

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.656/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000164411-07  
Impugnação: 40.010127730-18  
Impugnante: 3M do Brasil Ltda  
IE: 524195606.00-68  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - DIVERSAS MERCADORIAS.** Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de mercadorias relacionadas nos itens 11, 15, 18, 19, 22, 23, 24 e 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE) e pelos Convênios ICMS n°s 74/94 e 03/99. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei n° 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência. A parcela do crédito tributário referente ao ICMS/ST, respectivas multa de revalidação e juros foram reconhecidos pela Autuada. Adequação da Multa Isolada aplicada ao percentual de 20% (vinte por cento), em virtude das alterações introduzidas pela Lei n° 19.978 de 28/12/11 no inciso VII do art. 55 da Lei n° 6763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – DIVERSAS MERCADORIAS.** Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de mercadorias relacionadas nos itens 11, 15, 18, 19, 22, 23, 24 e 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE) e pelos Convênios n°s 74/94 e 03/99. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei n° 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da citada lei, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência. Crédito tributário (ICMS/ST, respectivas multa de revalidação e juros) reconhecido em parte pela Autuada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exclusão da multa isolada exigida. Corretas as exigências remanescentes.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Versa a presente autuação sobre a constatação, mediante auditoria realizada nos documentos e livros da empresa autuada (substituta tributária), das seguintes irregularidades apuradas nos exercícios de 2006 a 2008:

2.1 – retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias, constantes nos itens 11, 15, 18, 19, 22, 23, 24 e 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuinte substituído mineiro.

2.2 – falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias, constantes nos itens 11, 15, 18, 19, 22, 23, 24 e 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuinte substituído mineiro.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 325/367, juntando os documentos de fls. 370/2882.

A Impugnante extingue, por meio do pagamento, parcela do crédito tributário (ICMS/ST, multa de revalidação e juros referentes aos itens 2.1 e 2.2 do Auto de Infração), conforme documentos de fls. 476/522.

Às fls. 2889 dos autos, a Autuada é intimada da reformulação do crédito tributário promovida pela Fiscalização, conforme art. 120, § 2º do RPTA/MG.

Nesta oportunidade a Fiscalização acosta aos autos “Demonstrativo do Crédito Tributário alterado em valores a menor em virtude de impugnação” (fls. 2890/2914) e “Demonstrativo do Crédito Tributário Extinto por pagamento e alterado por impugnação” (fls. 2915).

Às fls. 2922/2927 a Impugnante manifesta-se acerca da reformulação do crédito tributário promovida pela Fiscalização contra a qual o Fisco se manifesta às de fls. 2933/2955, pedindo pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2888/2915.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2959/2982, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pela Fiscalização.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão em relação à preliminar alegada e, no mérito, em relação ao imposto e multa de revalidação e por esta razão passam a compor o presente Acórdão e divergente, em parte, em relação à multa isolada aplicada.

### **Da Preliminar**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Impugnante nulidade do Auto de Infração em análise vez que fora lavrado sem a instauração de um procedimento prévio que a permitisse esclarecer os indícios de irregularidades. Sustenta que tal lançamento foi constituído com base em meras presunções.

Entretanto, razão não lhe assiste conforme se verá.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Confunde-se a Impugnante ao alegar que o art. 74 do RPTA destaca as únicas hipóteses em que o procedimento prévio de fiscalização seria dispensável. Tal dispositivo regulamentar na verdade refere-se às hipóteses nas quais a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal é dispensável, veja-se:

Art. 74. Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

II - em se tratando de crédito tributário de natureza não-contenciosa que independa de informações complementares do sujeito passivo para a sua formalização;

III - quando o obrigado deixar de entregar arquivos eletrônicos, ou entregá-los em desacordo com a legislação tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - falta de pagamento do ITCD, após decisão administrativa relativa à avaliação.

Ressalte-se que no caso dos presentes autos a Fiscalização lavrou o Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 06.

Saliente-se, também, que as exigências fiscais em comento não se respaldaram em presunções, como entende a Impugnante. Tais exigências fiscais são oriundas da falta de retenção e da retenção a menor do ICMS/ST por ela devido.

Ademais, registra-se, contudo, que a Fiscalização alterou o lançamento em razão da impugnação consoante art. 145, inciso I do Código Tributário Nacional e que houve a reabertura do prazo de 10 (dez) dias, nos termos do art. 120, § 2º do RPTA, para que a Autuada pudesse aditar a impugnação ou efetuar o pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução das multas aplicadas originalmente.

Deste modo, rejeita-se a preliminar arguida.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a constatação, mediante auditoria realizada nos documentos e livros da empresa autuada (substituta tributária), das seguintes irregularidades apuradas nos exercícios de 2006 a 2008:

2.1 – retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias, constantes dos itens 11, 15, 18, 19, 22, 23, 24 e 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuinte substituído mineiro.

2.2 – falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias, constantes dos itens 11, 15, 18, 19, 22, 23, 24 e 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuinte substituído mineiro.

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

Inicialmente, cumpre ressaltar que em relação ao item 2.1 do Auto de infração - retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, a Impugnante reconheceu parte das exigências, conforme guia de recolhimento de fls. 476 e planilha de fls. 478, todavia, permanecendo a discussão em relação à Multa Isolada (art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75), que será analisada adiante.

Em relação ao item 2.2 do Auto de Infração - não retenção e não recolhimento do ICMS/ST, a Impugnante reconheceu parte das exigências de ICMS/ST, respectiva multa de revalidação e juros, conforme guia de recolhimento de fls. 489 e planilha juntada às fls. 491.

Deste modo, permanece a discussão em relação a multa isolada referente às operações reconhecidas pela Autuada e, ainda, o ICMS/ST remanescente e as respectivas multas e juros.

Com a reformulação e reconhecimento parcial do crédito tributário foi elaborado o DCMM de fls. 2887/2888, Demonstrativo do Crédito Tributário alterado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em valores a menor em virtude de impugnação (fls. 2890/2914) e o Demonstrativo do Crédito Tributário extinto por pagamento e alterado por impugnação (fls. 2915).

Assim, passa-se a analisar as exigências remanescentes.

### **Irregularidade 2.2 do Auto de Infração: Falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST**

Acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pelas saídas de mercadorias destinada a contribuinte substituído mineiro conforme previsto em regime especial firmado com o Estado de Minas Gerais e nos Convênios ICMS nºs 74/94 e 03/99, no período de janeiro/06 a dezembro/08.

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

As mercadorias autuadas encontravam-se listadas, a época dos fatos geradores, nos seguintes itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

Item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02	Descrição do item	Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária
11	TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA	Interno e nas seguintes unidades da Federação: (...) São Paulo (...) Convênio ICMS nº 74/94
15	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS	Interno
18	MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO	Interno
19	PAPELARIA	Interno
22	FERRAMENTAS	Interno
23	MATERIAL DE LIMPEZA	Interno
24	COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL DE TOCADOR	Interno
26	PRODUTOS UTILIZADOS EM APARELHOS, EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS, MOTORES E VEÍCULOS E AGUARRÁS	Interno e nas seguintes unidades da Federação (...) São Paulo (...) Convênio ICMS nº 03/99

Vale frisar que a empresa autuada - 3M do Brasil Ltda, à época dos fatos geradores, por força dos Convênios nºs 74/94 e 03/99 e também do Regime Especial PTA nº 16.000136511.50 (fls. 172/187), era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas nos itens da Parte 2 do Anexo XV supracitados, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, vale trazer à colação parte do Acórdão nº 17.869/08/2ª, deste Conselho de Contribuintes:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

"DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO "REALIZADORA" DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]". (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Deste modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais é que Autuada compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Cumprе esclarecer que a Fiscalização acatou a alegação da defesa de que os produtos cujos códigos NBM/SH são 3801000, 38089410, 38089419 e 84219999, à época dos fatos geradores autuados, não estavam relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e que alguns produtos no período autuado não estavam sujeitos ao regime de substituição tributária, seja pelo fato de a NBM/SH do produto não estar na Parte 2 do Anexo XV ou, então, porque a descrição feita no respectivo subitem não tem qualquer relação com a mercadoria produzida e comercializada pela Impugnante.

Assim, verifica-se que no Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST (fls. 2890/2914) a Fiscalização excluiu do crédito tributário inicial todas as mercadorias que não estavam listadas, à época dos fatos geradores, na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto aos demais argumentos da defesa de que os produtos foram destinados à industrialização e a estabelecimentos mineiros detentores de Regimes Especiais, há de se ressaltar que a Fiscalização acatou parte dos mesmos.

Assim, as exigências sobre as operações envolvendo a empresa Pepsico do Brasil Ltda foram excluídas do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dentre os demais documentos juntados pela Impugnante com intuito de comprovar que os produtos autuados foram destinados à industrialização constam os seguintes:

- Doc. 14 (fls. 524/589): planilha contendo relação das mercadorias e dos destinatários, que no entender da Impugnante, adquiriram os produtos relacionados para emprego no processo industrial;

- Doc. nº 15 (fls. 592/600): cópia autenticada de declaração constando que empresa GMI Distribuidora Ltda atende os requisitos estabelecidos na legislação do IPI para receber mercadorias com suspensão do IPI; cópia autenticada de Termo de Compromisso firmado entre 3M do Brasil Ltda e a GMI Distribuidora Ltda dispondo que esta se responsabiliza pelas autuações que porventura aquela vier a sofrer em razão da citada suspensão do IPI; cópia de comprovante de inscrição e de situação cadastral – CNPJ e da 7ª Alteração contratual da empresa GMI Distribuidora Ltda.

- Doc. nº 16 (fls. 603/610): declaração da empresa Minaslack Comercial Ltda constando a informação de que os produtos adquiridos da 3M do Brasil Ltda, sem a retenção do ICMS, destinam-se à fabricação e acondicionamento de seladores, argamassa e de seus correlatos; cópia da 3ª Alteração contratual e cópia de comprovante de inscrição e de situação cadastral – CNPJ da citada empresa.

- Doc. nº 17 (fls. 612/615): cópia da 11ª Alteração contratual e do comprovante de inscrição e de situação cadastral – CNPJ da empresa Sandenberg Ind. e Comercial Ltda.

- Doc. nº 18 – documentos/alegações acatados pela Fiscalização.

- Doc. nº 19 (fls. 625/636): amostragem de documentos fiscais emitidos para as empresas supracitadas.

Relativamente às empresas retromencionadas, sustentou a Fiscalização, não ser possível acatar que os produtos objetos das exigências sejam destinados a serem insumos nos processos de produtivo das citadas empresas, tendo em vista que consta no cadastro da SEF/MG, demonstrado no Anexo “B”, fls. 54/63, que tais empresas exercem atividade de comércio atacadista, sendo também esta condição, como atividade econômica principal, no cadastro da Receita Federal, conforme se comprova, por documentos trazidos pela própria Impugnante, às fls. 597 e 610.

Informa, ainda, a Fiscalização que, embora conste no documento de fls. 615, referente à empresa Sandenberg Ind. e Com. Ltda a atividade de comércio atacadista, como secundária, as mercadorias foram adquiridas para comercialização.

Todavia, pode-se afirmar, da análise da documentação acostada aos autos, que as empresas supracitadas não exercem exclusivamente a atividade industrial.

Ressalte-se que em consulta ao sítio da empresa Minaslack Comercial Ltda ([www.minaslack.com.br](http://www.minaslack.com.br)) constata-se que a empresa atua no mercado como distribuidora de diversos produtos, conforme se extrai do seguinte slogan retirado da página da empresa na internet “*Minaslack Comercial Ltda, conta com 21 anos de distribuição/representação em Minas Gerais. Bom atendimento e credibilidade é a*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*nossa meta*". Consta na relação dos produtos que a empresa comercializa, por exemplo, o seguinte produto:

Lixa 226U

Características do Produto 226U: - Mineral: Óxido de Alumínio Marrom Premium - Granulometria: Norma FEPA - Costado: Papel - Disponibilidade: P80, P120, P150, P180, P220, P280, P320, P400, P600 e P800 - Formas de Conversão: Folhas e Discos Hooki.Grifou-se.

Analisando as notas fiscais juntadas pela Impugnante aos autos verifica-se, por exemplo, no documento de fls. 636 que a empresa Minaslack adquiriu da empresa autuada 30 (trinta) rolos do produto supracitado.

Já no *site* da empresa GMI Distribuidora Ltda (www.gmidistribuidora.com.br) observa-se da análise no catálogo de produtos que a empresa revende diversos produtos adquiridos da Autuada, tais como fitas crepe, lixas, discos de desbate, etc., de fabricação da empresa autuada.

Analisando as notas fiscais acostadas aos autos pela defesa, observa-se no documento de fls. 627 que a empresa GMI Distribuidora Ltda adquiriu da empresa autuada 1250 (um mil duzentos e cinquenta) rolos do produto fitas adesivas polip. para embalagem tartan e fita adesiva transf. Scotch. Frise-se que estas mesmas fitas encontram-se relacionadas no *site* da citada empresa no seu catálogo de produtos.

Vários outros produtos de fabricação da Autuada encontram-se dentre aqueles constantes nos catálogos das empresas supracitadas nos seus *sites* na *internet*.

Com relação à empresa Sandenberg Industrial e Comercial Ltda-EPP verifica-se na alteração contratual acostada aos autos pela Autuada, que só a partir julho de 2008 é que a mesma passou a desempenhar a atividade de industrialização (fls. 612). Entretanto, compulsando a planilha que contém a relação das operações autuadas verifica-se não constar nenhuma remessa de mercadoria para a empresa Sandenberg a partir deste período.

Tais fatos aliados às atividades desenvolvidas pelas empresas destinatárias, conforme documentos acostados aos autos, permitem concluir que as adquirentes mineiras promovem a revenda de produtos adquiridos da empresa autuada.

Ademais, destaque-se que os termos de compromissos firmados entre as empresas destinatárias acima citadas e a Autuada acerca da suspensão do IPI, não têm o condão de afastar o instituto da substituição tributária, com fundamento no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, como quer a Impugnante.

Frise-se, por oportuno, que a atividade principal das empresas mineiras Minaslack Comercial Ltda e GMI Distribuidora Ltda é a atividade de comércio atacadista de tintas, vernizes e similares, conforme se depreende dos comprovantes de inscrição e de situação cadastral – CNPJ, acostados aos autos às fls. 597 e 610.

Vale salientar que a SEF/MG já se manifestou sobre a questão em consulta respondida pelo órgão competente, veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 203/2011

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ESTABELECIMENTO DEDICADO À ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL - APLICABILIDADE - Aplica-se o regime da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuinte, situado neste Estado, que exerce, no mesmo estabelecimento, atividades de industrialização e comercialização. Caso a mercadoria adquirida venha a ser utilizada em processo industrial, poderá o adquirente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com o produto, nos termos do disposto no inciso V e no § 8º, ambos do art. 66 do mesmo Regulamento.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com atividade de fabricação de máquinas, equipamentos, peças e acessórios para uso industrial e comércio varejista de material elétrico, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e comprova suas saídas mediante emissão de Nota Fiscal Eletrônica.

(...)

RESPOSTA:

1 a 3 - O entendimento da Consulente reputa-se incorreto.

Nos termos do disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Ressalte-se que, para a aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização, de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02, e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Embora receba mercadorias para serem empregadas em processo de industrialização como matéria-prima, a Consulente também exerce, no mesmo estabelecimento, a atividade de comércio varejista, o que a descaracteriza como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, ainda que as empresas mineiras possam eventualmente receber mercadorias para serem empregadas em processo de industrialização como matéria-prima, elas também exercem, no mesmo estabelecimento, a atividade de comércio

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atacadista/varejista, conforme demonstrado acima, o que as descaracterizam como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Deste modo, conclui-se que se aplica o regime da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuinte, situado neste Estado, que exerce, no mesmo estabelecimento, atividades de industrialização e comercialização.

Ressalte-se que caso a mercadoria adquirida venha a ser utilizada em processo industrial, poderá o adquirente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com o produto.

No que se refere à alegação da Impugnante de que os produtos comercializados com estabelecimentos detentores de Regimes Especiais transfere a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, ressalta-se que as operações realizadas a partir de 01/06/08, com as empresas Megafort Distribuidora Imp. e Exp. Ltda, Tambasa- Tecidos e Armarinhos Bartolomeu S/A, Decisão Comercial Ltda e Aliança Atacados e Supermercados S/A, foram excluídas pela Fiscalização das exigências fiscais (fls. 2890/2914), em razão do disposto nos Regimes Especiais.

Esclarece a Fiscalização que, em relação às empresas supracitadas, o motivo determinante da retirada de tais operações das exigências fiscais ocorreu em razão do texto claro contido em seus Regimes Especiais, conforme fls. 648, 667, 675 e 691.

Por outro lado, pontua a Fiscalização que os Regimes Especiais relativos às empresas: Loja Elétrica Ltda, fls. 653/661, e Cirúrgica Gervásio Ltda, fls. 680/686, não foram acatados para afastar a retenção/recolhimento do ICMS/ST pelo remetente substituto porque em tais regimes não consta texto claro afastando o recolhimento do remetente - substituto tributário, sediado em outra Unidade da Federação.

Para o deslinde da questão importa analisar se os contribuintes destinatários mineiros são **detentores de regimes especiais que lhes atribuem a condição de substituto tributário**, conferindo-lhes a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, ou se apenas são **detentores de regimes especiais que lhes atribuem a “dilatação de prazo” para pagamento do ICMS/ST**.

Com relação ao tema vale destacar o posicionamento da Superintendência de Tributação da SEF/MG extraído da Orientação Tributária DOLT/SUTRI N° 001/2007, disponível em [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/orientacao/orientacao\\_001\\_2007.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_2007.htm), nos seguintes termos:

23 - Tratando-se de "ST interna", que procedimento deverá ser observado, quando o remetente estabelecido fora do Estado e o destinatário mineiro forem detentores de regime especial **que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST?**

R: Nessa hipótese, caberá ao remetente de fora do Estado, detentor de regime especial pela ausência de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

convênio ou protocolo, que assume a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST devido pelas operações subseqüentes, **exceto quando o regime concedido ao destinatário dispuser expressamente sobre a dispensa de retenção do ICMS/ST pelo remetente.** Grifou-se.

Nesse diapasão vale citar excertos do Acórdão nº 19.782/10/3ª, deste Conselho de Contribuintes, de relatoria do i. Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia:

No caso ora em análise, o Fisco mineiro, após minucioso exame das alegações apresentadas pela Impugnante em sua peça de defesa, constatou que os Processos Tributários Administrativos (PTAs) relativos às empresas Megafort Distrib. Import. E Exportação Ltda, Cema Central Mineira Atacadista e Decisão Comercial Ltda, tratavam-se de Regimes Especiais de Tributação (RET) com a atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Assim, todas as notas fiscais emitidas no período de 01/06/08 a 14/07/08, para os contribuintes mineiros detentores de RETs, como acima demonstrado, foram excluídas da peça fiscal, o que motivou a reformulação do crédito tributário de fls. 110/113.

**Quanto aos demais PTAs citados pela Impugnante, o Fisco esclarece que, todos eles se referem a Regimes Especiais para prorrogação do prazo de pagamento do imposto.** Grifou-se.

A diligência proposta pela 3ª Câmara de Julgamento foi alvo de apreciação pela Fiscalização às fls. 201/211, ficando esclarecido que **cabará à empresa destinatária das mercadorias, se entender que recolheu imposto indevido, protocolar competente pedido de restituição de indébitos**, nos termos da legislação vigente e entendimento esposado no Acórdão nº 15.944/02/1ª. Grifou-se.

Assim, pode-se concluir que apenas o Regime Especial que atribui aos destinatários mineiros a condição de substituto tributário, conferindo-lhes a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, é que poderá dispensar a retenção do ICMS/ST pelo remetente (detentor de regime especial).

Analisando os regimes especiais, acostados aos autos pela Impugnante, referentes às empresas Loja Elétrica Ltda, fls. 653/661, e Cirúrgica Gervásio Ltda, fls. 680/686, verifica-se que:

### Regime Especial Loja Elétrica Ltda PTA nº 16.000078122-10:

A Impugnante acostou, às fls. 653/661, cópias do Regime Especial - Loja Elétrica Ltda PTA nº 16.000078122-10.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, em consulta ao SICAF/SEF-MG (Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização), bem como na relação de detentores de regimes especiais disponível na página da internet da SEF/MG, no endereço eletrônico [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/regime\\_especial/consolidado\\_detentores\\_autorizados.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/regime_especial/consolidado_detentores_autorizados.htm), observa-se que o regime especial vigente à época dos fatos geradores não era o supracitado, que se encontra arquivado, e sim o de nº 16000115164-84, veja-se:

S I C A F                      SEF/MG

Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais    09.11.2011

Consulta Autuações por Envolvido            Inscrição Estadual: 062014664 02 83

Nome: LOJA ELÉTRICA LTDA

Numero PTA	Qualificacao	Dt Autuacao	Situacao PTA	Tipo Fase
<b>16 000078122 10</b>		<b>20.11.2002</b>	<b>RE AR</b>	
16 000078123 92		20.11.2002	RE AR	
16 000115037 65		03.01.2005	RI AR	
<b>16 000115164 84</b>		<b>19.01.2005</b>	<b>RE VI</b>	
16 000420465 95		20.06.2011	RE IT	
16 000041566 30		25.01.2000	RI AR	
16 000134771 76		23.01.2006	RE VI	

### REGIME ESPECIAL - ST - DETENTORES

### RELAÇÃO DE CONTRIBUINTES – DETENTORES/AUTORIZADOS

Dilatação de prazo de recolhimento art. 46, §§ 2º e 3º, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

(...)

Loja Elétrica Ltda 062.014664.0283 17.155342/0003.45 MG 18, 19, 22, 29 e 44 16.000115164.84 Vigê até 31/10/12

Assim, o RE referente à empresa destinatária Loja Elétrica Ltda com vigência no período autuado era o de nº 16.000115164-84.

Deste modo, para o deslinde da questão tratada neste ponto dos autos deve-se analisar o que dispõe o RE nº 16.000115164-84 (cujos excertos encontram-se anexos a este parecer).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que o Regime Especial nº 16.000115164-84 foi concedido com fulcro do art. 427, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

Art. 427. Mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação, poderá ser:

I - atribuída a qualidade de substituto tributário ao estabelecimento industrial fabricante ou ao estabelecimento atacadista localizado em outra unidade da Federação, observado o disposto na subalínea "a.1" do inciso II do caput art. 85 deste Regulamento;

**II - autorizado, ao atacadista mineiro que adquirir ou receber mercadoria de outra unidade da Federação, o recolhimento do imposto no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento observado o disposto na alínea "f" do inciso II do caput do art. 85 deste Regulamento.** Grifou-se

*Efeitos de 1º/01/05 a 30/11/05 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos do Dec. nº 43.923, de 02/12/04.*

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

(...)

f) até o dia 9 (nove) do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, nas hipóteses previstas nos incisos II e V do art. 403, no inciso II art. 404, na alínea "a" do inciso I do art. 406, no parágrafo único do art. 407, no inciso II do § 2º do art. 413, no inciso II do art. 419, na alínea "a" do inciso I do art. 421 e no inciso II do art. 427, todos da Parte 1 do Anexo IX;

*Efeitos de 18/08/05 a 30/11/05 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.085, de 17/08/05.*

No Anexo XV do RICMS, então vigente, a previsão acima encontra-se no art. 46, §§ 2º e 3º, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Deste modo, tratando-se o regime especial concedido à Loja Elétrica Ltda de dilação de prazo para pagamento do ICMS/ST não há como dispensar a retenção do ICMS/ST pelo remetente (detentor de regime especial).

### Regime especial Cirúrgica Gervásio Ltda:

O regime especial concedido à Cirúrgica Gervásio Ltda dispõe no art. 1º que ***“fica autorizado a recolher o ICMS devido por substituição tributária e referente às operações subsequentes com mercadorias relacionadas nos itens 15, 18, 12, 21, 22, 23.1, 23.2, 23.9 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, até o dia 09 (nove) do 2º mês subsequente ao da entrada das referidas mercadorias no seu estabelecimento.”*** Grifou-se – (fls. 680).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art.1º, parágrafo dispõe que “*o imposto será apurado no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do Contribuinte e recolhido em documento de arrecadação distinto, em agência bancária autorizada.*” Grifou-se – (fls. 682).

Assim, na mesma linha do entendimento acima, tratando-se o regime especial concedido para dilação de prazo para pagamento do ICMS/ST não há que se falar em dispensa de retenção do ICMS/ST pelo remetente.

Deste modo, repita-se, que tais regimes especiais não se prestam para afastar a responsabilidade imposta à Impugnante.

Acreça-se, quanto à Loja Elétrica Ltda, que no Anexo “C”, fls. 64/74, Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST retido a menor, cujas exigências foram reconhecidas pela Impugnante, há várias operações realizadas entre tais empresas.

Ademais, a responsabilidade das destinatárias mineiras **não prevalece** sobre a responsabilidade imposta à empresa atuada, seja em razão do conteúdo do Regime Especial celebrado com a Fazenda de Minas Gerais, seja em razão da disposição contida no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

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.

### **Da aplicabilidade da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 ao caso dos autos**

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre a constatação de que a Impugnante, na condição de contribuinte substituto tributário, promoveu a remessa de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária para contribuintes mineiros, no período de 01/01/06 a 31/12/08, sem efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido a este Estado ou efetuou a retenção a menor.

Vê-se, pois, que a Atuada deixou de consignar ou consignou a menor nas respectivas notas fiscais a base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação e, por consequência lógica, deixou de recolher ou recolheu a menor o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

Em função da infração em questão, a Fiscalização aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

...

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada. (grifou-se)

O dispositivo legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Importante frisar, que a Autuada é contribuinte substituta e como tal a obrigação principal, isto é, o ICMS/ST, nasce diretamente para ela.

Ressalte-se que por força de disposição do Convênio ICMS nº 81/93 de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária, cumprindo, desta forma, os deveres impostos pela legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria.

Veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS nº 81/93:

Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

(...)

Cláusula oitava: O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Em Minas Gerais estabelece o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02:

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 subsequentes.

Já nos casos em que a empresa autuada é contribuinte substituta tributária por força de Regime Especial PTA nº 16.000136511.50, concedido nos termos do art. 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a Autuada também está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária conforme art. 4º do citado regime especial acostado às fls. 178/180.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito, seja a operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

Por fim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou a base de cálculo do ICMS/ST nas notas fiscais que emitiu ou a consignou a menor.

No entanto, como o núcleo do tipo do ilícito tributário adotado pelo texto legal, inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, à época dos fatos geradores, era “por consignar”, afasta-se a aplicação da multa isolada por não ser própria à infração cometida em relação à irregularidade do item 2.2 da autuação fiscal (fls. 11), conforme demonstrativos constantes no anexo “D” (fls. 76/160), uma vez que, em relação a este item, a conduta da Impugnante foi deixar de consignar em documento fiscal que acobertou a operação ou a prestação base de cálculo prevista pela legislação.

Com o advento da Lei nº 19.978/2011, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante. Não devendo ser aplicada de forma retroativa, nos termos do art. 105 do CTN.

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

...

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

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

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

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

...

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

Portanto, correto o procedimento adotado pela Fiscalização de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 em relação à irregularidade 2.1 da autuação fiscal (fls. 10), conforme demonstrativos constantes no anexo “C” (fls. 65/74).

Em virtude da alteração legislativa, que cominou penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da irregularidade, nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN, adequou-se a multa isolada aplicada à irregularidade 2.1 da autuação fiscal ao percentual de 20% (vinte por cento).

### **Da Reincidência**

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre trazer a baila o conceito legal de reincidência, nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

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

Alega a Impugnante que não é reincidente tendo em vista a ausência de indicação dos produtos objeto das operações e com relação à discrepância dos valores deste lançamento e daqueles que serviram de base para a caracterização da reincidência. Todavia, tal argumento não lhe socorre haja vista que por determinação legal a reincidência ocorre com a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização, às fls. 162/171, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 04.002017533-35 – fls. 163/164 – quitado em agosto de 2005;
- PTA nº 04.002018782-51 – fls. 165/167 – quitado em agosto de 2005.

Verifica-se que a primeira e a segunda reincidência ocorreram em agosto de 2005, portanto a majoração da citada penalidade na forma efetivada pela Fiscalização encontra-se em consonância com a Lei nº 6763/75 (art. 53, § 6º).

### **Da cumulação das multas isolada e de revalidação**

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, todavia, razão não lhe assiste.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

principal, exigida em razão da falta de recolhimento do imposto pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela falta de consignação ou consignação a menor nas respectivas notas fiscais da base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação.

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

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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

(...)

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

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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:

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

Ressalte-se que a multa de revalidação exigida é disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontra-se regularmente capitulada no Auto de Infração.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II, §2º, I da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação em dobro), refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do descumprimento dos requisitos dispostos na legislação tributária, anteriormente citados.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ILÍCITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO É O COMPORTAMENTO QUE IMPLICA INOBSERVÂNCIA DE NORMA TRIBUTÁRIA. IMPLICA INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, SEJA PRINCIPAL OU ACESSÓRIA”.

“SANÇÃO É O MEIO DE QUE SE VALE A ORDEM JURÍDICA PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO ILÍCITO. PODE LIMITAR-SE A COMPELIR O RESPONSÁVEL PELA INOBSERVÂNCIA DA NORMA AO CUMPRIMENTO DE SEU DEVER, E PODE CONSISTIR NUM CASTIGO, NUMA PENALIDADE A ESTE COMINADA”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79,

“punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC.** 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE.** A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Neste caso, determina a norma tributária a retenção do ICMS/ST nos documentos fiscais emitidos pela Autuada em relação às mercadorias sujeitas a ST. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

### Da taxa Selic

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Por fim, no que se refere à solicitação da Impugnante para realização de diligência para certos esclarecimentos há que se ressaltar que a matéria tratada nos presentes autos não demanda outras análises que não possam ser feitas por meio da documentação juntada pelas partes e da interpretação da legislação tributária pertinente.

Ademais, alguns dos questionamentos propostos pela defesa foram acatados pela Fiscalização na reformulação do crédito tributário.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/01/12. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também, em preliminar, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito efetuada pelo Fisco às fls. 2887/2915 e, também, para excluir a Multa Isolada aplicada em relação à irregularidade do item 2.2 da autuação fiscal (fls. 11), conforme demonstrativos constantes no anexo “D” (fls. 76/160), e, ainda, para adequar a Multa Isolada aplicada em relação à irregularidade 2.1 da autuação fiscal (fls. 10), conforme demonstrativos constantes no anexo “C” (fls. 65/74), ao percentual de 20% (vinte por cento), em virtude das alterações introduzidas pela Lei nº 19.978 de 28/12/11 no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fábio Avelino Rodrigues Tarandach e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2012.**

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

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Relator**