

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.211/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001035384-43  
Impugnação: 40.010146424-84  
Impugnante: Minerva S.A.  
IE: 001008471.02-09  
Proc. S. Passivo: César Augusto Santiago Linhares/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA.** Constatada a retenção e recolhimento de ICMS/ST a menor que o devido, pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, por força de Regime Especial, nas remessas de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da utilização indevida da redução da base prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST.** Constatada a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST, pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, por força de Regime Especial, nas remessas de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada por ser inaplicável à espécie.

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA.** Constatada a utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02, visto que as mercadorias não foram produzidas no Estado. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS e do ICMS/ST, no período de 01/01/14 a 31/03/18, em razão de a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial nº 45.000000294-67 (antigo 16.000417503-

29), ter promovido a saída de mercadorias, destinadas a revendedores mineiros, com destaque a menor do ICMS/ST, relativamente às mercadorias constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, bem como do recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização de redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a”, do Anexo IV, do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/67.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 200/217.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 231/236.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 239/245.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 256/270, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 200/217 e ainda para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, em relação às operações em que o Contribuinte não consignou qualquer valor como base de cálculo do ICMS/ST.

---

### **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 autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/14 a 31/03/18, em razão de a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial nº 45.000000294-67 (antigo 16.000417503-29), ter promovido a saída de mercadorias destinadas a revendedores mineiros com destaque a menor do ICMS/ST das mercadorias constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, bem como do recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização de redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c” do art. 55, do mesmo diploma legal.

Esclarece a Fiscalização que a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, deve-se à utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 19, subitens “a”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que somente se aplica às mercadorias produzidas no estado de Minas Gerais, situações em que não se enquadram as operações autuadas.

Para a apuração do imposto devido, foi realizado levantamento quantitativo diário das notas fiscais eletrônicas de entradas e saídas, transmitidas pela Autuada, no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período de 2014 a 2018, bem como do Registro de Inventário, levando-se em conta a origem das entradas (se internas ou interestaduais), para verificação da redução da base de cálculo. Foi também utilizado o estoque inicial, informado no Inventário, considerando as entradas mais recentes das mercadorias e utilizando CFOP, levando-se em consideração a origem das entradas.

Em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo, o ICMS Operação Própria também foi recolhido a menor.

Instruem os autos o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02) Relatório anexo ao Auto de Infração Fiscal de fls. 11/13, o Demonstrativo do crédito tributário (fls. 14/19), Demonstrativo do crédito tributário por período (fls. 20/25) e a mídia eletrônica de fls. 26/27, contendo os anexos por exercício: Demonstrativo das diferenças de ICMS e ICMS/ST; Inventário; Quantitativo das notas fiscais de produtos com redução indevida de base de cálculo; Redução BC indevido – NF-e de entradas; e Redução BC indevido – NF-e de saídas.

Inicialmente, cabe destacar que a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial Regime Especial de nº 45.000000294-67 (antigo 16.000417503-29), tem como atividade principal o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados (CNAE-F 4634.6/01).

A Impugnante alega, preliminarmente:

- que o lançamento é improcedente, visto que o referido regime especial lhe autoriza aplicar a redução de base de cálculo nas operações sujeitas ao ICMS/ST de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino produzidos no estado, bem como na hipótese em que parte da industrialização destas mercadorias ocorra fora do estado, o qual foi deferido em agosto de 2011;

- que o lançamento fiscal deve ser cancelado, pois o citado regime especial encontra-se vigente, conforme se verifica da consulta ao sistema da SEF/MG - SIARE, no sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, sob pena de o Fisco adotar conduta contraditória, além de violar o princípio da segurança jurídica, que rege a relação entre contribuinte e a Administração Pública, implicando em nulidade do AI.

Entretanto, como a alegação referente à nulidade do AI se confunde com a questão meritória, será abordada de forma conjunta, quando da análise do mérito.

Cabe esclarecer que o Regime Especial nº 16.000417503-29 decorre do Protocolo de Intenções nº 026/2010, tendo sido atribuído à “Minerva S/A - Centro de Distribuição”, a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas das mercadorias relacionadas no item 43, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, destinadas a contribuintes do imposto, lhe autorizando a reduzir a base de cálculo do imposto no percentual de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), nas saídas, em operações internas, destinadas à comercialização dos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e 0202 da NBM/SH, **parcialmente** industrializados pela “Minerva S/A”, no estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, em 21/06/11, o referido Protocolo de Intenções foi alterado, mediante o Primeiro Termo Aditivo (fls. 218/220), passando a redação da Cláusula Décima, incluindo o inciso VI, com a seguinte redação:

Cláusula décima: O ESTADO, nos termos da legislação tributária estadual, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, em Regime Especial, concederá ao MINERVA o seguinte tratamento tributário:

(...)

VI - redução da base de cálculo nas operações internas com carne industrializada parcialmente pela MINERVA em outros Estados, **até a data limite de 30 de junho de 2012**, nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do item 19.9, Parte 1, Anexo IV do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002 (Destacou-se).

Conforme se verifica no parecer da DGT/SUTRI, em análise do pedido de prorrogação do Regime Especial (fls. 221/222), protocolizado pela Autuada, foi proposto o deferimento até 31/08/13, renovando o tratamento tributário concedido anteriormente (redução da base de cálculo e substituição tributária nas saídas).

Entretanto, já no **novo** pedido de prorrogação do Regime (que estava vigente até 31/08/13), de acordo com o documento de deferimento da prorrogação (fls. 223/224), **não** foi solicitado, pela Impugnante, **a prorrogação da redução da base de cálculo**, uma vez que o próprio Protocolo de Intenções, acima referido, não mais permitia tal procedimento.

Deste modo, o Regime Especial foi prorrogado e produziu efeitos, a partir de 01/07/13, até 28/02/15, conforme art. 12 (fls. 225/226) e tratou, tão-somente, da atribuição de responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes do imposto, de mercadorias sujeitas a substituição tributária relacionadas no item 43, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS, adquiridas de fornecedores localizados nesta e em outras unidades da Federação, conforme art. 1º.

Cabe ressaltar que a ciência do inteiro teor do Regime Especial, implica em reconhecimento de todos os seus termos, não tendo qualquer efeito a consulta ao SIARE, apresentada pela Defesa, sob o argumento de que o RE estaria vigente até 2020.

Quanto ao argumento apresentado na peça impugnatória, de que se houve eventual falta de cumprimento ao Protocolo de Intenções e às condições impostas pelo Fisco mineiro para a empresa se beneficiar da redução da base de cálculo, foi decorrente da ausência de contrapartida por parte do Estado, em fornecer a estrutura necessária para os estabelecimentos da Impugnante, este não é o foro competente para tal discussão.

Portanto, as saídas dos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e

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

0202 da NBM/SH, realizadas a partir de 01/07/13, se sujeitam às regras previstas no item 19, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Confira-se:

19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:					Indeterminada
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, <b><u>desde que produzidos no Estado,</u></b> e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, todos da Parte 6 deste Anexo, observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:					

***Efeitos de 29/09/2015 a 11/08/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.845, de 29/09/2015 e ver art. 3º do Dec. nº 46.845, de 29/09/2015 (Vigência para o feijão a partir de 28/03/2012):***

<p>a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, <b><u>desde que produzidos no Estado,</u></b> e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:</p>						
---	--	--	--	--	--	--

***Efeitos de 28/12/2013 a 28/09/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.388, de 27/12/2013:***

<p>a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, <b><u>desde que produzidos no Estado,</u></b> e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:</p>						
--	--	--	--	--	--	--

Assim sendo, verifica-se correta a apuração promovida pelo Fisco, para exigências do ICMS e do ICMS/ST recolhidos a menor, em razão da utilização indevida da base de cálculo, relativas às saídas internas de produtos alimentícios, cujas aquisições se deram de contribuintes fora do Estado, ou seja, mercadorias não produzidas no Estado de Minas Gerais, as quais não fazem jus ao benefício previsto no item 19, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

De outro lado, a Impugnante alega em sua defesa, que parte das operações de saídas, consideradas no levantamento quantitativo, sequer estaria sujeita à incidência do ICMS/ST, tais como as revendas de mercadorias para estabelecimentos enquadrados

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos CNAEs 55.1, 56.1 e 56.2 (hotéis, restaurantes e serviços de *catering*, bufê, entre outros), por força do que dispõe o parágrafo único do art. 111 do RICMS/02, bem como as revendas de mercadorias para estabelecimentos industriais, o que caracterizaria a hipótese de interrupção da substituição tributária, nos termos do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Registre-se que tal argumento foi acatado pela Fiscalização, tendo sido reformulado o lançamento para a retirada das Notas Fiscais destinadas a tais estabelecimentos, tendo sido observado o período de vigência do art. 111 do Anexo XV do RICMS/02 e de seu parágrafo único, cuja redação foi alterada pelo Decreto nº 46.767, de 27/05/15, com produção de efeitos a partir de 24/03/15. Examine-se:

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:

**Efeitos de 1º/02/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:**

*"Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:"*

**Efeitos a partir de 1º/02/2013 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:**

I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de *catering*, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição;

**Efeitos a partir de 1º/04/2017 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.123, de 29/12/2016.**

II - a estabelecimento que produza sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final.

**Efeitos de 1º/02/2013 a 31/03/2017 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:**

*"II - a estabelecimento que industrialize sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final."*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos a partir de 24/03/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.767, de 27/05/2015**

Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que trata o caput quando os destinatários citados nos incisos I e II forem microempresa ou empresa de pequeno porte, sendo que, nas operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto prevista no § 14 do art. 42 deste Regulamento.

**Efeitos de 23/12/2014 a 23/03/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.684, de 22/12/2014:**

*"Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações interestaduais destinadas a microempresa ou a empresa de pequeno porte, hipótese na qual o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto de que trata o § 14 do art. 42 deste Regulamento."*

(Grifou-se).

Foram também excluídas as saídas de mercadorias com destino a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria, nos termos do inciso I do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, bem como as saídas de mercadorias com destino a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria, conforme previsto no inciso IV do mesmo artigo:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo Código Especificador da Substituição Tributária - CEST -, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:**

*"I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo item do mesmo capítulo da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;"*

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

*"I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;"*

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria;

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

*"IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem."*

Registre-se que o arquivo de apuração "Quantitativo das notas fiscais de produtos com redução indevida de base de cálculo" foi alterado para inclusão do CNAE-F dos destinatários.

Corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, bem como as respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que as penalidades aplicadas (multa de revalidação e multa isolada) foram impostas sobre o mesmo fato gerador, qual seja "deixar de pagar ICMS/ST", caracterizando o *bis in idem*, o que é vedado, razão pela qual requer que seja cancelada a multa isolada, em virtude do princípio da consunção/absorção, com fundamento na jurisprudência do STJ, que se posicionou no sentido de que a infração referente a obrigação principal absorve as demais infrações dela decorrentes que se refiram a obrigações acessórias.

Entretanto, não lhe cabe razão.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, sendo agravada por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

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

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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;

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

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

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

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

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

Entretanto, verifica-se da planilha “Quantitativo das notas fiscais de produtos com redução indevida de base de cálculo corr”, constante da mídia de fls. 227, acostada após a reformulação do crédito tributário, que em algumas notas fiscais autuadas não ocorreu o destaque do ICMS/ST.

Assim, fica caracterizada a conduta de “deixar de consignar em documento fiscal que acobertou a operação ou a prestação base de cálculo prevista pela legislação”.

Com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta “deixar de consignar”.

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; (Grifou-se).

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

A Fiscalização exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, que apena a conduta fiscal de “consignar em documento fiscal base de cálculo a menor do que a prevista na legislação”. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (Grifou-se).

Portanto, nos casos em que a Contribuinte não consignou nenhum valor como base de cálculo do ICMS/ST, deve-se excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea "c" do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie, visto que a conduta encontra-se descrita no inciso XXXVII, do mesmo art. 55.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento apresentada da Tribuna. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 200/217 e ainda para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", em relação às operações em que o Contribuinte não consignou qualquer valor como base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que ainda excluía a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Kalinka Conchita Ferreira da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Neste ensejo, o representante da Fazenda Pública Estadual se manifestou contrário à sustentação oral da advogada da Impugnante, em razão da intempestividade da sua inscrição. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2019.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

P

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.211/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001035384-43	
Impugnação:	40.010146424-84	
Impugnante:	Minerva S.A.	
	IE: 001008471.02-09	
Proc. S. Passivo:	César Augusto Santiago Linhares/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme já salientado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS e do ICMS/ST, no período de 01/01/14 a 31/03/18, uma vez que a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial nº 45.000000294-67 (antigo 16.000417503-29), promoveu a saída de mercadorias, destinadas a revendedores mineiros, com destaque a menor do ICMS/ST, relativamente às mercadorias constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, bem como do recolhimento a menor do imposto, em razão da utilização de redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a”, do Anexo IV, do RICMS/02. Assim, exige-se o ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação previstas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c”, do art. 55, do mesmo diploma legal.

No presente caso foi aplicada a majoração da multa de revalidação em virtude do **recolhimento a menor** do tributo devido, todavia, o art. 56, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 delimita que a penalidade somente poderá ser cobrada em dobro nos casos de **ausência de retenção/pagamento** do imposto, é ver:

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

(...)

§ 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;

Ora, o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade

tributária, por parte da doutrina. Tal princípio, insculpido no art. 150, inciso I da CF/88 delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O art. 97, inciso V do CTN, por sua vez, ao regulamentar o princípio da tipicidade – princípio da reserva legal – determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Deste modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a Lei Mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e 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:

(Destacou-se).

Deste modo, como o Fisco se pauta na legalidade tributária, como deve ser feito, no momento da constituição do crédito tributário, este mesmo princípio deve ser respeitado no momento da escolha dos dispositivos legais aplicáveis às penalidades impostas ao sujeito passivo.

E, no caso específico das multas tributárias, o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, dispõe expressamente que as leis tributárias, que definem infrações ou lhe comina penalidades, devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao contribuinte, é o que a doutrina denomina de “*in dubio pro contribuinte*”, muito semelhante ao princípio do direito processual penal - na fase processual - do “*in dubio pro reo*”:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

E, conforme denota-se do relatório do Auto de Infração, uma das irregularidades constatadas é a de que a Contribuinte reteve e recolheu a menor o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em razão de indevida redução de base de cálculo. Em outras palavras, houve a retenção/recolhimento do tributo, mas em montante menor que o devido, e não ausência de recolhimento ou ausência de retenção do tributo.

Desta feita, como os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Contribuinte conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, assim, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração, em relação a tal item, deve ser excluída da autuação, por não se aplicar à espécie.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal para excluir ainda a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2019.**

**Lilian Cláudia de Souza**  
**Conselheira**