICMS/ST decorrente de substituição tributária de âmbito interno, relativa à entrada, em território mineiro, das mercadorias listadas nos Itens 29 e 44 (produtos eletrônicos e eletroeletrônicos; materiais elétricos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente até 31/12/15. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75;

3) recolhimento a menor de ICMS/ST decorrente dos Protocolos ICMS nºs 31/09, 39/09, 192/09 e 198/09, relativo a mercadorias listadas nos Itens 29 e 44 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente até 31/12/15 (produtos eletrônicos e eletroeletrônicos; material elétrico). Nos termos do art. 15 da Parte 1 do citado Anexo XV, a parcela do tributo não retida pelo substituto tributário situado em outra Unidade da Federação deve ser recolhida pelo destinatário mineiro das mercadorias. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75;

4) falta de recolhimento do ICMS/ST decorrente dos Protocolos ICMS nºs 31/09 e 192/09, relativo a mercadorias listadas no Item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente até 31/12/15 (produtos eletrônicos e eletroeletrônicos). Nos termos do art. 15 da Parte 1 do citado Anexo XV, a parcela do tributo não retida pelo substituto tributário situado em outra Unidade da Federação deve ser recolhida pelo destinatário mineiro das mercadorias. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No caso do recolhimento a menor do ICMS/ST devido por força de protocolo (3ª irregularidade), os valores de ICMS/ST pagos por meio de DAE/GNRE foram abatidos nos demonstrativos de apuração do ICMS/ST, como pode ser visto na coluna “Z – Auto de Infração – ICMS ST Recolh.” da planilha “03-Demonstrativo ICMS ST – 3ª Irregularidade” contida na pasta “02 – Demonstrativos Apuração ICMS ST” (mídia digital de fls. 57).

Instruem os autos, os seguintes documentos: Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração (fls. 04/07); Relatório Fiscal (fls. 08/14); Anexo 01: DANFEs relativas à 1ª irregularidade (fls. 15/19); Anexo 02: Amostra de DANFEs relativas à 2ª Irregularidade (fls. 20/26); Anexo 03: Amostra de DANFEs relativas à 3ª Irregularidade (fls. 27/33); Anexo 04: Amostra de DANFEs relativas à 4ª Irregularidade (fls. 34/40); Anexo 05: Pagamentos relativos ao ICMS/ST (Código 313-7) que não tiveram identificação da nota fiscal a que se referem (fls. 41/42); Anexo 06: Demonstrativo Mensal de Diferenças Apuradas do ICMS/ST (fls. 43/44); Anexo 07: CD – Mídia Digital – contendo: 01 - Cópias dos DANFEs das operações, 02 - Demonstrativos de Apuração do ICMS/ST e 03 – Consultas Optantes pelo Simples Nacional – Remetentes (fls. 45/46); Anexo 08: Recolhimentos relativos ao ICMS/ST com identificação de nota fiscal de vinculação (fls. 47/48).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 51/63, acompanhada dos documentos de fls. 66/72.

Afirma, em síntese, o que segue.

- nulidade do AIAF, em razão do documento não ter sido prorrogado ao fim do seu prazo de validade, de 90 (noventa) dias; por não possuir data de emissão e por ter sido entregue pelo correio. Acrescenta que a entrega do AIAF deveria ter sido feita pessoalmente, a alguém com poderes de representação da Autuada, vínculo jurídico inexistente quanto à pessoa que assina o Aviso de Recebimento (AR);

- nulidade do Auto de Infração por não ter sido entregue pessoalmente a alguém com poderes de representação da Autuada;
- decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a maio de 2014, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, já que a intimação do Auto de Infração ocorreu em maio de 2019;
- no caso do ICMS/ST decorrente de protocolo/convênio, o remetente é o responsável pelo recolhimento, devendo ser exigido dele o ICMS/ST. Acrescenta que a Cláusula Oitava, § 2º, do Convênio ICMS nº 52/17, que autorizava a cobrança do ICMS/ST do destinatário das mercadorias, teve sua eficácia suspensa em Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (MC-ADI) nº 5866/DF, a qual foi extinta posteriormente, sem julgamento do mérito, em razão da revogação do Convênio ICMS nº 52/17 e publicação do Convênio ICMS nº 142/18, que não previu autorização semelhante;
- deve ser observada a redução de base de cálculo estabelecida no Item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, pois os fornecedores das mercadorias atendem às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91;
- o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foi indevidamente incluído na base de cálculo do ICMS/ST;
- a multa de revalidação é incabível, pois não há possibilidade de se exigir dela o ICMS/ST. Salaria que os percentuais utilizados na penalidade (50% e 100%) são desproporcionais e confiscatórios;
- é necessária prova pericial para confirmar a veracidade das suas afirmações. Apresenta 3 (três) quesitos à fl. 61.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização realiza a Reformulação do Crédito Tributário de fls. 78/96, para excluir do lançamento as exigências relativas às mercadorias que preenchem as condições para usufruir do benefício fiscal de redução de cálculo previsto no Item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 100/112, reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pela Fiscalização na reformulação do crédito tributário.

Em seguida, a Fiscalização realiza nova Reformulação do Crédito Tributário às fls. 114/118, para reconhecer a decadência do crédito tributário do período de janeiro a maio de 2014, relativo às acusações fiscais de “recolhimento a menor” do ICMS/ST, tanto de âmbito interno quanto decorrentes de protocolos ICMS, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Regularmente cientificada sobre a nova retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 124/136, novamente reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pela Fiscalização na reformulação do crédito tributário.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 138/156, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, que:

- o AIAF não é nulo, pois está de acordo com o art. 70, § § 3º e 4º e o art. 75, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08;

- a intimação do Auto de Infração pode ser feita tanto pessoalmente quanto por via postal, sem acarretar qualquer nulidade. Acrescenta que não houve prejuízo, já que a impugnação foi apresentada em tempo hábil, sobre todo o conteúdo do Auto de Infração;

- o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 prevê a responsabilidade do destinatário mineiro pelo ICMS/ST, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do imposto, estando correta a cobrança do ICMS/ST da Autuada, mesmo quando há convênio/protocolo;

- a parte remanescente do crédito tributário não está decaída, pois na acusação de falta de recolhimento de ICMS/ST, não há o que se homologar, devendo ser aplicado o prazo decadencial do art. 173, inciso I do CTN. Cita jurisprudências do CCMG para reforçar sua tese;

- as alegações relativas à inconstitucionalidade da atribuição da responsabilidade pelo ICMS/ST ao destinatário das mercadorias não se incluem na competência do CCMG, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e do art. 110, inciso I do RPTA;

- a redução de base de cálculo do Item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 possui diversos requisitos de aplicabilidade que não estão presentes nos documentos fiscais envolvidos na autuação, salvo naqueles que foram objeto da primeira reformulação do crédito tributário, relacionados no “Relatório de Demonstrativo Analítico” (fl. 83). Cita jurisprudência do CCMG e apresenta alguns exemplos de notas fiscais que não preenchem os citados requisitos, detalhando a situação;

- o IPI faz parte da base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02. A legislação citada pela Autuada, relativa à impossibilidade de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS refere-se ao ICMS operação própria (ICMS/OP) e não ao ICMS/ST. Cita jurisprudência do CCMG;

- a multa de revalidação está de acordo com a legislação vigente;

- a perícia solicitada mostra-se desnecessária e deve ser indeferida. Acrescenta que a confirmação das alegações da Impugnante é feita por meio de provas e não de perícia. Apresenta resposta aos 3 (três) quesitos para demonstrar a inutilidade da perícia em comento.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos das Reformulações do Crédito Tributário de fls. 78/96 e 114/118 dos autos.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 159/182, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário remanescente em relação ao período de janeiro a maio de 2014 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos das Reformulações do Crédito Tributário às fls. 78/96 e 114/118.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do AIAF**

A Impugnante pede a declaração de nulidade do AIAF, com conseqüente nulidade do Auto de Infração, em razão de não ter havido prorrogação do prazo de validade do documento de início de ação fiscal, de 90 (noventa) dias; de não constar data de emissão em tal documento e, ainda, por ele não ter sido entregue pessoalmente a pessoa com poderes de representação da empresa, mas sim pelo correio.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Inicialmente, importante destacar que no presente lançamento, o AIAF nº 10.000028612-81 foi entregue pelo correio, com AR, em 09/12/19, no endereço do estabelecimento da empresa (Rua Curvelo, 32, LOJA 32 A 32 – Bairro Floresta – Belo Horizonte, CEP: 31015-172), como pode ser visto às fls. 02/03 dos autos.

O art. 196 do CTN determina que o início da ação fiscal deve ser documentado pela Autoridade Fiscalizadora, o que pode ser feito pela entrega, à pessoa sujeita à fiscalização, de cópia autenticada (assinada) de documento específico, emitido na forma da legislação tributária aplicável:

**Art. 196.** A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito do estado de Minas Gerais, em regra, documenta-se o início da ação fiscal por meio da emissão e apresentação ao contribuinte do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), nos termos do art. 69, inciso I, do RPTA:

**Art. 69.** Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(Grifou-se)

O AIAF tem prazo de validade de 90 (noventa) dias, que pode, facultativamente, ser prorrogado pela Fiscalização por iguais e sucessivos períodos, nos termos do art. 70, § 3º, do mesmo diploma legal:

**Art. 70.** O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendoser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

(Grifou-se)

Durante o período de validade do AIAF, qualquer denúncia apresentada pelo Contribuinte, relativa ao período e objeto fiscalizados, não será considerada “espontânea”. Como consequência, o reconhecimento da infração, apesar de válido, não produzirá o efeito de afastar a responsabilidade pelas penalidades decorrentes dessa infração, conforme determina o art. 138, parágrafo único, do CTN:

**Art. 138.** A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Nos termos do § 4º do art. 70 do RPTA, esgotado o prazo de validade do AIAF é devolvido ao sujeito passivo o direito à denúncia espontânea. Entretanto, como consta expressamente da parte final do dispositivo, não havendo denúncia espontânea da infração, a Fiscalização poderá lavrar o Auto de Infração, independentemente de emissão de novo AIAF:

**Art. 70** (...)

(...)

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

(Grifou-se).

Assim, no caso em tela, a legalidade do Auto de Infração está vinculada à existência de um AIAF prévio ao lançamento e não de um AIAF ainda válido ao tempo do lançamento, como argumenta a Impugnante.

O AIAF foi entregue ao Sujeito Passivo em 09/02/19 (fls. 03) e o Auto de Infração em 31/05/19 (fls. 49), em consonância com as disposições do art. 70. § 4º, supra, razão pela qual não se vislumbra qualquer irregularidade no procedimento, devendo ser afastado o argumento da nulidade pela falta de prorrogação do prazo de validade do AIAF.

No que tange à ausência da data de emissão do AIAF, destaca-se que este dado não é um requisito legal de existência ou validade do documento.

Como consta do art. 70, *caput*, do RPTA, o documento “...será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e objeto da fiscalização a ser efetuada” (Destacou-se).

Depreende-se do texto da norma que os únicos requisitos de validade do AIAF são a indicação do período e do objeto da fiscalização. A data de emissão não foi exigida pela legislação porque é desnecessária: no caso do AIAF, seus efeitos e a contagem do prazo de validade somente se iniciam a partir da apresentação do documento ao Sujeito Passivo, sendo esta a data relevante para fins de controle do documento.

Quanto à alegação de que a intimação do AIAF deveria ter sido feita pessoalmente, com entrega do documento a pessoa com poderes de representação da empresa, mais uma vez equivocou-se a Impugnante.

O art. 75 do RPTA, citado na peça de defesa, determina que na hipótese, facultativa, de utilização da modalidade de intimação pessoal para entrega do AIAF, será colhida a assinatura do sujeito passivo ou de pessoa com poderes de representação. Em nenhum momento o dispositivo regulamentar prevê a obrigatoriedade de utilização de tal modalidade, como equivocadamente conclui a Impugnante:

**Art. 75.** Na lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos, em se tratando de intimação pessoal, será colhida a assinatura do sujeito passivo, seu representante legal, mandatário, preposto, ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

(Grifou-se).

As modalidades de intimação passíveis de utilização no âmbito do processo tributário administrativo de Minas Gerais estão previstas no art. 10, *caput*, do RPTA e não possuem ordem específica de preferência. Assim, a opção da Fiscalização pela intimação via postal, com aviso de recebimento, está autorizada pela legislação:

**Art. 10.** As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento, pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

(Grifou-se)

Portanto, não estando presentes as irregularidades apontadas pela Impugnante, rejeita-se todas as alegações de nulidade ao AIAF.

### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, em razão de o documento não ter sido entregue pessoalmente a alguém com poderes de representação da empresa, contrariando o disposto no art. 93, § 1º do RPTA.

Como visto anteriormente, a regra geral para as intimações no âmbito do processo administrativo tributário de Minas Gerais está contida no art. 10, *caput*, do RPTA, que não prevê uma ordem específica de utilização das modalidades disponíveis.

O art. 93, *caput*, do RPTA apenas determina que uma via do Auto de Infração deve ser entregue ao Sujeito Passivo, como condição para o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório. O § 1º acrescenta que, ao realizar a entrega do Auto de Infração, caso a Fiscalização opte pela intimação pessoal, deverá fazê-la somente a pessoa que ostente a condição de *“sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado à guarda dos livros e documentos fiscais”*:

**Art. 93.** Ressalvada a hipótese de intimação por edital, uma via do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento serão entregues ao sujeito passivo.

§ 1º A intimação pessoal do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento será realizada mediante entrega do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

No caso em tela, a Fiscalização optou, nos termos do art. 10, *caput*, do RPTA, pela intimação via postal, com aviso de recebimento, a qual foi regularmente realizada, como se vê pelo AR de fls. 49.

Ademais, contata-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se

legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85/94 do RPTA.

Induidoso que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, inclusive com questionamentos quanto à não incidência do ICMS/ST em suas operações e à legalidade das penalidades exigidas, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações. Nas hipóteses em que isso ocorreu, a Fiscalização promoveu a exclusão das parcelas indevidas, como se deu em relação às operações em que houve comprovação dos requisitos para fruição da redução de base de cálculo prevista no item 56, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (fls. 78/96) e à parcela decaída do crédito tributário (fls. 114/118).

Por estas razões, inexistem as irregularidades arguidas e não se vislumbra nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, rejeita-se a alegação de nulidade de lançamento.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os 03 (três) quesitos de fls. 61.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ademais, os quesitos apresentados não exigem qualquer conhecimento técnico específico para serem respondidos: (1) o tributo exigido no Auto de Infração é o ICMS/ST, recolhido a menor ou não recolhido, (2) a redução de base de cálculo foi apurada e aplicada em relação às notas fiscais que atendiam os requisitos de fruição previstos na legislação e, por fim, (3) o valor do ICMS devido para cada mercadoria, de

cada operação, pode ser visualizado na pasta “02 – Demonstrativos Apuração ICMS ST” (mídia digital de fls. 46), sendo irrelevante o fato de os remetentes serem ou não contribuintes substitutos inscritos em Minas Gerais, como se verá melhor adiante, na análise do mérito do lançamento.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

**Art. 142** - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor e falta de recolhimento de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais nas operações de aquisição interestadual de mercadorias sujeitas à substituição tributária, em âmbito interno ou decorrente de protocolo ICMS, no que tange aos Itens 29 e 44 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente até 31/12/15.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação simples (50%) e em dobro (100%) previstas no art. 56 da Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II e no § 2º, inciso II do dispositivo.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores relativos ao período de janeiro a maio de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2014, conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN, na medida em que a notificação do lançamento ocorreu em 31/05/19 (fls. 49).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No que tange às acusações fiscais de recolhimento a menor de ICMS/ST (1ª e 3ª irregularidades), para as quais houve pagamento parcial do ICMS/ST devido sobre as operações, a Fiscalização reconheceu a decadência dos lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos mais de 5 (cinco) anos antes da notificação do lançamento, promovendo a exclusão das exigências fiscais do período de janeiro a maio de 2014, por meio da Reformulação do Crédito Tributário de fls. 114/118.

Adequado o entendimento da Fiscalização, pois nesse caso, como houve antecipação do pagamento do imposto devido nas operações, mesmo que parcial, e não há nos autos comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte, a hipótese não é de constituição de crédito tributário, mas sim de homologação do pagamento, a ser realizado pela Fiscalização no prazo máximo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, sob pena de homologação tácita e extinção definitiva do crédito tributário:

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

(...)

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

(Grifou-se)

Assim, se durante o procedimento de conferência e homologação do pagamento, a Fiscalização constatar que houve recolhimento a menor do imposto devido nas operações, sem comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte, cabe a realização de lançamento complementar, de ofício, para exigir o crédito tributário remanescente, no prazo do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, como se deu no presente caso.

Lado outro, no que tange às acusações fiscais de falta de recolhimento do ICMS/ST (Irregularidades 2 e 4), como não houve declaração do débito ou pagamento de qualquer valor relativo ao imposto devido sobre as operações, não há o que se homologar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conseqüentemente, a hipótese é de constituição do crédito tributário pela Fiscalização, procedimento que deve ser realizado no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN:

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

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

(Grifou-se-se)

Este é, inclusive, o entendimento esposado pelo STJ, ao decidir, na sistemática dos Recursos Repetitivos do art. 543-C do CPC/73 (hoje, art. 1036 do CPC/15), o Recurso Especial (RESP) nº 973.733, publicado em 18/09/09, como o Tema Repetitivo nº 163 (*decisão vinculante para o Poder Judiciário*):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(GRIFOU-SE).

Assim, como os fatos geradores que levaram à falta de recolhimento do imposto ocorreram em 2014, a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pela Fiscalização inicia-se em 01/01/15 e estende-se até 31/12/19, data final para a notificação do lançamento ao Sujeito Passivo.

Tendo a intimação do Auto de Infração ocorrido em 31/05/19, não há que se falar em decadência de constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a

maio de 2014, no que tange à acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST, não assistindo razão à Impugnante em seu pleito.

Quanto às irregularidades apontadas no Auto de Infração, afirma a Impugnante que no caso do ICMS/ST decorrente de protocolo/convênio (Irregularidades 3 e 4), o remetente é o responsável pelo recolhimento, devendo ser exigido dele o ICMS/ST.

Acrescenta que a Cláusula Oitava, § 2º, do Convênio ICMS nº 52/17, que autorizava a cobrança do ICMS/ST do destinatário das mercadorias, teve sua eficácia suspensa em Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (MC-ADI) nº 5866/DF, a qual foi extinta posteriormente, sem julgamento do mérito, em razão da revogação do Convênio ICMS nº 52/17 e publicação do Convênio ICMS nº 142/18, que não previu autorização semelhante.

A responsabilidade da Autuada pelo ICMS/ST na substituição tributária de âmbito interno, relativa a mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e para as quais não houve atribuição de responsabilidade ao alienante ou remetente da mercadoria situado em outra Unidade da Federação (Irregularidades 1 e 2), está prevista no art. 14, *caput*, do mesmo diploma legal, sendo incontroversa nos autos:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

No caso da substituição tributária interestadual, decorrente de protocolo/convênio firmado entre Minas Gerais e outros estados, a responsabilidade do remetente ou alienante pela retenção do ICMS/ST está prevista nos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, adicionalmente, o art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 e o art. 15 da Parte 1 do citado Anexo XV atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST ao destinatário mineiro das mercadorias, quando o tributo não for retido ou for retido a menor pelo remetente ou alienante, exatamente como se deu nas Irregularidades nºs 3 e 4 do Auto de Infração. Observe-se os dispositivos citados:

**RICMS/02 - Anexo XV**

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição

tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.”

**Art. 13.** A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

**Lei nº 6.763/75**

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

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

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

**RICMS/02 - Anexo XV**

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

**Art. 15.** O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é **responsável pelo imposto** devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.”

(Grifou-se)

Assim, ao contrário do que se alega, nas hipóteses de falta de retenção ou de retenção a menor do imposto, o fato de ser o remetente da mercadoria inscrito como contribuinte substituto em Minas Gerais não impacta a responsabilidade da Impugnante, destinatária dos itens, pelo recolhimento do ICMS/ST.

E não poderia ser diferente. Como se sabe, o montante do ICMS/ST retido não compõe o valor dos produtos transacionados, sendo consignado separadamente, em campo próprio, para, ao final, ser somado ao valor total da nota fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este procedimento permite que o remetente, sujeito passivo por substituição, que é apenas o responsável eleito pela lei e não contribuinte do imposto, possa se ressarcir do ônus financeiro referente ao montante do imposto por ele retido (mas relativo a fatos geradores a serem praticados por terceiros, futuramente) que será posteriormente recolhido a Minas Gerais, no prazo previsto na legislação.

Assim, o valor efetivamente pago pelo destinatário ao remetente das mercadorias é composto pelo “valor das mercadorias” + “valor do ICMS/ST retido”, numa equação que operacionalizará o citado repasse do ônus financeiro para as etapas posteriores da cadeia de circulação da mercadoria.

Quando ocorre falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST, a parcela do imposto não consignada no documento fiscal, por óbvio, não será incluída no valor total da nota fiscal e, conseqüentemente, não será cobrada do destinatário das mercadorias.

O art. 22, § § 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 e o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, ao atribuírem ao destinatário mineiros das mercadorias a obrigação de recolher a parcela do ICMS/ST não retida, apenas garantem a inclusão desse montante no custo total da operação suportado pelo destinatário, como se daria ordinariamente caso não houvesse irregularidades na retenção do ICMS/ST pelo remetente ou alienante. O resultado tributário e o ônus financeiro do destinatário é, em ambos os casos, exatamente o mesmo.

Esta estrutura garante a neutralidade/não cumulatividade do ICMS, de forma que o ônus financeiro total a ser suportado pela cadeia de circulação daquela mercadoria não se torne inferior ou superior àquele previsto na hipótese de incidência, e nem deixe de ser repassado àquele que efetivamente pratica o fato gerador da exação tributária.

No que tange aos questionamentos relacionados à constitucionalidade da norma contida no art. 22, § § 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, como reflexo das discussões travadas no Supremo Tribunal Federal, relativas à constitucionalidade do Convênio ICMS nº 52/17, especialmente de sua Cláusula Oitava, destaca-se, inicialmente, que não se incluem na competência deste órgão julgador a apreciação de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 110, inciso I do RPTA:

### Lei nº 6.763/75

**Art. 182.** Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

### RPTA

**Art. 110.** Não se incluem na competência do órgão julgador:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Estando o citado art. 15 em plena vigência à época dos fatos geradores, não há possibilidade de afastar seus efeitos por suposta inconstitucionalidade, como se pretende.

Ademais, o Convênio ICMS nº 142/18 deixou de reproduzir a norma contida na Cláusula Oitava, § 2º, do Convênio ICMS nº 52/17, não porque se entendeu que tal norma fosse inconstitucional, como afirma a Impugnante, mas sim porque ela era desnecessária e estava inadequadamente inserida em um convênio, na medida em que envolvia apenas a relação jurídica de âmbito interno, que vincula o estado e o contribuinte estabelecido em seu território.

O art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, ao exigir acordo específico entre os Estados interessados, para a adoção de substituição tributária nas operações interestaduais, o fez por um motivo óbvio: a impossibilidade jurídica de que um estado crie, unilateralmente, obrigações a serem cumpridas por estabelecimento de empresa situado fora de seu território:

**Art. 9º** A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(Grifou-se)

A competência tributária dos estados encontra limite nas suas divisas territoriais. Assim, a atribuição, ao remetente situado em outro estado, da condição de substituto tributário por ICMS devido a Minas Gerais, só pode ocorrer mediante acordo específico entre os estados envolvidos na operação, de forma que o primeiro estado autorize o segundo a instituir obrigações relativas à substituição tributária de seu próprio interesse, a serem cumpridas pelo contribuinte estabelecido no território daquele primeiro.

Esta autorização específica se materializa por meio de convênios e protocolos celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos do art. 155, inciso II, § 1º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 e das disposições da Lei Complementar nº 24/75.

A norma do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que atribui ao estabelecimento situado em Minas Gerais a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST não retido ou retido a menor pelo alienante/remetente, apesar de ter constado da já revogada Cláusula Oitava, § 2º, do Convênio ICMS nº 52/17, de fato, possui natureza jurídica semelhante à da norma que institui a substituição tributária de âmbito interno, pois ambas regulam relação jurídica que vincula apenas o estado e o contribuinte estabelecido em seu território, hipótese na qual, sabidamente, não se exige convênio ou protocolo para instituição de substituição tributária.

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante em seu questionamento, restando correta sua eleição para o polo passivo da autuação, mesmo quando os remetentes são contribuintes inscritos em Minas Gerais.

A Impugnante alega que deve ser observada a redução de base de cálculo estabelecida no Item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, pois os fornecedores das mercadorias atendem às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91.

O citado Item 56 concede redução da base de cálculo em 61,11% (sessenta e um inteiros e onze centésimos por cento) nas operações com alíquotas de 18% (dezoito) e de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) nas operações com alíquotas de 12%, de forma que, em ambos os casos, a carga tributária seja equivalente a uma alíquota de 7% (sete por cento) sobre o valor da base de cálculo não reduzida. Observe-se o dispositivo citado, na redação vigente à época dos fatos geradores:

**RICMS/02 - Anexo IV**

**56** Saída, em operação interna, de produtos da indústria de informática e de automação relacionados na Parte 9 deste Anexo e fabricados por estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991.

- a) quando tributada à alíquota de 18% - Redução de 61,11
- b) quando tributada à alíquota de 12% - Redução de 41,66

**56.1** Para os efeitos do disposto neste item, o estabelecimento fornecedor, exceto quando se tratar de operação acobertada por documento fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), **constará das notas fiscais** relativas à comercialização da mercadoria:

a) tratando-se da indústria fabricante do produto, o número do ato pelo qual foi concedida a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme o caso;

b) tratando-se dos demais contribuintes, além da indicação referida na alínea anterior, a identificação do fabricante (razão social, números de inscrição estadual e no CNPJ e endereço) e o número da nota fiscal relativa à aquisição original da indústria, ainda que a operação seja realizada entre estabelecimentos comerciais;

**56.20** estabelecimento adquirente da mercadoria exigirá do seu fornecedor as indicações referidas no subitem 56.1

(Grifou-se)

Assim, para fazer jus à redução de base de cálculo, devem ser atendidos, cumulativamente, os seguintes requisitos/condições:

- produto listado na Parte 9 do Anexo IV do RICMS/02;
- produto fabricado em estabelecimento industrial nacional, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91, vigente à época;
- notas fiscais que atendam às condições do Subitem 56.1:
  - saída de industrial fabricante: inclusão número do ato pelo qual foi concedida a isenção ou redução do IPI;
  - saída dos demais contribuintes: identificação do fabricante (razão social, números de inscrição estadual e no CNPJ e endereço) e o número da nota fiscal relativa à aquisição original da indústria.

Além disso, o Subitem 56.2, supratranscrito, determina que o estabelecimento adquirente da mercadoria (no caso, a Autuada) exigirá do seu fornecedor as indicações referidas no subitem 56.1.

Neste cenário, só fazem jus à redução de base de cálculo do Item 56 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 as mercadorias incluídas em notas fiscais que atendam todas as condições do Subitem 56.1.

Partindo destas premissas, a Fiscalização analisou novamente todas as operações e constatou que as condições regulamentares para fruição do benefício estavam cumpridas em relação a alguns poucos produtos, todos relativos à Irregularidade 3 do Auto de Infração, como pode ser visualizado na detalhada análise contida na planilha Excel “*Demonstrativo Analítico - Red. BC - Item 56 Anexo IV – 2014*” (mídia digital de fls. 80).

Para excluir o crédito tributário relativo a tais produtos, a Fiscalização promoveu a Reformulação do Crédito Tributário de fls. 78/96.

Portanto, como já houve a exclusão do crédito tributário relativo à redução da base de cálculo dos produtos que cumprem as condições do Item 56 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, não assiste razão à Impugnante em relação às demais mercadorias, estando corretas as exigências remanescentes.

Noutro giro, a Impugnante afirma que o IPI foi indevidamente incluído na base de cálculo do ICMS/ST, contrariando o disposto no art. 13, § 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O art. 13, § 2º da Lei Complementar nº 87/96, que trata da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, é uma norma relativa à operação própria, ou seja, ao fato gerador praticado por aquele que está na condição de contribuinte e não de responsável substituto tributário:

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

(Grifou-se)

Isso significa que nas operações em análise no presente lançamento, a norma do art. 13, § 2º aplica-se somente ao fato gerador relativo à operação própria de saída das mercadorias dos remetentes para a Autuada, que não é objeto de qualquer acusação fiscal ou cobrança.

O ICMS/ST exigido no presente lançamento refere-se às operações subsequentes da cadeia de circulação das mercadorias que ainda acontecerão, as quais são os verdadeiros fatos geradores do imposto. Em outras palavras, o ICMS/ST exigido se refere às operações subsequentes de saída das mercadorias da Autuada com destino a outros contribuintes ou a consumidores finais.

Sendo a Autuada uma loja de produtos de informática, dedicada ao comércio e prestação de serviços, atividades não sujeitas à incidência do IPI, suas operações de saída das mercadorias, que são os verdadeiros fatos geradores do ICMS/ST ora exigido, não configuram fato gerador do IPI, mas apenas de ICMS.

Além disso, o art. 19, inciso I, alínea “b”, Item 3 do Anexo XV do RICMS/02, ao tratar da base de cálculo do ICMS/ST, expressamente inclui os impostos que foram acrescidos ao preço praticado pelo remetente, como se dá com o IPI, que é calculado “por fora”, em campo específico da nota fiscal do industrial e, ao final, acrescido ao campo “valor total da nota fiscal”:

**Art. 19.** A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(Grifou-se)

Como bem destaca a Fiscalização, além de restar expresso na legislação que o IPI compõe a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, tal

conclusão também está consignada em diversos acórdãos do CCMG, como se vê, exemplificativamente, neste trecho do Acórdão nº 20.987/16/2ª:

PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, A FISCALIZAÇÃO ADOTOU O VALOR DA MERCADORIA CONSIGNADO NA NOTA FISCAL EMITIDA PELA AUTUADA, **ACRESCENTOU A IMPORTÂNCIA RELATIVA AO IPI**, FRETE, SEGUROS (QUANDO EXISTENTES) E AGREGOU O PERCENTUAL RELATIVO À MARGEM DE VALOR AGREGADO – MVA, DITADA NAS NORMAS REGULAMENTARES MINEIRAS; APLICANDO A ALÍQUOTA INTERNA E, EM SEGUIDA, ABATENDO O ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA (QUE NO CASO É O ICMS TAMBÉM EXIGIDO NOS PRESENTES AUTOS).

(GRIFOU-SE)

Portanto, correta a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS/ST, conforme determina a legislação de regência do imposto.

A Impugnante aduz que a multa de revalidação é incabível no presente caso, pois não há a possibilidade de se exigir dela o ICMS/ST devido pelos remetentes das mercadorias. Acrescenta que os percentuais utilizados (50% e 100%) são desproporcionais e confiscatórios.

A Multa de Revalidação é penalidade de caráter moratório, que decorre do não recolhimento do imposto tempestivamente e, no caso, está prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II (50% do valor do imposto – ST de âmbito interno) e no § 2º, inciso II (100% do valor do imposto – ST Protocolo/Convênio):

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Conforme já dito anteriormente, a legislação autoriza que se cobre do destinatário mineiro o ICMS/ST não retido ou retido a menor pelo remetente ou alienante situado em outro estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O prazo para o recolhimento deste imposto está previsto no art. 46, incisos I, alínea “a” e II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, respectivamente quanto ao ICMS/ST vinculado a substituição tributária decorrente de protocolo/convênio ou de âmbito interno. Por óbvio, este prazo não foi observado pela Impugnante quanto ao ICMS/ST que agora se exige:

**Art. 46** O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente:

a) nas hipóteses dos arts. 12, 13 e 73, 74 e 83 desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado;

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

Assim, tratando-se de imposto exigível da Autuada, que não foi recolhido no tempo previsto na legislação, correta está a exigência da multa de revalidação.

Quanto às alegações de caráter desproporcional e confiscatório da multa de revalidação, saliente-se que tal penalidade foi exigida na medida prevista em lei e está corretamente capitulada nos autos, encerrando uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela imputada à Autuada.

Quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar, novamente, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de ato normativo em vigor, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e do art. 110, inciso I do RPTA, já transcritos.

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A

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

COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADECONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Portanto, não há qualquer impropriedade na capitulação e exigência da multa de revalidação, razão pela qual ela deve ser mantida.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme as reformulações do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 78/96 e 114/118, bem como, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 04 de março de 2021.**

**Flávia Sales Campos Vale  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**