

Acórdão: 23.116/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001690099-45
Impugnação: 40.010150557-87
Impugnante: Lojas Americanas S.A.
IE: 037000218.11-20
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatada a retenção e o recolhimento à menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações de transferências interestaduais, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, §§ 11e 12, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, no período de 01/09/15 a 31/12/15, incidente nas operações de transferência interestadual, em decorrência da base de cálculo estar em desacordo ao estabelecido no art. 19, §§ 11e 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 28/52, arguindo em síntese, que:

- a Fiscalização não teria revelado quais documentos fiscais embasaram a determinação do alegado “preço médio ponderado” empregado como base de cálculo do ICMS/ST, bem como que o procedimento utilizado não teria embasamento legal;
- não há correspondência entre parte das operações autuadas – anexo 1 - com os preços médios ponderados listados no anexo 2;
- parcela do lançamento recaiu sobre mercadorias que não estão elencadas na legislação como sujeitas ao regime de substituição tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

– o cálculo da multa isolada não teria observado o limite do art. 55, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75;

– que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da impugnante não seria fato gerador do tributo;

- não há lei ordinária que determine a cobrança da antecipação do ICMS;

– que seria vedado na legislação vigente aplicar duas penalidades sobre o mesmo fato gerador, o que enquadraria no *ne bis in idem*.

Às págs. 135 o Procurador da Autuada é informado, por meio do Ofício GAB/DF/JUIZ DE FORA nº 10/2021, que a Fiscalização procedeu à juntada de documentos (planilha Excel, com a Tabela Cálculo Apresentação completa, págs. 136) aos respectivos autos. O prazo de 05 (cinco) dias é reaberto para manifestação do Contribuinte.

A Autuada manifesta-se a respeito às págs. 138/140 e alega que a reformulação do lançamento por meio da juntada de documento com novas informações imprescindíveis à constituição do correspondente crédito tributário está obstada pela regra de decadência constante dos arts. 150, § 4º c/c 156, inciso V, do CTN.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 143/166.

Em sessão realizada em 20/07/21, a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG exara o Despacho Interlocutório de págs. 167 para que a Impugnante traga aos autos as demonstrações das divergências que alega existir no lançamento, especialmente no que tange ao ofício e anexos às págs. 135/137.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 171 no sentido de que “não logrou identificar novas incorreções na autuação além daquelas já suscitadas em sede de impugnação e em seu aditamento de fls. 138/140 (...)”.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 181/183.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, no período de 01/09/15 a 31/12/15, incidente nas operações de transferência interestadual, em decorrência da base de cálculo estar em desacordo ao estabelecido no art. 19, §§ 11 e 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei.

Ressalta-se, a princípio, que após a Contribuinte apresentar sua impugnação, a Fiscalização juntou aos autos uma tabela com a lista de todas as operações autuadas e o respectivo levantamento do preço médio ponderado, intimando-a novamente.

O Contribuinte apresentou nova impugnação, arguindo inicialmente que teria decaído parte do direito da fazenda de lançar o crédito, por entender que teria ocorrido um novo lançamento.

Entretanto, não há que se falar em decadência do crédito tributário com base nos documentos que foram apresentados nas págs. 135/137, tendo em vista que nesta oportunidade o lançamento não fora modificado, a Fiscalização simplesmente juntou os demais documentos e informações que embasaram o lançamento. Sendo que, o direito à ampla defesa e contraditório da Impugnante, conforme já destacado, foi devidamente resguardado com o despacho interlocutório e intimações anteriores.

De forma a privilegiar o direito a ampla defesa e do contraditório, a 1ª Câmara de Julgamento exarou despacho interlocutório, para que a Impugnante comprovasse as divergências alegadas, no que tange ao conteúdo do ofício e do anexo carreado às páginas 135/137, oportunidade na qual a concedeu o prazo de 30 (trinta) dias.

Nas págs. 171, atendendo ao despacho interlocutório, a Impugnante informa que não identificou novas incorreções nas autuações, além das que suscitou na primeira impugnação e em seu aditamento.

Diante desses argumentos, é possível concluir que não há embasamento para os argumentos da Impugnante no que tange ao acesso aos fundamentos que levaram a Fiscalização a apurar o preço médio ponderado, bem como a respeito do seu direito de ampla defesa e do contraditório.

Com relação ao mérito, propriamente dito, verifica-se que o contribuinte é centro de distribuição localizado no Rio de Janeiro que transfere mercadorias sujeitas a substituição tributária para os varejistas mineiros do mesmo grupo.

Tal situação impõe o cumprimento da norma prevista no art. 19, inciso I, § 11, inciso II e §12 do mesmo artigo, ambos da Parte 1, Anexo XV, RICMS/02 para formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, a qual determina que seja substituído o preço praticado pelo remetente por um dos comandos sequencialmente estabelecidos pela legislação, conforme a seguir descritos:

RICMS/02 - Anexo XV

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:

(...)

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

(...)

Efeitos de 1º/04/2015 a 24/05/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.697, de 30/12/2014:

"II - em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final não contribuinte, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;"

(...)

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

I - caso não tenha sido promovida operação interna de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, serão consideradas as operações promovidas no terceiro, no quarto, no quinto ou no sexto mês imediatamente anterior ao mês em que forem promovidas operações de transferência interestadual, observada a ordem dos meses;

II - caso não tenha sido promovida operação interna de venda do segundo ao sexto mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente na operação pelo preço médio ponderado do produto praticado por ele nas operações de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência;

III - será observado o ajuste de margem de valor agregado (MVA) de que trata o §7º, se for o caso;

Denota-se que a Fiscalização corretamente apurou a base de cálculo da ST observando o preço médio ponderado do produto, nos termos do inciso II reproduzido acima, apurado pelas vendas internas dos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados neste estado, destinadas a consumidor final, não contribuinte, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorreu a transferência, conforme redação dada pelo Decreto nº 46.697/14, em vigor no período fiscalizado.

Sendo que, quando a Fiscalização não encontrou operações de venda interna do produto nos varejistas mineiros no segundo mês anterior à transferência, seguiu-se a regra prevista no § 12 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e buscou a informação do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preço de venda interna no terceiro, quarto, quinto ou sexto mês anterior a transferência, observada a ordem dos meses.

Com o preço de venda de todos os produtos, praticados por todos os varejistas do mesmo grupo em Minas Gerais, foi calculado o preço médio ponderado. E, por conseguinte, foi atribuído um valor mensal correspondente a cada unidade do produto como base de cálculo da ST.

Por oportuno, é importante destacar que o documento fiscal de saída predominantemente utilizado pelas referidas varejistas, no período fiscalizado, são os cupons fiscais. Os quais são transmitidos ao estado de Minas Gerais por cada um dos estabelecimentos varejistas do contribuinte através da sua escrita fiscal. Conforme manual do SPED, o registro C425 é responsável pelo “Resumo De Itens Do Movimento Diário”.

Dessa feita, a apuração do preço médio praticado pelos contribuintes que utilizam o equipamento de ECF (Emissor de Cupom Fiscal) é baseada na totalização dos dados transmitidos pelo contribuinte através do SPED. Sendo que, a Impugnante em momento algum questiona os valores apurados pela totalização mensal das quantidades e valores das vendas de qualquer mercadoria atuada no presente trabalho, que foram apurados, conforme destacado, pelas informações dos cupons fiscais.

Assim, apurou-se o ICMS/ST a partir da comparação entre a correta base de cálculo do ICMS/ST calculado pelo Fisco e o ICMS/ST destacado pelo Contribuinte nas notas fiscais de transferência entre o CD e os varejistas mineiros.

Denota-se, pelas provas que constam dos autos, que o Contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais de transferência destinadas a varejistas mineiros do mesmo grupo econômico, ocasionando recolhimento a menor de ICMS/ST. Comprovando a higidez do lançamento.

Noutro turno, a Impugnante sustenta que fora incluído no lançamento créditos atribuídos a operações de mercadorias que não seriam objeto da sistemática de recolhimento da substituição tributária.

Todavia, conforme consta dos documentos dos autos, especificamente às págs. 09 do relatório fiscal, a Impugnante aderiu ao Regime Especial nº 45.000003217.45, que prevê esta obrigação com relação a estas mercadorias:

REGIME ESPECIAL/PTA Nº: 16.000136629.50

CONTRIBUINTE: LOJAS AMERICANAS S/A.

ESTABELECIMENTO 1: Estrada dos Alpes, 333, Bairro Jardim Belval Município de Barueri - SP I.E./MG
Nº: 058.000218.1402 CNPJ Nº: 33.014556/0199-62

ESTABELECIMENTO 2: Rodovia Presidente Dutra, Km 187 e 188 Município de Nova Iguaçu - RJ I.E./MG
Nº: 037.000218.1120 CNPJ Nº: 33.014556/0181.33

REGIME ESPECIAL. Substituição Tributária.
Mercadorias relacionadas nos itens 17, 18, 20, 23, 24, 25, 30, 36, 39, 41, 43, 44 e 46 a 51 e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subitens 19.2, 22.2, 29.2 e 45.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

O SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 2º da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e de acordo com o parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária, concede a seguinte alteração no RE/PTA nº 16.000136629.50:

Art. 1º Fica atribuída aos estabelecimentos do Contribuinte identificados em epígrafe, doravante denominados LOJAS AMERICANAS, a responsabilidade, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado.

§1º A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se ao Contribuinte:

I- estabelecido no Estado de São Paulo, em relação às mercadorias constantes dos itens 20, 25, 36, 41 e 46 a 51 e subitens 18.2, 19.2, 22.2, 23.2, 24.2, 29.2, 30.2, 43.2, 44.2 e 45.2;

II- estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, em relação às mercadorias constantes dos itens 17, 18, 20, 23, 24, 30, 36, 39, 41, 43, 44 e 47 a 51 e subitens 19.2, 22.2 e 45.2.

§2º A responsabilidade prevista no caput deste artigo não se aplica às operações de que trata o art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

Art. 2º O imposto devido por substituição tributária será apurado no momento da saída da mercadoria do estabelecimento da LOJAS AMERICANAS e recolhido em documento de arrecadação distinto, no prazo previsto no § 1º do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em agência bancária autorizada.

Art. 3º O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS e o devido pelas operações próprias.

Art. 4º Nas remessas a destinatário deste Estado, a LOJAS AMERICANAS emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, o número deste Regime Especial e as seguintes indicações:

I - a base de cálculo do imposto retido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o valor do imposto retido;

III - o número de inscrição estadual do emitente no Cadastro de Contribuintes Substitutos Tributários de Minas Gerais.

Art. 5º A LOJAS AMERICANAS deverá fornecer ao Fisco, quando exigido, os documentos e o arquivo eletrônico de que trata o Anexo VII do RICMS, sem prejuízo do cumprimento da obrigação prevista no art. 11 da Parte 1 do referido Anexo.

Parágrafo Único. Fica a LOJAS AMERICANAS obrigada a informar a Codificação da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias / Sistema Harmonizado - NBM/SH, no campo 5 do Registro Tipo 75 e Tipo '88EAN" do arquivo eletrônico de que trata o caput, das mercadorias sujeitas a Substituição Tributária destinadas a contribuintes localizados neste Estado.

Art. 6º A LOJAS AMERICANAS deverá manter a via deste Regime Especial à disposição da fiscalização, para exibição imediata sempre que solicitada. Parágrafo único. O transportador da mercadoria deverá portar cópia deste Regime Especial para exibição ao Fisco.

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

Art. 8º O presente Regime poderá ser alterado, cassado ou revogado, a qualquer tempo, na ocorrência de:

I - superveniência de norma legal com ele conflitante;

II - situação em que o Regime vier a tornar-se prejudicial aos interesses da Fazenda Pública;

III - inobservância de quaisquer de seus termos e condições;

IV - ação fiscal proveniente de:

a) falta de emissão de documento fiscal ou utilização de documento fiscal falso ou inidôneo;

b) transporte de mercadoria desacobertado de documento fiscal;

c) "calçamento" de documento fiscal;

d) falta de recolhimento do ICMS.

Parágrafo único. O presente Regime poderá ser, ainda, objeto de cassação, caso a LOJAS AMERICANAS dificulte, por qualquer meio, a ação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 9º O presente Regime não exime a LOJAS AMERICANAS do cumprimento das demais obrigações fiscais previstas na legislação tributária.

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

Parágrafo único. A LOJAS AMERICANAS fica obrigado ao cumprimento das obrigações previstas neste Regime durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante requerimento à autoridade fiscal concedente, protocolizado na repartição fazendária a que estiver circunscrito, observado o disposto no parágrafo único do art. 64 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008.

Art.11. Este Regime Especial, ora reformulado, entra em vigor na data da ciência a LOJAS AMERICANAS de seu deferimento e produzirá efeitos até 31 (trinta e um) de dezembro de 2012, podendo ser prorrogado, independentemente de existência de pedido protocolizado pelo interessado, por ato do Coordenador do Núcleo de Contribuintes Externos - NCONEXT a que estiver circunscrito o estabelecimento, no âmbito de sua respectiva jurisdição.

§ 1º No ato que prorrogar a vigência do regime especial deverá constar expressamente a informação de que o contribuinte poderá renunciar aos seus termos, mediante prévia e expressa comunicação à autoridade concedente.

§ 2º A prorrogação do prazo de vigência do regime deverá ser informada à Superintendência de Tributação.

§ 3º O ato de prorrogação poderá ser coletivo, devendo ser publicado no Diário Oficial do Estado.

Superintendência de Tributação em Belo Horizonte, aos 29 de março de 2012. ANTONIO EDUARDO MACEDO SOARES DE PAULA LEITE JUNIOR Superintendente de Tributação (Grifou-se)

Por oportuno, conforme destacado pela Fiscalização, os exemplos citados pela Impugnante não possuem amparo na legislação de regência:

(...) a impugnante anexou a planilha denominada Doc. 1 na qual relaciona os itens do Anexo 1 – Tabela Cálculo referentes as operações CFOP 6.152 - afirmando, fls. 35 e 36, tratar-se de mercadoria não sujeitas a substituição tributária. Tal levantamento, com 3.673 itens integrantes das Notas Fiscais de transferência emitidas no período autuado referem-se

a 278 diferentes códigos de produto. Todos esses itens são relativos a mercadorias sujeitas a substituição tributária. O CFOP correto em todos os itens relacionados no Doc. 1 é o CFOP 6.409 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Apesar de não ter lançamento de Base de Cálculo ST, nem ICMS ST, pelo contribuinte, o absorvente descrito como ABS ALWAYS HIPER CABAS NOT SECA C10 é produto sujeito a substituição tributária tendo em vista o Regime Especial acima transcrito. O referido regime determina ao CD estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, em relação às mercadorias constantes dos itens 17, 18, 20, 23, 24, 30, 36, 39, 41, 43, 44 e 47 a 51 e subitens 19.2, 22.2 e 45.2, a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado.

O referido absorvente está presente no item 24.1.44, a partir de 01/12/2015, conforme Decreto 46.855/2015. E no item 24.1.45, Decreto 46.137/2013, entre 1º/03/2013 a 30/11/2015. E todos os produtos do item 24 são objeto do regime especial. Observando que as NCMs do Anexo XV são correspondentes e diferem porque sofreram atualização na linha temporal da Tabela TIPI entre 2007 e 2012. A NCM 5601.10.00 era a classificação da mercadoria na Tabela TIPI 2007 (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) e corresponde a NCM 9619.00.00 na Tabela TIPI 2012 (Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011).

O mesmo acontece com os produtos da NCM 1905.32.00, Código de Produto 4137353, 4149645 e 4149646, cujas descrições são respectivamente, MINI BIS AO LEITE 30G LACTA; MAIS AO LEITE EXTRA CREMOSO115G HERSHEY'S; e MAIS BRANCO COOKIES 115G HERSHEY'S. Tais produtos também foram transferidos no CFOP 6.152. E como é possível constatar abaixo, os produtos fazem parte do item 43, elencado no Regime Especial em tela, Art. 1º, § 1º, inciso II, ou seja, estão sujeitos a ST.

A impugnante, fls. 35, também afirma que a mercadoria piscina “não encontra correspondente previsão normativa para tributação antecipada”. Tal afirmação, novamente, ignora o Regime Especial. As mercadorias descritas como piscinas, com as correspondentes NCMs, encontram-se, no período fiscalizado, no item 18.2.27 do Anexo XV, conforme

figuras abaixo. E todos os itens do capítulo 18 do Anexo XV fazem parte do Regime Especial supracitado referente ao CD localizado no Rio de Janeiro.

Estranheza ainda maior advém da análise conjunta de todas as mercadorias descritas como piscinas, NCM 9506.99.00, presentes no Anexo 1 – Tabela Cálculo. Nas Notas Fiscais de transferência entre o CD e as varejistas mineiras, no período fiscalizado, houve diferença de ICMS ST por 347 vezes. Desse total, 193 itens foram transferidos sem base de cálculo ST e sem ICMS ST. Nos demais itens, também identificados como piscinas de mesma NCM, o contribuinte

destacou base de cálculo ST, assim com ICMS ST, ainda que em menor valor que os apurados pelo fisco. Da mesma forma, não é possível sustentar a alegação, fls. 35, de não incidência de ICMS ST sobre panelas, copos e pratos, haja vista que as mercadorias, no período autuado, integram o Capítulo 30 - ARTEFATOS DE USO DOMÉSTICO. Além do Capítulo 30 estar elencado no Regime Especial, existe o Protocolo ICMS 189/09 firmado com o Rio de Janeiro e em vigor no período fiscalizado que abrange as mercadorias do referido Capítulo 30.

Com relação aos argumentos da Impugnante, segundo a qual, nas operações de transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos, não seria fato gerador do ICMS, é imprescindível destacar que no lançamento ora em análise, não está sendo cobrado o imposto da operação própria e sim ao ICMS devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes a serem realizadas pela filial mineira com as mercadorias por ela recebidas em transferências. Sendo certo que é somente a diferença a menor.

O Contribuinte ainda questiona o pagamento antecipado do tributo via regime de recolhimento da substituição tributária, todavia, neste particular, preliminarmente é imprescindível destacar que este órgão não possui competência para analisar a legalidade ou inconstitucionalidade de normas mineiras. Sendo que, no que tange ao lançamento, a adoção de preço médio ponderado está prevista no Anexo XV, art. 19, §§ 11 e 12, conforme plenamente destacado no Relatório Fiscal, págs. 13/15:

“O instituto da substituição tributária, de que tratam as regras previstas no art. 19 supracitado, tem por finalidade antecipar o ICMS de toda a cadeia de circulação, sem alterar o valor total do imposto a ser recolhido ao longo dessa mesma cadeia, nos termos das previsões da CFR/88 e da LC nº 87/96. Ou seja, a substituição tributária é um conjunto de regras que antecipa, da forma mais aproximada possível, o valor real da saída da mercadoria ao final da circulação, este sim, o fato gerador do ICMS por excelência. Assim, o que estatui a norma antielisiva específica prevista nos

parágrafos 11 e 12 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV ao RICMS é que, nas operações interestaduais de transferência, a base de cálculo do ICMS/ST seja o mais próximo possível do preço real de comercialização das mercadorias pela própria empresa, não se utilizando para sua formação o valor da operação de transferência, que seria, em regra, o valor do custo das mercadorias. Por seu turno, tal norma busca, exclusivamente, tributar a parcela real do valor do ICMS/ST que, indevidamente, não foi alcançada pela substituição tributária originalmente recolhida pela autuada, já que se utilizou de valores minorados, ao adotar o valor de transferência para a formação da base de cálculo do ICMS/ST. Em verdade, o escopo da norma antielisiva específica em questão é o de que se exija o ICMS exatamente sobre o aspecto quantitativo (valor) do fato gerador ocorrido, sob pena de se tratar de forma desigual contribuintes que estejam em uma mesma situação, ou seja, para aqueles que realizam apenas vendas, não operando consigo mesmo, que veriam suas operações com produtos similares serem tributadas por uma base de cálculo maior do que aquela utilizada pela autuada. Observa-se, então, que a norma antielisiva específica utilizada no presente Auto de Infração não fixa nem altera a base de cálculo do ICMS/ST, apenas garante que a base de cálculo prevista em lei não seja aviltada, como na transferência de mercadorias, a preço de custo, entre estabelecimentos de mesma titularidade situados em estados diferentes. Como conclusão adequada, tem-se que os preceitos expostos levam ao cumprimento das disposições previstas na LC n° 87/96 e da própria CRF/88, prestigiando o princípio da isonomia tributária entre os contribuintes e a neutralidade (não cumulatividade), garantindo que a carga tributária incidente sobre a mesma mercadoria não seja diferenciada artificialmente, em razão do local de sua procedência, situação que inclusive encontra vedação constitucional no art. 152 da CFR/88. Tem-se, ainda, como observação derradeira que, recentemente, o STF decidiu que a base de cálculo do ICMS/ST não tem mais o caráter de definitividade. Assim, caso o valor recolhido pelo sujeito passivo, em cumprimento às normas postas, se mostre superior ao realmente praticado com base na operação tributada pela substituição tributária, ainda resta a opção de que seja requerida a restituição de valores pagos a maior.”

Por oportuno, no que tange a previsão legal, é imprescindível destacar ainda o disposto no §9º do art. 22 da Lei n° 6.763/75, que prevê expressamente a hipótese de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrança da substituição tributária e foi um dos dispositivos que fundamentaram o lançamento:

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

(....)

§ 9º Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento, observando-se, no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

Correto, portanto, o trabalho da Fiscalização.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

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

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Registra-se, no que diz respeito ao limitador da multa isolada, previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, utilizado pela Fiscalização, que as multas previstas no referido artigo, ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Deste modo, por exemplo, se as operações autuadas são tributadas com alíquotas de 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), os respectivos limites à atribuição de multa isolada seriam de 24% (vinte e quatro por cento) e 36% (trinta e seis por cento) do valor da operação.

A Impugnante pretende demonstrar que o limitador da multa isolada que entende cabível seria o dobro da diferença autuada.

Entretanto, denota-se do texto legal que a limitação possui como diretriz o imposto incidente na operação ou prestação e não ao imposto autuado, *in verbis*:

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Evidente o equívoco da Autuada na interpretação do citado dispositivo legal e correta, portanto, a apuração das exigências fiscais constantes dos autos.

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário. A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (grifou-se)

O art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, 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.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Luiz Geraldo de Oliveira e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 24 de março de 2022.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Presidente / Relator**

CS/D