

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.629/17/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000631413-19  
Impugnação: 40.010141867-30  
Impugnante: Metalúrgica Ventisilva Ltda  
CNPJ: 61.129.268/0001-12  
Proc. S. Passivo: Bruno Rosolia  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/SP

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FALTA DE CONSIGNAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Impugnante não reteve e deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com produtos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por falta de consignação da base de cálculo do imposto no documento fiscal, descumprindo o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Porém, foi excluída a majoração da Multa Isolada relativa à reincidência, nos termos do art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c a alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.** Constatado que a Impugnante não reteve e deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo, incidente nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por falta de consignação da base de cálculo do imposto no documento fiscal, descumprindo o estabelecido no art. 19, inciso II, da Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – CONSIGNAÇÃO A MENOR DA BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Impugnante reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com produtos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação

capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- Falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente sobre operações com produtos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da falta de consignação do valor da base de cálculo, com a consequente falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro/2012 a novembro/2015, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em relação a essas irregularidades, exigem-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta multa agravada por reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

- Falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo, incidente nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da falta de consignação do valor da base de cálculo, com a consequente falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro/2012 a novembro/2015, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em relação a essas irregularidades, exigem-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

- Retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente sobre operações com produtos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da consignação a menor do valor da base de cálculo, com o consequente recolhimento a menor de imposto, no período de janeiro/2012 a novembro/2015, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

São exigidos para essas irregularidades o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

O início da atividade fiscal foi documentado por meio do Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000017315.11 (fls. 02/03), do qual a Autuada tomou conhecimento em 16/09/16 (fls. 04).

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 14/20.

As irregularidades foram apuradas por meio das planilhas que integram os Anexos “A” a “J” do Auto de Infração (fls. 21/137).

A Autuada foi intimada do Auto de Infração, conforme documentos às fls. 265/266.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 267/293, na qual pugna pela improcedência do lançamento.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

A Fiscalização, à vista dos argumentos da Defesa, reformula o crédito tributário para excluir as exigências relativas às Notas Fiscais de saída destinadas à Loja Elétrica Ltda, CNPJ 17.155.342/0003-45, que detém o Regime Especial nº 16.000420465-95, e ainda às Notas Fiscais destinadas à industrialização (vide planilha de fls. 540/543, anexa ao Termo de Rerratificação de fls. 538/539).

### **Do Aditamento à Impugnação**

Regularmente intimada (fls. 568), a Impugnante reitera, às fls. 570/571, os termos de sua Defesa.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização vem, então, aos autos (fls. 572/598), para refutar as alegações da Defesa e pedir pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 538/567.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que o Demonstrativo Fiscal deveria relacionar todas as notas fiscais de ICMS/ST, bem como a legislação pertinente à matéria, e não simplesmente mencioná-las de forma genérica.

Entende que deveria a Fiscalização ter discriminado as operações objeto da autuação, uma a uma, bem como os destaques do pagamento do imposto, sendo tais requisitos indispensáveis para configurar a infração cometida.

Acrescenta que a notificação não descreveu como deveria a legislação a reger a aplicação dos juros, acarretando novo cerceamento de defesa.

Assinala que, em consequência, não foi, cabalmente, demonstrada a real infração praticada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que, na falta de tais elementos, a presente autuação seria um ato administrativo irregular ou viciado. E sendo assim, considera que o Sujeito Passivo estaria impossibilitado de conhecer as acusações que lhe são imputadas, o que comprometeria sua defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste.

A atividade fiscal consistiu em conferência de documentos e informações fiscais (arquivos eletrônicos – SINTEGRA, SPED, NEF-e) enviados pela Autuada, referentes a saídas de mercadorias com destino a contribuintes substituídos estabelecidos no Estado de Minas Gerais.

Às fls. 14/20, encontra-se detalhado Relatório Fiscal, que traz:

- o período fiscalizado;
- a descrição das irregularidades apuradas;
- a descrição das penalidades e sua fundamentação legal;
- a relação das planilhas anexas ao Auto de Infração;
- o demonstrativo do crédito tributário;
- a identificação de toda a base legal que justifica a autuação;
- as informações que comprovam e fundamentam a majoração de multa isolada em decorrência da reincidência;
- e informações pertinentes a respeito da Autuada e dos produtos objeto da autuação.

Além disso, as irregularidades foram apuradas por meio das planilhas que integram os Anexos ao Auto de Infração (fls. 21/137), que são:

- Anexo A – Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado;
- Anexo A-1 – Demonstrativo do Crédito Tributário – Retenção a Menor;
- Anexo A-2 – Demonstrativo do Crédito Tributário – Sem Retenção;
- Anexo B – Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado Por Ano;
- Anexo B-1 – Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado Por Ano – Retenção a Menor;
- Anexo B-2 – Demonstrativo do Crédito Tributário – Consolidado Por Ano – Sem Retenção;
- Anexo C-1 – Resumo Mensal do Crédito Tributário Devido – Retenção a Menor;
- Anexo C-2 – Resumo Mensal do Crédito Tributário Devido – Sem Retenção-1;
- Anexo C-2 – Resumo Mensal do Crédito Tributário Devido – Sem Retenção-2;
- Anexo D-1 – Resumo Mensal Por Contribuinte – Retenção a Menor;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo D-2 – Resumo Mensal Por Contribuinte – Sem Retenção-1;
- Anexo D-2 – Resumo Mensal Por Contribuinte – Sem Retenção-2;
- Anexo E-1 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST– Retenção a Menor;
- Anexo E-2 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST – Sem Retenção-1;
- Anexo E-2 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST – Sem Retenção-2;
- Anexo F-1 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – Retenção a Menor;
- Anexo F-2 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – Sem Retenção-1;
- Anexo F-2 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – Sem Retenção-2;
- Anexo G-1 – Cadastro de Produtos e Regras – Retenção a Menor;
- Anexo G-2 – Cadastro de Produtos e Regras – Sem Retenção-1;
- Anexo G-2 – Cadastro de Produtos e Regras – Sem Retenção- 2;
- Anexo H-1 – Demonstrativo de Apuração de Multa Isolada – Retenção a Menor;
- Anexo H-2 – Demonstrativo de Apuração de Multa Isolada – Sem Retenção;
- Anexo I – Memória de Cálculo de Apuração do ICMS/ST;
- Anexo J – CD (*Compact Disc*) com a Integralidade das Planilhas Referentes aos Anexos “A” a “I”, Integrantes do Auto de Infração.

Note-se que o Anexo “I” (fls. 129/135) traz, de forma exemplificativa, a **memória de cálculo de ICMS/ST em operações de remessa dos produtos objeto da autuação, sujeitos, portanto, à substituição tributária.** Os CFOPs mencionados são: 6101 – venda de produção do estabelecimento; e 6105 – venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar.

Nas planilhas constantes deste Anexo, são detalhados **todos os componentes a serem levados em conta para fins de apuração do ICMS/ST** devido, tais como: margem de valor agregado ajustada; base de cálculo do ICMS/ST do produto; base de cálculo do ICMS Operação Própria; ICMS Operação Própria destacado na NF; diferença da base de cálculo do ICMS/ST; alíquota interna do ICMS; valor do ICMS/ST devido; ICMS/ST destacado na NF; ICMS/ST devido a recolher; multa de revalidação; multa isolada; total do crédito tributário exigido para a NF analisada.

**Cada uma das mercadorias, de cada uma das notas fiscais objeto desta autuação, foi submetida a cálculo semelhante, para apuração do ICMS/ST devido,** nas planilhas dos Anexo “E-1 – Retenção a menor” e Anexo “E-2 – Sem retenção”, que se encontram no CD às fls. 137. Esse CD contém, ainda, os arquivos das notas fiscais autuadas.

Quanto aos juros, equivocadamente a Impugnante afirma que não foi descrita, na autuação, a legislação aplicável aos juros exigidos. Sua menção expressa encontra-se no Auto de Infração, às fls. 05 dos autos, no campo denominado “Valor do Crédito Tributário com Redução”.

Observa-se, portanto, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identidade do sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível, conforme disposto no *caput* do art. 142 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – CTN, o que afasta a alegação da Impugnante de que este dispositivo legal não teria sido cumprido pela Fiscalização.

Ademais, todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Se a infração cometida é devidamente apurada e, em consequência, corretamente exigido o crédito tributário correspondente, como no presente caso, não há que se falar em excesso de exação, como faz a Impugnante.

Induvidoso, ainda, que a Autuada tenha compreendido e se defendido claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela Impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício de sua ampla defesa.

Quando os argumentos da Defesa foram suficientes para alterar o lançamento, a Fiscalização os acatou, resultando na reformulação do crédito tributário de fls. 538/567, como no caso das alegações relativas às Notas Fiscais de saída destinadas à Loja Elétrica Ltda, CNPJ 17.155.342/0003-45, que detém o Regime Especial nº 16.000420465-95, e ainda às Notas Fiscais destinadas à industrialização (vide planilha de fls. 540/543). Não há, portanto, que se falar em cerceamento de defesa.

A Impugnante transcreve o art. 195 do CTN e cita o art. 197 do mesmo Código, para mencionar a necessidade de requisição escrita para entrega de documentos. Cabe observar que a Fiscalização, fazendo uso do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03), requisitou os documentos que, a seu ver, seriam necessários para a consecução do objeto da auditoria fiscal, conforme descrito no referido Auto.

Rejeitam-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente sobre operações com produtos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da falta de consignação do valor da base de cálculo, com a consequente falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro/2012 a novembro/2015, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em relação a essas irregularidades, exigem-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta multa agravada por reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

- Falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo, incidente nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da falta de consignação do valor da base de cálculo, com a consequente falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro/2012 a novembro/2015, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em relação a essas irregularidades, exigem-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

- Retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente sobre operações com produtos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da consignação a menor do valor da base de cálculo, com o consequente recolhimento a menor de imposto, no período de janeiro/2012 a novembro/2015, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

São exigidos, para essas irregularidades, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II c/c seu § 2º, inciso I e a Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

As irregularidades foram apuradas mediante conferência de documentos fiscais e informações fiscais (arquivos eletrônicos - SINTEGRA, SPED, NF-e), transmitidos pela Autuada, correspondentes ao período de 01/01/12 a 30/11/15.

Como produto de sua análise, foram confeccionadas as planilhas que integram os Anexos A a J do Auto de Infração (já identificadas anteriormente), que comparam o resultado do cálculo feito pela Autuada com a metodologia de cálculo determinada pela legislação mineira, e apuram a diferença existente.

É oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos retro, que os Estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas. Assim, devidamente autorizado, o Estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do inciso II, do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

O Protocolo ICMS nº 159/09, do qual os Estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, listados em seu Anexo Único. Sua Cláusula primeira atribui ao estabelecimento remetente, na qualidade de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, relativo às operações subsequentes. Veja-se:

PROTOCOLO ICMS 159, DE 1º DE OUTUBRO DE 2009

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade 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 relativo às operações subsequentes.

O parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 159/09 traz a previsão de recolhimento, a título de ICMS/ST, do valor resultante do cálculo da diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

PROTOCOLO ICMS 159, DE 1º DE OUTUBRO DE 2009

Cláusula primeira

(...)

Parágrafo único. O disposto no "caput" aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

A Cláusula terceira desse Protocolo estabelece qual será a base de cálculo, para as mercadorias que estarão sujeitas a operações subsequentes. Confira-se:

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com os produtos mencionados neste Protocolo.

§ 1º Em substituição ao valor de que trata o "caput", a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o preço praticado pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula:

MVA ajustada =  $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ", onde:

I - "MVA ST original" é a margem de valor agregado prevista na legislação do Estado de destino da mercadoria;

II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo Único.

§ 2º Na hipótese de a "ALQ intra" ser inferior à "ALQ inter", deverá ser aplicada a "MVA - ST original", sem o ajuste previsto no § 1º.

§ 3º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos nesta cláusula.

Redação original, efeitos até 30/09/12.

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço único ou máximo de venda a varejo fixado pelo órgão público competente.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o "caput", a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula "MVA ajustada =  $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ", onde:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - "MVA ST original" é a margem de valor agregado indicada no Anexo Único deste protocolo;

II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

Nova redação dada ao inciso III do § 1º da cláusula terceira pelo Prot. ICMS 109/10, efeitos em relação às operações destinadas a MG, a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo, e a SP, a partir de 01.07.10.

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo Único.

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado ajustada definidos no § 1º desta cláusula.

Acrescentado o § 3º à cláusula terceira pelo Prot. ICMS 109/10, efeitos em relação às operações destinadas a MG, a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo, e a SP, a partir de 01.07.10.

§ 3º Na hipótese de a "ALQ intra" ser inferior à "ALQ inter", deverá ser aplicada a "MVA - ST original", sem o ajuste previsto no § 1º.

A Cláusula quarta desse Protocolo determina que o imposto a ser retido, para as mercadorias que estarão sujeitas a operações subsequentes, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na unidade federada de destino, sobre a base de cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do remetente, desde que corretamente destacado no documento fiscal. Veja-se:

Cláusula quarta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na unidade federada de destino, sobre a base de cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do remetente, desde que corretamente destacado no documento fiscal.

A Cláusula sexta condiciona a aplicação desse Protocolo à mercadoria para a qual exista previsão da substituição tributária na legislação interna do Estado signatário de destino, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nova redação dada ao caput da cláusula sexta pelo Prot. ICMS 109/10, efeitos em relação às operações destinadas a MG, a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo, e a SP, a partir de 01.07.10.

Cláusula sexta Fica condicionada a aplicação deste Protocolo à mercadoria para a qual exista previsão da substituição tributária na legislação interna do Estado signatário de destino.

Em cumprimento a essa condição, nota-se que as mercadorias objeto da autuação são produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos e máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos constantes dos itens 29 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Já o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, e inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS assim dispõe sobre a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, para as mercadorias que estarão sujeitas a operações subsequentes:

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 que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§º a 8º deste artigo;

Enquanto isso, o inciso II desse mesmo art. 19, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS trata da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente:

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

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a mesma estabelecida para a operação praticada pelo remetente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao valor a recolher a título de ICMS/ST, para as mercadorias que estarão sujeitas a operações subsequentes, esse é determinado pelo inciso I do art. 20, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, que assim dispõe:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

Quanto ao valor a recolher a título de ICMS/ST, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, esse é determinado pelo inciso II do art. 20, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS, que assim dispõe:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

A Impugnante sustenta que as notas fiscais objeto da notificação fiscal foram emitidas todas com o ICMS/ST devidamente apurado e recolhido, de acordo com as alíquotas vigentes à época, não havendo qualquer irregularidade.

Apresenta em anexo à sua Defesa, para buscar corroborar sua afirmação, documentos fiscais e comprovantes de pagamentos do ICMS/ST em CD-RW às fls. 525, bem como planilha exemplificativa em CD-R às fls. 526.

Acrescenta que a Fiscalização teria apurado valores indevidos no levantamento das notas fiscais dos produtos comercializados pela Impugnante, pois aquela teria se baseado unicamente nas informações dos arquivos eletrônicos, não conferido corretamente todos os documentos fiscais emitidos no período apurado. Teria auferido, assim, valores aleatórios no período fiscalizado, ocasionando iliquidez e incerteza ao Auto de Infração.

Conclui que, em razão das irregularidades cometidas pela Fiscalização, não poderia ser dado prosseguimento à cobrança fiscal, sob pena de enriquecimento ilícito e sem causa por parte do Estado de Minas Gerais.

A Fiscalização demonstra a correção do cálculo realizado por meio do Anexo I – Memória de Cálculo de ICMS/ST (fls. 129/135). Veja-se, por exemplo, a apuração da mercadoria “exaustor incl. axial 40cm monf 4 polo 127-220v 50-60 Hz motor Ventisilva E40M4”, cuja classificação na NCM/SH é 8414.59.90, conforme DANFE nº 22.242, emitida pela Autuada (fls. 131).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa mercadoria está inserida na classificação de ventiladores com NCM/SH 8414.5, segundo o subitem 45.1.1 do item 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Veja-se que, segundo o DANFE 22.242, o valor da base de cálculo do ICMS operação própria é de R\$ 967,20.

Segundo o subitem 45.1.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para se chegar ao valor da base de cálculo/ST, deve ser acrescido ao valor dessa base de cálculo do ICMS o percentual correspondente Margem de Valor Agregado - MVA de 45%.

Porém, a Fiscalização, na planilha de fls. 130, utilizou-se da MVA-ajustada de 45,94% pelas razões explicitadas no § 5º do art. 19 da Parte 1 do referido Anexo XV do RICMS/02. Chega-se, então, à base de cálculo/ST no valor de R\$ 1.411,53, correspondente a  $R\$ 967,20 \times 1,4594$ .

Sobre essa base de cálculo/ST é calculado o valor do ICMS/ST, por meio da aplicação da alíquota de 18%:  $R\$ 1.411,53 \times 18\% = R\$ 254,08$ .

Cabe agora calcular o valor do ICMS Operação Própria:  $R\$ 967,20 \times 12\% = R\$ 116,06$ .

Do valor de R\$ 254,08 deve ser deduzido o valor R\$ 116,06, correspondente ao ICMS Operação Própria, chegando-se a:  $R\$ 254,08 - R\$ 116,06 = R\$ 138,02$ .

Esse valor de R\$ 138,02, como se pode ver na linha (N) "ICMS/ST devido a recolher" da planilha de fls. 130, é exatamente o identificado pela Fiscalização, como valor devido a título de ICMS/ST em decorrência da operação interestadual de venda realizada pela Autuada a contribuinte mineiro, e documentada por meio do DANFE 22.242.

Contudo, como se confirma observando-se o citado DANFE 22.242, às fls.131, a Autuada consignou nos campos "base de cálculo do ICMS substituição" e "valor do ICMS substituição" a quantia de R\$ 0,00, ou seja, não consignou valor algum, bem como não reteve e recolheu valor algum, referente a este documento fiscal, a título de ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais pela operação de venda realizada, descumprindo assim a legislação de regência. Este exemplo diz respeito à "falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST", uma das duas irregularidades cometidas pela Autuada.

A outra é "retenção e recolhimento do ICMS/ST a menor", a qual se encontra devidamente demonstrada na planilha de fls. 132, e que corresponde à operação acobertada pelo DANFE 22.246, às fls. 133. Neste caso, a planilha indica que a Autuada deveria ter calculado, como base de cálculo ICMS/ST o valor de R\$ 2.606,25 (linha F) e a título de ICMS/ST, o valor de R\$ 254,82.

Porém, verificando o constante no DANFE 22.246, a Autuada fez consignar apenas o valor de R\$ 2.428,56 como base de cálculo/ST, e R\$ 77,13 a título de ICMS/ST. Sendo assim, deixou de consignar, reter e recolher a diferença apurada na peça fiscal no valor de:  $R\$ 254,82 - R\$ 77,13 = R\$ 177,69$ .

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os cálculos apresentados pela Fiscalização, produto a produto, nota fiscal a nota fiscal, para as mercadorias sujeitas a operações subsequentes, encontram-se demonstrados às seguintes planilhas (CD às fls. 137), seja por retenção a menor, seja por falta de retenção do imposto:

- Anexo E-1 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST– Retenção a Menor;
- Anexo E-2 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST – Sem Retenção-1;
- Anexo F-1 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – Retenção a Menor;
- Anexo F-2 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – Sem Retenção-1;
- Anexo G-1 – Cadastro de Produtos e Regras – Retenção a Menor;
- Anexo G-2 – Cadastro de Produtos e Regras – Sem Retenção-1.

Para as operações de entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, objeto desta autuação, o valor a ser exigido a título de ICMS/ST, calculado pela diferença entre a alíquota interna e a externa, foi apurado nas planilhas:

- Anexo E-2 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST – Sem Retenção-2;
- Anexo F-2 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido – Sem Retenção-2;
- Anexo G-2 – Cadastro de Produtos e Regras – Sem Retenção-2.

Já o cálculo da Multa Isolada exigida pela consignação a menor e pela falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST, tanto para as mercadorias sujeitas a operações subsequentes, quanto para as operações interestaduais nas quais se torna exigível o diferencial de alíquota, encontra-se demonstrado nas seguintes planilhas:

- Anexo H-1 – Demonstrativo de Apuração de Multa Isolada – Retenção a Menor;
- Anexo H-2 – Demonstrativo de Apuração de Multa Isolada – Sem Retenção.

Sendo assim, não pode prosperar a alegação da Defesa de que a Fiscalização teria deixado de discriminar as notas fiscais e respectivos valores que serviram de amparo para o levantamento efetuado, e pedir em seu favor a aplicação do art. 142 do CTN.

Também não cabe razão à Impugnante em seu argumento de que a Fiscalização não teria considerado os valores já recolhidos pela primeira, a título de ICMS/ST. As planilhas dos Anexo “E-1 – Retenção a menor” e Anexo “E-2 – Sem retenção” (CD às fls. 137), apresentam a Coluna “ICMS ST Destacado”, cujo valor é deduzido do valor lançado na Coluna “ICMS ST Apurado”, chegando-se, então, na Coluna “Diferença” ao valor exigido na peça fiscal a título de ICMS/ST.

Argumenta, ainda, a Defesa que foi utilizada pela Fiscalização, para cálculo do imposto, a alíquota máxima de 18%, sendo que, no seu entendimento, algumas operações estariam sujeitas a alíquota de 12%.

No entanto, conforme inciso I do art. 20, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS transcrito acima, o valor do imposto a recolher a título de substituição tributária será, em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

A alíquota aplicável às operações subsequentes com as mercadorias objeto da autuação é a prevista no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

Já a alíquota aplicável à operação própria interestadual realizada pela Autuada é a de 12% (doze por cento), conforme art. 42, inciso II, alínea “c” do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

(...)

c) 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo;

E, como esclarece a Fiscalização em sua Manifestação Fiscal (fls. 585), as alíquotas utilizadas para apuração e cálculo do tributo foram corretamente aplicadas e estão devidamente discriminadas nos Anexos F1 e F2 (Relatório de Apuração do ICMS ST Devido, às fls. 88/101), bem como nos Anexos G1 e G2 (Cadastro de Produtos e suas Respectivas Regras, às fls. 102/114).

A Defesa reclama, ainda, por ter sido cobrado no feito fiscal o ICMS/ST referente ao diferencial de alíquotas, em relação ao qual a Impugnante não se reconhece, nas operações objeto da autuação, como contribuinte do tributo, tendo em vista a não ocorrência do fato gerador correspondente.

Sustenta que houve a violação ao que dispõe o art. 155, § 2º, alínea b da Constituição Federal, na medida em que a alíquota interna deveria ser aplicada aos não contribuintes do ICMS.

Presume-se que a Defesa pretendeu mencionar a alínea “b” do inciso VII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, o qual mencionava expressamente, à época de sua



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vigência, que se aplica a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

A Fiscalização aponta que, no Anexo D-2, às fls. 65 dos autos, e também no Anexo D-2 presente no CD de fls. 137, verifica-se que todos os destinatários das operações de remessa de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, para as quais se exige o ICMS/ST diferencial de alíquota, são contribuintes do imposto (vide fls. 592).

Portanto, tanto antes da vigência da Emenda Constitucional nº 87/15, de 16/04/15, quanto depois de sua vigência, a exigência do diferencial de alíquota já estava prevista no inciso VII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, conforme se verifica abaixo:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

TEXTO REVOGADO PELA EC nº 87/2015:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Conclui-se não ser possível, no presente caso, admitir lesão ao disposto no inciso VII do § 2º do art. 155 da CF, como alega a Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que a Autuada, na condição de substituta tributária, é Sujeito Passivo no caso presente. Portanto, deve constar no Polo Passivo da obrigação tributária. Neste sentido, o acórdão 20.152/13/2ª aborda claramente essa questão, a saber:

### ACÓRDÃO: 20.152/13/2ª

IMPERIOSO DESTACAR QUE O CONTRIBUINTE LEGALMENTE ELEITO COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RESPONDE POR DÍVIDA PRÓPRIA, AINDA QUE OS FATOS GERADORES SEJAM PRATICADOS POR TERCEIROS (CONTRIBUINTES SUBSTITUÍDOS).

NA LIÇÃO DE SACHA CALMON NAVARRO COELHO, A SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA COMPORTARIA DOIS TIPOS DE OBRIGADOS:

“A) O ‘CONTRIBUINTE’, QUE PAGA DÍVIDA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA POR FATO GERADOR PRÓPRIO; E

B) O ‘DESTINATÁRIO LEGAL TRIBUTÁRIO’, QUE PAGA DÍVIDA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA POR FATO GERADOR ALHEIO (DE TERCEIRO), ASSEGURANDO-SE-LHE, EM NOME DA JUSTIÇA, A POSSIBILIDADE DE RECUPERAR, CONTRA QUEM PRATICOU OU ESTEVE ENVOLVIDO COM O FATO GERADOR, O DISPÊNDIO FISCAL QUE A LEI LHE IMPUTOU DIRETAMENTE ATRAVÉS DA CRIAÇÃO DO VINCULUM JURIS OBRIGACIONAL.”

(CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO – 11ª EDIÇÃO – EDITORA FORENSE – PÁG. 610 E 611)

NO CASO PRESENTE, A IMPUGNANTE, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, SE ENQUADRA NA DEFINIÇÃO DE “DESTINATÁRIO LEGAL TRIBUTÁRIO” (SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO), QUE PAGA DÍVIDA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA, POR FATO GERADOR ALHEIO (DE TERCEIROS).

Note-se que se o valor devido a título de ICMS Operação Própria não fosse deduzido do valor a título do ICMS/ST, o substituto tributário teria que recolher este valor tanto ao Estado de origem quanto ao Estado de destino, ocasionando assim a bitributação. Esta é alegada pela Impugnante, em sua Defesa, como se a Fiscalização tivesse tributado mais de uma vez o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Mas, como explicado acima, o cálculo previsto na legislação tributária relativa ao ICMS/ST, para as mercadorias sujeitas a operações subsequentes, que considera o valor devido ao Estado de origem e valor distinto ao Estado de destino, evita a ocorrência da bitributação.

Restam, portanto, comprovadas as irregularidades de “falta de consignação e consignação a menor da base de cálculo/ST” pela Autuada, que ocasionaram a “falta de retenção e recolhimento e a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST”, que abrange tanto as mercadorias sujeitas a operações subsequentes, quanto àquelas a serem utilizadas como material de uso e consumo e ativo permanente.

A comprovação dessas irregularidades encontra-se em conformidade com o que foi constatado pela Fiscalização na peça fiscal, com a ressalva de que foram excluídas do crédito tributário as exigências relativas às Notas Fiscais de saída destinadas a Loja Elétrica Ltda. CNPJ 17.155.342/0003-45, que detém o Regime

Especial nº 16.000420465-95, e ainda às Notas Fiscais destinadas à industrialização, exclusão esta já realizada por meio do Termo de Rerratificação e demais documentos às fls. 538/567.

A Impugnante requer a realização de diligências necessárias para a constatação dos reais valores devidos, para não haver locupletamento desmotivado do Estado. À vista dos elementos trazidos aos autos, que confirmam as irregularidades cometidas e as exigências fiscais impostas, não resta espaço para qualquer dúvida ou complementação.

Por esta mesma razão, afasta-se aqui o argumento da Impugnante de que o Auto de Infração seria improcedente por falta de fundamentação legal e amparo documental.

Acresça-se não haver na peça fiscal qualquer elemento que comprove o descumprimento por parte da Fiscalização do disposto na Lei nº 13.515/00 – Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais e, em especial, quantos aos artigos 1º a 4º, mencionados pela Impugnante. A mera menção a esses dispositivos legais não tem o condão de afastar as exigências que restaram comprovadas na peça fiscal.

Às fls. 290, a Impugnante reproduz o quadro resumido dos valores referentes ao período fiscalizado e assevera que, apesar de ter recolhido valores em alíquota menor, também recolheu valores em alíquota maior, sendo credora de R\$ 11.511,38 e não devedora, o que seria passível de processo administrativo de restituição.

Cita, então, o art. 884 do Código Civil Brasileiro, para afirmar que, quando se verifica a ocorrência dos pressupostos ali consignados, é possível exigir-se a restituição do enriquecimento sem causa, por vantagem patrimonial obtida por meio de um ato ilícito.

Conduto, como esclarece a Fiscalização às fls. 596, o Auto de Infração não demonstra tal crédito. Sendo assim, caso tenha elementos probatórios capazes de assegurar seu direito à restituição de tributos recolhidos a maior, deve buscar a repartição fazendária de sua jurisdição para a apresentação do pedido correspondente, não sendo possível, no âmbito deste PTA, tratar devidamente do tema, por falta de previsão legal.

A Impugnante argui que a multa isolada aplicada ofende o princípio constitucional do não confisco.

Porém, não há que se falar em ofensa ao não confisco, quando se trata de multa isolada exigida nos exatos termos previstos na legislação estadual, em razão de descumprimento de obrigação acessória.

Como afirma a professora Misabel Derzi, “não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...).” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa isolada, 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 pela falta de consignação de base de cálculo ou pela consignação de base de cálculo a menor, imposta de modo a desestimular o descumprimento de obrigações acessórias, mormente quando o descumprimento desta obrigação resulta em não recolhimento do tributo no todo ou em parte.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária desse estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do já citado art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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

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

Quanto à imposição de juros moratórios sobre o imposto e as multas, repudiada pela Impugnante, cabe apenas ressaltar que foi utilizada a taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil, conforme disposto na Resolução SEF/MG nº 2.880/97 (mencionada às fls. 05 dos autos), norma esta editada em consonância com a previsão contida no art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo 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 dos débitos fiscais federais.

Resolução nº 2.880/97

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

É pacífica a jurisprudência acerca da cobrança de multa e juros:

EM RELAÇÃO AOS DÉBITOS DECORRENTES DO NÃO-RECOLHIMENTO DE TRIBUTO E MULTA NOS PRAZOS FIXADOS NA LEGISLAÇÃO, INCIDEM JUROS DE MORA QUE ESTÃO LEGALMENTE DISCIPLINADOS NO ART. 226 DA LEI 6.763/1975, IN VERBIS:

ART. 226. SOBRE OS DÉBITOS DECORRENTES DO NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO 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 DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS.

NO TOCANTE À CORREÇÃO DOS VALORES RELATIVOS AO IMPOSTO E MULTAS PELA TAXA SELIC, VERIFICA-SE QUE O ART. 127 DA LEI Nº 6.763/75 C/C § 3º, ART. 5º DA LEI FEDERAL Nº 9.430/96 PREVÊ TAL IMPOSIÇÃO, IN VERBIS:

LEI Nº 6.763/75:

ART. 127 - OS DÉBITOS DECORRENTES DO NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E MULTAS NO PRAZO LEGAL TERÃO SEU VALOR CORRIGIDO EM FUNÇÃO DA VARIAÇÃO DO PODER AQUISITIVO DA MOEDA, SEGUNDO CRITÉRIOS ADOTADOS PARA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS. LEI Nº 9.430/96: 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 EQUIVALENTES 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.

RESSALTA-SE QUE O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), EM JULGAMENTO QUE NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL (AG INT NO ARESF Nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), PUBLICADO EM 24/10/16, PACIFICOU A LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO, PELA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, DA TAXA SELIC NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS DEFINIDOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA. 1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

A Impugnante pede a aplicação do art. 208 da Lei nº 6.763/75, a seguir transcrito, sob o argumento de que haveria dúvida sobre o valor correto do crédito tributário.

Art. 208. As infrações ou penalidades decorrentes da não-observância de dispositivos da legislação tributária interpretar-se-ão de maneira mais favorável ao infrator, em caso de dúvida quanto a:

- I - capitulação legal do fato;
- II - natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou natureza ou extensão de seus efeitos;
- III - autoria, imputabilidade ou punibilidade;
- IV - natureza da penalidade aplicável ou sua graduação.

Contudo, como se verifica acima, a apuração das irregularidades se deu de forma a afastar qualquer dúvida relativa aos aspectos legais descritos nos incisos do art. 108 acima mencionados.

Comprovadas as irregularidades cometidas e na falta de elementos que possam descaracterizar a imputação fiscal, devida se torna a exigência do ICMS/ST, bem como a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c seu § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Pelo descumprimento de obrigação acessória, ao consignar, em documento fiscal que acobertou as operações, valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação relativamente à operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" do inciso VII, foi aplicada a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, capitulada na alínea "c" do mesmo inciso VII, do art. 55, da Lei nº 6.763/75, dispositivo este com a redação dada pelo art. 8º da Lei nº 19.978, de 28/12/2011, com efeitos a partir de 01/01/12. Veja-se:

### LEI Nº 6.763/75

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;

Já por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertou as operações, a base de cálculo prevista na legislação, foi exigida a Multa Isolada de 20% sobre o valor da base de cálculo do ICMS/ST não consignada nas notas fiscais, nos termos do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, inciso este acrescido pelo art. 8º da Lei nº 19.978, de 28/12/2011, com efeitos a partir de 01/01/12 até 30/06/17, com a seguinte redação:

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;

A Impugnante pede a redução das multas e dos juros sobre o valor principal aos índices preconizados em lei. Quanto a este pedido, cabe ressaltar que a aplicação, tanto das multas quanto dos juros, já se encontra em consonância com o disposto na legislação tributária mineira. Dessa forma, não há o que adequar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se que o referido § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi alterado pelo art. 56 pela Lei nº 22.549/17, reduzindo o limite de duas vezes e meia para apenas duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou na prestação.

Como as referidas alterações legislativas resultam mais favoráveis à Impugnante, poderiam retroagir para beneficiar o Sujeito Passivo, conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Contudo, a nova redação do § 2º do art. 55, como abaixo se verifica, excetua a aplicação do limitador nos casos de dolo, fraude e simulação. Veja-se:

Art. 55.

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

Ora, no presente caso, a Multa Isolada prevista no art. 55, incisos XXXVII da Lei nº 6.763/75 foi agravada no período de 11/04/13 a 29/12/15, em decorrência de constatação de reincidência, conforme demonstrado no Anexo F2, denominado “Relatório de Apuração da Multa Isolada Sem Retenção”.

Cabe observar que: a) o dolo implica conhecimento e vontade; b) que a Autuada já havia sido penalizada com a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, que deu causa à reincidência.

Por estas razões, inequívoco se torna que a conduta da Autuada foi no sentido de deixar de consignar no documento fiscal a base de cálculo do ICMS/ST correta, com a finalidade de suprimir tributo. Sendo assim, a retroação benéfica fica afastada, neste caso, em relação à aplicação do novo limitador, face à presença do dolo.

Não pode prosperar o argumento da Defesa de que a Fiscalização teria atuado “ao arrepio da lei e do ordenamento jurídico”, impondo sanções que se converteram em abuso de autoridade e excesso de exação. Como se vê acima, as penalidades aplicadas encontram-se adequadas ao tipo penal descrito na norma tributária coligida, não resultando em qualquer excesso.

Por outro lado, quanto à exigência em si da majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em decorrência da reincidência,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

esta majoração encontrava-se, à época dos fatos geradores objeto da presente autuação, prevista no item 1 do § 5º e nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

1. De reincidência;

(...)

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

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

Note-se que a caracterização da reincidência se encontra devidamente comprovada nos autos (vide fls. 18/19, bem como fls. 608), por meio da identificação do PTA nº 04.002244433-16, onde a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII foi exigida e quitada pela Autuada. Tal comprovação enseja e justifica a inclusão da majoração, no período de 11/04/13 a 29/12/15, desta mesma multa isolada, entre as exigências contidas no presente Auto de Infração, de acordo com os já transcritos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, cabe observar que o art. 79, inciso I, alínea “e” da Lei nº 22.549/17 revogou o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, excluindo, portanto, a reincidência como fator amplificador dos efeitos da penalidade isolada. Veja-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável à Impugnante, e não exige qualquer condicionante, cabe, no presente caso, a exclusão da majoração da Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 decorrente da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reincidência, conforme disposto no art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c a alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 538/567 e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada, nos termos do disposto no art. 79, inciso I, alínea "e" da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Tavares Pereira (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**