

Acórdão: 23.057/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000811337-48  
Impugnação: 40.010144423-29  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.73-01  
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, em razão de destaque a maior do ICMS relativo à operação própria, nas operações internas de transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o previsto em Regime Especial de Tributação. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir as exigências relativas às saídas internas de produtos destinados a uso e consumo e ativo imobilizado, CFOPs 5.552 e 5.557. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, no período de outubro de 2013 a dezembro de 2014, destacou e recolheu a menor o ICMS/ST, em razão de destaque a maior do ICMS relativo à operação própria, nas operações internas de transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o previsto em Regime Especial de Tributação.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000020902.17 (fls. 02); Auto de Infração-AI (fls. 03/05); Relatório Fiscal (fls. 06/07); Anexo 7.1 – Pedido de Regime Especial (fls. 08/12); Anexo 7.2 – Novo Pedido de Regime Especial (fls. 13/16); Anexo 7.3 - RET nº 45.000004313-03 (fls. 17/20); Anexo 7.4 – Pedido de alteração do RET nº 45.000004313-03 (fls. 21/23); Anexo 7.5 – Protocolo de Intenções (fls. 24/28); Anexo 7.6 – Indeferimento do Pedido de Alteração do RET nº 45.000004313-03 (fls. 29/34); Anexo 7.7 – CD contendo o cálculo correto do ICMS/ST apurado (fls. 35/36).

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 40/64, acompanhada dos documentos de fls. 65/149.

Requer, ao final, o acolhimento da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Rerratificação de fls. 153 e “Reformulação do Crédito Tributário” de fls. 154/157, excluindo as exigências relativas às saídas internas de produtos destinados a uso e consumo e ativo imobilizado, CFOPs 5.552 e 5.557.

Na oportunidade, apresenta “Novo Relatório Fiscal” de fls. 155/156, anexando CD às fls. 157, contendo novo cálculo do ICMS/ST apurado.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 164, ratificando/reiterando os termos remanescentes de sua impugnação inicial.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 165/177, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 182/183, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 191/197.

Na mesma oportunidade, a Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 184/185, que resulta na Manifestação do Fisco de fls. 201/204.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 206/226, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do credito tributário de fls. 153/157.

---

## ***DECISÃO***

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

Conforme relatado, a presente autuação refere-se à constatação de que a Autuada, no período de outubro de 2013 a dezembro de 2014, destacou e recolheu a menor o ICMS/ST, em razão de destaque a maior do ICMS relativo à operação própria, nas operações internas de transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o previsto em Regime Especial de Tributação.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Os documentos atinentes ao referido Regime Especial foram acostados pelo Fisco às fls. 08/34 (Anexos 7.1 a 7.6 do Auto de Infração), demonstrando que a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada é responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, apurado no momento da saída da mercadoria.

O Regime Especial prevê, também, que, para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, a Contribuinte deve utilizar a alíquota incidente na operação própria da empresa, *“reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior”*, ao passo que a empresa aplicou, indevidamente (ou seja, em desacordo com o regime especial), a alíquota de 18% (dezoito por cento), reduzindo, conseqüentemente, o valor do ICMS/ST a recolher.

O cálculo do ICMS/ST devido foi apresentado em CD de fls. 36 (Anexo 7.7 do Auto de Infração), que contém os arquivos “TabelaCalculo 2013” e “TabelaCalculo 2014”, correspondendo ao confronto do imposto apurado pelo Fisco e o destacado/recolhido pela Autuada.

O Demonstrativo do Crédito Tributário se encontra às fls. 06/07 dos autos (Relatório Fiscal).

Em sua peça de defesa, a Impugnante relata que celebrou com o estado de Minas Gerais Protocolo de Intenções (fls. 24/28 - Anexo 7.5 do Auto de Infração), *“cujo objeto era favorecer a implantação de estabelecimentos que funcionariam como centros de distribuição no Estado, mediante concessões mútuas tendentes a promover o desenvolvimento econômico e social da região”*.

Afirma que, *“como incentivo à materialização do investimento privado, o Estado de Minas Gerais se comprometeu a conceder tratamento tributário diferenciado à Defendente, atribuindo a seu centro de distribuição a condição de responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas às suas lojas e diferindo o pagamento do imposto relativo às operações próprias em determinadas situações”* (destacou-se).

Na oportunidade, transcreve trechos do Protocolo de Intenções e tece comentários a respeito de determinadas cláusulas.

Assevera que, posteriormente à celebração do referido Protocolo de Intenções, requereu à Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda a concessão de regime especial contemplando **apenas** a responsabilidade como substituto tributário, **não solicitando o diferimento parcial do ICMS da operação própria de saída** do Centro de Distribuição, conforme documento acostado pelo Fisco às fls. 14/16 (Anexo 7.2 do Auto de Infração), que **substituiu o pedido inicial** de fls. 09/12 (Anexo 7.1 do Auto de Infração).

Informa que, não obstante ter protocolado o pedido nos termos mencionados, foi deferido o Regime Especial nº 45.000004313-03 (fls. 18/20 – Anexo 7.3 do Auto de Infração), que, no seu entendimento, foi além do requerido, *“extrapolando inclusive as balizas do Protocolo de Intenções”*, com a alegação de que *“sob este novo modelo, as importâncias que deixariam de ser recolhidas como ICMS normal trariam reflexo direto na apuração do ICMS-ST”*.

Considerando esse argumento e, ainda, *“a inviabilidade técnica de processamento de documentos fiscais com duas alíquotas distintas para uma mesma*

operação”, a Impugnante narra que “solicitou alteração do regime especial para que o ICMS comum e ICMS-ST fossem calculados com a alíquota de 18% (dezoito por cento)”, conforme pedido de fls. 22/23 (Anexo 7.4 do Auto de Infração).

Assim, afirma que, “segura do amparo no pleito frente ao acordo celebrado com a Administração Pública”, procedeu com a apuração do ICMS e ICMS/ST nesse formato.

Apresenta o entendimento de que “o Protocolo de Intenções se referia exclusivamente à possibilidade de parte do imposto relativo à operação própria ser recolhido posteriormente (**diferimento parcial**)”, não estabelecendo “qualquer impacto de tal diferimento na apuração do ICMS-ST devido nas mesmas saídas”, “até porque, do contrário, não haveria diferimento de parcela do imposto, mas efetivamente uma nova alíquota para o ICMS próprio”.

Continua o raciocínio, argumentando que, “segundo a metodologia proposta no Protocolo de Intenções, nas operações relativas às transferências de mercadorias para estabelecimentos comerciais, o recolhimento de uma fração do ICMS normal seria transportado para momento ulterior, sem prejuízo da contabilização regular do ICMS-ST desconsiderando esta circunstância, e, ao final, a carga tributária seria integralizada com o pagamento do ICMS próprio no encerramento do diferimento”.

Afirma que “não é possível inferir que o “diferimento parcial do imposto” estabelecido no protocolo tivesse o condão de transformar ICMS próprio em ICMS-ST, sem qualquer efeito prático de postergar a materialização do ônus fiscal, como é inerente ao instituto em comento”.

Assegura que não houve pedido para que o imposto fosse calculado com a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), e conclui que “o cálculo do ICMS-ST a partir deste parâmetro reflete puramente uma antijurídica construção interpretativa das autoridades fiscais acerca dos efeitos do diferimento parcial mencionado no protocolo, em manifesta afronta aos termos do artigo 108, § 1º, do CTN”, ferindo, segundo a Defesa, os princípios da proteção à confiança (elemento subjetivo do princípio da segurança jurídica), moralidade e boa-fé.

No intuito de ilustrar sua argumentação, a Defendente apresenta posições doutrinárias e decisões de tribunais acerca dos referidos princípios.

O Fisco, por sua vez, traz em sua manifestação fiscal (e Relatório Fiscal), um histórico cronológico de todo o andamento do processo de concessão do Regime Especial à Autuada, que merece ser aqui reproduzido:

“No dia 02.07.2013 a empresa, com base no Protocolo de Intenções (Anexo 7.5) celebrado com o Estado de Minas Gerais em 10.02.2012, protocolou pedido de Regime Especial de Tributação (Anexo 7.1).

Em 16.07.2013 novo pedido de Regime Especial de Tributação (Anexo 7.2) foi protocolizado, com base no

mesmo Protocolo de Intenções, mas com exclusões de dispositivos relacionados à presente autuação.

Em 10.09.2013 o Regime Especial de Tributação foi concedido (Anexo 7.3), nos termos previstos pelo Protocolo de Intenções anteriormente celebrado e de acordo com o primeiro pedido feito pela empresa.

No dia 16.09.2013, a empresa requereu alteração nos artigos 3º e 6º do Regime Especial (Anexo 7.4) concedido em 10.09.2013, solicitando que pudesse usufruir de imediato das alterações propostas.

Assim, antes de ser apreciada e autorizada ou não a alteração pleiteada, a empresa passou a agir da forma como pretendia, ou seja, desde a implantação do Centro de Distribuição no Estado, jamais limitou à alíquota de 12% nas suas operações próprias para efeito do cálculo da substituição tributária nas saídas internas que promoveu, gerando, como consequência, um valor menor a reter e recolher a título de ICMS/ST;

Cabe ressaltar ainda, que, ao agir desta maneira, a empresa procedeu como se o Protocolo de Intenções (Anexo 7.4), que garantia ao Estado através da sistemática prevista, parcela de ICMS a ser efetivamente recolhida como ST, não existisse e o Regime Especial tivesse a redação por ela desejada e pleiteada. Estabeleceu suas próprias regras e agiu conforme sua conveniência desde o momento do pedido de alteração. O procedimento adotado pela beneficiária em muito dista do acordo contido no Protocolo de Intenções e no RET.

Em 23.03.2017 o Pedido de Alteração protocolado pelas Lojas Americanas foi indeferido pela SUTRI, órgão competente para a decisão, na sua totalidade (Anexo 7.6).”

Observa-se que o relato dos fatos ocorridos feito pela Impugnante coaduna com o histórico apresentado pelo Fisco.

Conforme bem esclarecido pelo Fisco, o Protocolo de Intenções “*é um instituto que contém disposições preliminares, no qual as partes expõem, genericamente, aquilo que têm em mira realizar no futuro*”. E, ainda, “*o Protocolo de Intenções rende ensejo ao surgimento, posterior, de outro instrumento convencional mais completo, o que no caso em questão trata-se do Regime Especial de Tributação*”.

Destaca-se, também, que o Fisco “*tem por obrigação ater-se ao regulamentado no Regime Especial, este sim, com status de norma, bem como zelar pelo seu cumprimento, independentemente das expectativas geradas em Protocolo de Intenções*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em análise aos documentos acostados aos autos, verifica-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, o Regime Especial de Tributação – RET nº 45.000004313-03 (fls. 18/20), elaborado pela Superintendência de Tributação, não conflita com o Protocolo de Intenções (fls. 25/28), pois, especialmente em relação ao ponto em discussão, ambos abordam no mesmo sentido, conforme Cláusula Dez, Parágrafo Sexto, inciso II, alínea “b”, do Protocolo de Intenções (fls. 27) e art. 6º, § 1º, do RET (fls. 18 – verso):

### Protocolo de Intenções

#### Cláusula Dez

(...)

Parágrafo Sexto: Para fruição do tratamento tributário disposto nesta Cláusula deverá ser observado o seguinte:

(...)

II. pela LASA:

(...)

b) nas operações internas promovidas pelo Centro de Distribuição Geral com mercadorias sujeitas à substituição tributária, a alíquota incidente na operação própria da LASA será reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, mediante diferimento parcial do imposto, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002;

(Grifou-se)

### RET nº 45.000004313-03

Art. 6º O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19, § 7º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS e o devido pelas operações próprias.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, alíquota incidente na operação própria da LASA será reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior.

(Grifou-se)

Portanto, mesmo que, apenas por hipótese, o Protocolo de Intenções pudesse ser aplicado de imediato, ainda assim a Autuada teria descumprido o que nele estava previsto.

Depreende-se, dos comandos de ambos instrumentos da legislação tributária (Protocolo de Intenção e RET), que, de fato, as importâncias que deixam de ser destacadas como ICMS normal, em razão do “diferimento parcial” concedido pelo RET, trazem reflexo direto na apuração do ICMS/ST (conforme § 1º do art. 6º do RET).

Essa questão é bastante questionada pela Impugnante, no seu entendimento, nesse caso, não haveria diferimento parcial, mas, sim, uma nova alíquota.

Contudo, ao contrário do alegado pela Defesa, isso não afasta a validade do instituto do “diferimento parcial” concedido em relação à operação própria, que é encerrado na apuração do ICMS/ST, pois é o imposto relativo às operações subsequentes, as quais não estão alcançadas pelo diferimento.

Constatando então, que a Autuada não aplicou em suas saídas internas a sistemática de cálculo do imposto devido, tanto o ICMS normal quanto o ICMS/ST, prevista no Regime Especial de Tributação a ela concedido, o Fisco, corretamente, lavrou o presente Auto de Infração com as devidas exigências.

Vale destacar que a Contribuinte, para fins de concessão de regime especial, com vistas a fruição de tratamento tributário específico acordado no Protocolo de Intenções, protocolou o pedido inicial de fls. 09/12 (Anexo 7.1 do Auto de Infração), em que solicita, dentre outras coisas, o “*Diferimento parcial do ICMS devido nas aquisições internas de produtos acabados, destinados a comercialização*”, item II.2 do referido pedido, cujo teor se encontra no mesmo sentido do tratado no Protocolo de Intenções.

A partir desse pedido, a Superintendência de Tributação elaborou o RET em questão, embora a Contribuinte tenha protocolado poucos dias após a primeira petição, novo pleito (fls. 14/16 - Anexo 7.2 do Auto de Infração), mas que não pôde ser considerado, pois ele foi elaborado com exclusão do referido dispositivo (item II.2) relacionado à presente autuação, não mais se encontrando na mesma linha do que foi desenvolvido no Protocolo de Intenções.

Dessa forma, não procede o argumento da Defendente de que a obrigação tributária objeto da presente autuação teria sido originada a partir da construção **interpretativa** da Superintendência de Tributação e da autoridade fiscal, valendo-se, segundo ela, da analogia para embasar a autuação, contrariando o § 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional - CTN e ferindo os postulados da proteção à confiança, moralidade e boa-fé.

Salienta-se que a “*inviabilidade técnica de processamento de documentos fiscais com duas alíquotas distintas para uma mesma operação*” argumentada pela Impugnante em sua peça de defesa e, ainda, em pedido de alteração do RET “*para que o ICMS comum e ICMS-ST fossem calculados com a alíquota de 18% (dezoito por cento)*”, conforme documento de fls. 22/23 (Anexo 7.4 do Auto de Infração), não dispensa a Contribuinte de cumprir as determinações constantes do Regime Especial de Tributação em vigência.

Até porque, reiterando, o Regime Especial foi elaborado com normas e condições advindas do Protocolo de Intenções, que já havia sido acordado entre a empresa e o estado de Minas Gerais, ou seja, ao assinar os termos do Protocolo de Intenções a Contribuinte aceitou as regras nele contidas.

Portanto, não pode a Contribuinte, com base na certeza de que a alteração do RET seria acatada, proceder com a apuração do ICMS e ICMS/ST como bem

entende, ignorando os preceitos acordados anteriormente com o estado e constantes do RET em vigência.

Ademais, referido pedido de alteração foi indeferido, de acordo com a manifestação da Superintendência de Tributação, acostada às fls. 30/31 (Anexo 7.6 do Auto de Infração).

Nesse ponto, cumpre trazer os seguintes comentários do Fisco, que se apresentam na mesma linha:

“(...) asseveramos que a viabilidade técnica não é uma questão que possa servir de justificativa para descumprimento do acordado. O pedido de alteração pode ser justificado pela análise da viabilidade técnica, mas agir de acordo com o pedido com base em mera expectativa é ignorar o sistema a que se deve estar submetido.”

Além disso, apenas por pura conjectura, suponhamos que o Protocolo de Intenções tivesse alguma força jurídica e que pudesse ser aplicado, ainda assim a Autuada teria descumprido o que nele estava previsto, uma vez que estabeleceu desde o primeiro momento suas próprias regras e agiu conforme sua conveniência, seguindo apenas o que pleiteara no seu Pedido de Alteração do Regime Especial de Tributação, distanciando, ela sim, tanto do previsto no Protocolo de Intenções, quanto do Regime Especial de Tributação.

(...)

Note-se que o Fisco se ateu ao Regime Especial celebrado, interpretando-o em consonância com o Protocolo de Intenções, sem, no entanto, prender-se a este último, visto que o Regime Especial é, sim, o instrumento celebrado entre as partes que tem a força de norma legal. E não poderia ser diferente, considerando tanto o dever funcional bem como o princípio da indisponibilidade do interesse público.

(...)

Em momento algum a Fiscalização valeu-se de analogia para majorar tributo, muito pelo contrário, ateu-se ao regulamentado explicitamente no Regime Especial.

Mais uma vez, a Autuada tenta inverter completamente a ordem dos fatos. Pois bem, e vamos, mais uma vez, fazer um breve relato sobre como o processo se desenrolou.

No intuito de estabelecer um Centro Distribuição em MG, a Autuada e o Estado de MG celebram um Protocolo de Intenções estabelecendo diretrizes preliminares para essa implantação. Com base neste Protocolo, porém alterando alguns itens, a Empresa entra com um Pedido de Regime Especial de Tributação e a Superintendência de Tributação por sua vez estabelece o Regime Especial que passa a vigorar imediatamente após a sua publicação. Em seguida, a Impugnante entra com um Pedido de Alteração do Regime Especial. Essa é a sequência real dos fatos e o resumo de como eles se deram. Nada fora do normal e tudo de acordo com o esperado nesse tipo de processo.

Portanto, como pode a Autuada cogitar que a obrigação tributária objeto da presente autuação poderia ter sido originada a partir da construção interpretativa da Superintendência de Tributação e da Autoridade Fiscal? Se houve alguma “construção interpretativa” nesse processo, foi exclusivamente por parte da Defendente que criou as suas próprias regras de tributação e em momento algum seguiu o que estava previsto no Regime Especial de Tributação. Se alguém aqui feriu os postulados da proteção à confiança, moralidade e boa-fé, esse alguém foi a Impugnante que entrou com um Pedido de Alteração do Regime Especial e não aguardou uma possível decisão a seu favor da Superintendência de Tributação – fato este que não ocorreu, uma vez que o pedido foi indeferido – passando a emitir suas notas fiscais desde o início de suas atividades como se o Pedido de Alteração tivesse sido deferido.

Na verdade, **se o estabelecido no Regime Especial de Tributação não estava de acordo com o que a empresa esperava, bastaria renunciar ao Regime, mas nunca ignorá-lo e passar a realizar suas operações conforme as suas próprias regras e sua conveniência**, pois, se assim fosse permitido, de nada serviria a existência e criação desse instrumento.

(Destacou-se)

Assim, caso o Contribuinte não concorde com os termos do Regime Especial de Tributação em vigência, é facultado a ele pedir alteração de seu conteúdo ou renunciar ao regime.

A Autuada optou por pedir alterações sem, no entanto, aguardar o deferimento de sua solicitação, desconsiderando as obrigações acordadas e passando a realizar as operações de acordo com sua conveniência, o que é inadmissível.

Em relação a essa abordagem, vale reproduzir os seguintes excertos da manifestação fiscal:

Há que ser respeitada a subsunção. “Como definição jurídica, configura-se a subsunção quando o caso concreto se enquadra à norma legal em abstrato. É a adequação de uma conduta ou fato concreto (norma-fato) à norma jurídica (norma-tipo) É a tipicidade, no direito penal; bem como é o fato gerador, no direito tributário”. Portanto, a nosso ver, é evidente que não está legalmente autorizada a subversão desta ordem, pois, em caso contrário, cada Contribuinte teria ou poderia ter sua própria legislação.

Se a tese da Autuada pudesse prosperar, não haveria mais a necessidade de existir uma legislação tributária, bastaria a existência de diretrizes e cada contribuinte poderia fazer da forma como melhor lhe conviesse, ou seja, estaria instaurada uma completa anarquia nas relações do Direito Tributário e o trabalho de fiscalização seria totalmente inviabilizado. Assim, reputamos ilegítima e absurda tal argumentação.

Ainda nesse sentido, ao contrário da Autuada, a Fiscalização Mineira, como historicamente se verifica, apresentou conduta irretocável, adotando a mesma postura que norteia e sempre norteou seu comportamento, ou seja, agiu de forma inatacável: com total imparcialidade, sem particularizar o levantamento, sem valer-se de analogia para exigir tributo não previsto em lei. Analisou os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados, atendo-se única e exclusivamente à legislação pertinente ao assunto, particularizada aqui pelo disposto no RET nº 45.000004313-03., sem se ater ao porte ou à importância que a empresa fiscalizada tem no mercado.

Por oportuno, cabe ressaltar ainda que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo e/ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

Saliente-se que a intenção do agente é, portanto, irrelevante (art. 136 do CTN) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo as infrações objetivas, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

(...)

É imperioso destacar que as infrações descritas no Auto de Infração são formais e objetivas e encontram-se perfeitamente caracterizadas.

A Impugnante assevera, ainda, que a autuação seria “*insubsistente e carente de causa razoável, na medida em que o imposto lançado equivale a importâncias já regularmente apuradas como ICMS próprio*”, ou, em outras palavras, “*que os valores reclamados foram recolhidos sob o rótulo de ICMS comum*”, inexistindo, assim, prejuízo ao Erário.

Ressalta que “*a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para cálculo do imposto relativo à operação própria traduz mera não utilização da sistemática de diferimento parcial oferecida como parte do tratamento tributário favorecido*”.

Contudo, segundo informações do Fisco, em sua manifestação fiscal e parecer que subsidiou a decisão pelo indeferimento da alteração do Regime Especial pleiteada pela Contribuinte (fls. 30/31), a maior parte das transferências realizadas pela empresa é para os estados da região Nordeste, Norte e Centro-Oeste, resultando sua apuração em saldo credor constante.

Assim, não prospera a alegação de que seria inegável que os valores reclamados teriam sido recolhidos sob o rótulo de ICMS normal (operação própria), pois tais valores não foram recolhidos aos cofres públicos, mas tão somente deduzidos do saldo credor, servindo, ainda, para diminuir a apuração do ICMS/ST.

Consoante os esclarecimentos do Fisco, “*se a sistemática prevista no Regime Especial de Tributação tivesse sido respeitada, os valores de ICMS/ST objetos desta autuação teriam efetivamente entrado nos cofres públicos mineiros, ao passo que em contrapartida, ao ser adotada a sistemática arbitrária utilizada pela empresa, na escrita fiscal os valores podem até ter sido debitados, mas nenhum valor realmente adentrou nos cofres públicos*”, evidenciando sim prejuízo ao Erário.

Ademais, pelo exposto, resta claro que não cabe à Autuada escolher, única e exclusivamente conforme a sua conveniência, a forma como realizar suas operações e apurar o imposto, sob o frágil argumento de que inexistiria prejuízo ao Erário.

A título de comentário, vale trazer um parágrafo do parecer elaborado pelo Fisco e que subsidiou a decisão da Superintendência de Tributação, pelo indeferimento da alteração do Regime Especial pleiteada pela Contribuinte (fls. 30/31), demonstrando outra atitude da Contribuinte de acordo com seu próprio interesse, sem se preocupar em cumprir as regras previstas no Protocolo de Intenções:

“quanto às saídas para atender as lojas físicas em MG, foi constatado que o Centro de Distribuição (CD) atua sim na condição de distribuidor, porém, de acordo com a logística pelo Contribuinte estabelecida, conforme sua conveniência, não se preocupando em atender o que determina o Protocolo de Intenções. Ou seja, o CD não atua como distribuidor a todas as lojas físicas da LASA situadas neste Estado. Aliás, a opção para abastecer as lojas físicas situadas em outros estados

em muito suplanta as transferências internas de produtos comercializados para as lojas de Minas Gerais, que continuam recebendo grande parte das transferências de centro de distribuição localizado em outra unidade da Federação;”

Importa registrar que a decisão deste Conselho, trazida pela Impugnante às fls. 53, não serve como precedente ao caso em análise, pois se refere à situação diversa, em que houve a constatação de que o imposto e a respectiva multa de revalidação não eram exigíveis, por entender que a cobrança do imposto era de competência do estado de São Paulo.

A Defesa argumenta, também, que, na elaboração do demonstrativo anexo ao Auto de Infração, o Fisco teria cometido equívocos, uma vez que parte do lançamento teria recaído sobre transferências internas de material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado (Docs. 1 e 2 da impugnação – fls. 82/112), em que não há incidência de ICMS/ST, além de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária (Doc. 3 da impugnação – fls. 113/148).

Tais documentos foram apresentados, também, em mídia digital (*pendrive* de fls. 149).

Quanto às exigências relativas às transferências internas de material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado (CFOPs 5.552 e 5.557), o Fisco acatou os argumentos atinentes trazidos pela Impugnante, excluindo-as do crédito tributário inicialmente apurado, conforme “Termo de Rerratificação de fls. 153 e “Reformulação do Crédito Tributário” de fls. 154/157, contendo novo cálculo do ICMS/ST apurado.

Já no tocante ao argumento de defesa de que o Fisco apurou exigências em relação a operações com mercadorias não sujeitas à ST, a Assessoria do CC/MG, verificando que a Defendente relacionou, na planilha de fls. 114/148 dos autos, produtos diferentes (Mini Varal Redondo, Removedor de Pelos Casual Home, Kit Cabide, Cabide p Cinto e Gravata e Canudo Grosso Embalado), mas com a mesma classificação de NCM (39249000), decidiu exarar o Despacho Interlocutório de fls. 182/183, que assim dispõe:

(...)

Considerando que a Impugnante, dentre diversas alegações, afirma que alguns produtos não são “*passíveis de sujeição a substituição tributária*”.

Considerando que tais itens se encontram na planilha de fls. 114/148 dos autos (Doc. 3 anexo à impugnação), em que a Defesa relacionou produtos diferentes (Mini Varal Redondo, Removedor de Pelos Casual Home, Kit Cabide, Cabide p Cinto e Gravata e Canudo Grosso Embalado), mas com a mesma classificação de NCM (39249000).

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado no prazo de 10 (dez) dias, consoante art. 157, § 2º do mesmo diploma legal citado:

**1) Pedese que indique a classificação correta de NCM relativa a cada produto relacionado na referida planilha de fls. 114/148, justificando sua resposta.**

E ainda, verificando que o Fisco não refutou em sua manifestação fiscal o argumento de defesa em questão, a Assessoria do CC/MG emitiu a Diligência de fls. 184/185, com o seguinte teor:

(...)

Considerando a alegação da Impugnante de que alguns produtos não são “passíveis de sujeição a substituição tributária”, que se encontram relacionados na planilha de fls. 114/148 dos autos (Doc. 3 anexo à impugnação).

Considerando que o Fisco não se manifestou no tocante a tal argumento.

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que o Fisco diligencie no sentido de atender o seguinte:

**1) Refutar, objetivamente, referida alegação da Defesa, manifestando-se em relação aos documentos acostados às fls. 114/148 dos autos (Doc. 3 anexo à impugnação).**

Em atendimento ao Despacho Interlocutório, a Impugnante esclarece, às fls. 191/193, que “*entende correta a classificação de varais de metal no código NCM 7323.99.00, e de varais, cabides e canudos de plástico no código NCM 3924.90.00, por se ajustarem aos respectivos capítulos, posições, subposições e espécies*”.

Na oportunidade, traz os demonstrativos de fls. 194/197, informando que eles contêm as “*transcrições da Tabela NCM e dos itens da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/MG, que fazem referência às respectivas posições e/ou códigos, mas em outras categorias (ex: construção ou limpeza) ou desvincilhadas de definição que abranja as*

*mercadorias em tela (há menção apenas a pregadores de roupas e a artigos de mesa e cozinha)”.*

Acrescenta que, no período objeto de autuação, “*não havia positividade apta a determinar a substituição tributária de utensílios domésticos com estas descrições e códigos NCM, razão pela qual se fulmina a pretensão arrecadatória*”.

Entretanto, vê-se equivocado o entendimento da Impugnante, conforme esclarecimentos abaixo, que vai ao encontro das explicações do Fisco (fls. 201/204), em resposta à mencionada Diligência determinada pela Assessoria do CC/MG.

Registra-se, de início, que para verificar a adequação de determinada mercadoria na sistemática de substituição tributária, em operações ocorridas até 31/12/15, é necessário a conjugação de dois requisitos: primeiro, que sua classificação em código NCM esteja relacionado na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e, segundo, que haja o seu enquadramento à descrição nela consignada.

A descrição visa dar a exata amplitude que se quer atingir com o instituto da substituição tributária. Assim, apenas se forem coincidentes a classificação fiscal e a descrição, ocorrerá a incidência do imposto por substituição tributária.

A classificação de produtos na NCM pode ser feita pelo próprio contribuinte que é quem mais conhece o produto e suas peculiaridades. Para tanto deve observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Na hipótese de o Fisco discordar da classificação feita pelo contribuinte, poderá revê-la e efetuar a alteração da forma como entender correta, acompanhada da devida justificativa legal, em que pese a competência, para apreciar eventual dúvida quanto ao correto enquadramento de produtos na classificação fiscal, ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Destaca-se que, conforme expressamente disposto no § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), as denominações dos itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária, ressalvada a hipótese de a própria descrição do item estabelecer para qual tipo de destinação a mercadoria deverá ter para estar sujeita à substituição tributária.

Vale esclarecer, também, que há equivalência entre a “Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)” e a “Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH)”, esta adotada pela legislação mineira, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/16, a NCM constitui a NBM/SH.

No caso dos autos, em relação ao produto “VARAL CHAO C ABAS ACO 1 8M TRAMONTINA”, não obstante a Autuada ter feito a classificação no código 7323.99.00, verifica-se que esse produto, na verdade, enquadra-se perfeitamente no código 7323.93.00, conforme se extrai da descrição do código 73.23 da NCM, constante da Tabela TIPI vigente à época dos fatos geradores:

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

NCM	DESCRIÇÃO
73.23	<b>Artefatos de uso doméstico, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço;</b> palha de ferro ou aço; esponjas, esfregões, luvas e artefatos semelhantes para limpeza, polimento ou usos semelhantes, de ferro ou aço.
7323.10.00	- Palha de ferro ou aço; esponjas, esfregões, luvas e artefatos semelhantes para limpeza, polimento ou usos semelhantes
	Ex 01 - Esponja de lã de aço
7323.9	- Outros:
7323.91.00	-- De ferro fundido, não esmaltados
7323.92.00	-- De ferro fundido, esmaltados
<b>7323.93.00</b>	<b>-- De aço inoxidável</b>
7323.94.00	-- De ferro ou aço, esmaltados
7323.99.00	-- Outros

(Destacou-se)

Observa-se que o primeiro grupo é composto por artefatos de uso doméstico, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço. Para esses itens (artefatos de uso doméstico e suas partes), estar na substituição tributária depende apenas da condição de ser de ferro fundido, ferro ou aço.

O segundo grupo é formado por palha de ferro ou aço; esponjas, esfregões, luvas e artefatos semelhantes para limpeza, polimento ou usos semelhantes, de ferro ou aço. Somente para os itens esponjas, esfregões, luvas e artefatos semelhantes é que é atribuída dupla condição para estar na substituição tributária: 1) ser de ferro ou aço e 2) ser destinado a limpeza, polimento ou uso semelhante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota-se que o primeiro grupo foi subdividido de acordo com o tipo de material: ferro fundido não esmaltado; ferro fundido esmaltado; **aço inoxidável**; ferro ou aço esmaltados; outros.

Daí se conclui que, de fato, a classificação mais adequada do produto “VARAL CHAO C ABAS ACO 1 8M TRAMONTINA” na NCM é a de código 7323.93.00, ou seja, artefatos de uso doméstico, e suas partes, de aço inoxidável.

Por outro lado, verifica-se que o RICMS/02 implementou, no item 30.1.12 (efeitos de 01/03/13 a 31/12/15) da Parte 2 do Anexo XV, a substituição tributária em relação aos produtos abrangidos pela posição 7323.9300 da NCM (ou NBM/SH), na qual se encontra inserido o produto em questão:

*Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:*

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
30.1.12	7323.93.00	Artefatos de uso doméstico, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço; esponjas, esfregões, luvas e artefatos semelhantes para limpeza, polimento ou usos semelhantes, de aço inoxidável	70

(Destacou-se)

Assim, considerando que o produto em análise é um artefato de uso doméstico de aço inoxidável, entende-se que ele está sim sujeito ao regime da substituição tributária, por se encontrar inserto na descrição e na posição NCM indicada no item 30.1.12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 no período objeto de autuação.

No tocante aos demais produtos questionados pela Defendente, constantes da planilha de fls. 114/148 dos autos, observa-se que todos eles foram classificados pela empresa na posição 3924.90.00 da NCM.

Para melhor análise, vale trazer o que dispõe essa classificação constante da Tabela TIPI, vigente à época dos fatos geradores:

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

NCM	DESCRIÇÃO
39.24	Serviços de mesa e <b>outros artigos de uso doméstico</b> , de higiene ou de toucador, <b>de plásticos</b> .
3924.10.00	Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha
3924.90.00	Outros

(Destacou-se)

Considerando os esclarecimentos do Fisco às fls. 202, verifica-se que, de fato, o produto “MINI VARAL REDONDO 16 PRENEDORES MOR” enquadra-se na classificação 3924.90.00 da NCM (ou NBM/SH), e, ainda, encontra-se listado na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, especificamente no subitem 18.2.26:

*Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:*

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
18.2.26	3924.90.00 73.23 3926.90.90	Artefatos de uso doméstico, tais como lixeiras, baldes, bacias, cinzeiros, regadores, etc.	50

Nesse ponto, o Fisco traz a seguinte justificativa:

Na situação ora apresentada, em função da NCM ser exatamente igual àquela informada pelo contribuinte e a descrição contida na legislação ser exemplificativa, consideramos plenamente justificada a inclusão da mercadoria. Observe-se que a mercadoria é feita de plástico, conforme pesquisas feitas pela fiscalização.

Logo, estando o produto classificado no código da NCM citado em subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e, cumulativamente, enquadrando-se na descrição contida nesse mesmo subitem, aplica-se o regime de substituição tributária.

Quanto aos produtos “REMOVEDOR DE PELOS CASUAL HOME”, “KIT CABIDE”, “CABIDE P CINTO E GRAVATA”, o Fisco, refutando as alegações da Defesa, demonstra às fls. 203 que tais produtos, classificados no código 3924, enquadram-se na descrição contida no subitem 18.1.10 do Anexo XV do RICMS/02, não deixando dúvidas da aplicação da substituição tributária:

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

*Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:*

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
18.1.10	39.24	Artefatos de higiene ou de toucador, de plástico	70

Por fim, quanto ao produto “CANUDO GROSSO EMBALADO PCT500 STRAWPLAST”, que estaria, de forma mais adequada, classificado no código 3924.10.00 da NCM, o Fisco evidencia às fls. 203/204 que se trata de mercadoria de plástico descartável, portanto, enquadra-se perfeitamente no subitem 30.1.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

*Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:*

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
30.1.1	3924.10.00	<b>Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha, de <u>plástico</u>, inclusive os <u>descartáveis</u></b>	50

(Destacou-se)

Da mesma forma, estando o produto classificado no código da NCM (ou NBM/SH) citado em subitem da referida Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e, cumulativamente, enquadrando-se na descrição contida nesse mesmo subitem, aplica-se o regime de substituição tributária.

Pelo exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal (exigências remanescentes), legítimo se torna o lançamento em exame, nos termos da reformulação fiscal.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, **determinam a aplicação da penalidade “em dobro”** ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega, ainda, que apenas o crédito tributário não pago no vencimento submete-se à incidência de juros de mora calculado com base no art. 161 do CTN, entendendo que o crédito tributário abrange somente valores relacionados aos tributos.

Contudo, mais uma vez se equivoca a Defesa, pois a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

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

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

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deva incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e também sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

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.

(...)

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.

Em relação ao assunto, 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa 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.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 153/157, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lilian Cláudia de Souza, que ainda excluía a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 28 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

D

CC/IMG

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

Acórdão: 23.057/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000811337-48  
Impugnação: 40.010144423-29  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.73-01  
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal encontra-se no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Art. 56 (...)

§ 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;

(Grifou-se)

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento integral do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de destacar e recolher a menor o ICMS/ST, em razão de destaque a maior do ICMS relativo à operação própria, nas operações internas de transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o previsto em Regime Especial de Tributação.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança, o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagrações de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de aceção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Art. 56 (...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (Grifou-se)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da multa de revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta multa de revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da multa de revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não-retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à multa de revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o

*quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliada da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

**Sala das Sessões, 28 de agosto de 2018.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**