

Acórdão: 23.506/20/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001074146-92  
Impugnação: 40.010146559-18  
Impugnante: KRK Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda.  
IE: 002485616.01-33  
Proc. S. Passivo: Erik Costa Cruz e Reis/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatou-se retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativo às transferências efetuadas pela Autuada destinadas a estabelecimento mineiro de mesma titularidade, uma vez que as bases de cálculo da substituição tributária consignadas nos respectivos documentos fiscais e em denúncia espontânea revisada foram inferiores à estabelecida no art. 19, § § 11 e 12 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências constituídas pela diferença do ICMS/ST apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**

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

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nos exercícios de 2016 e 2017, relativo às transferências efetuadas pela Autuada destinadas a estabelecimentos mineiros de mesma titularidade, uma vez que as bases de cálculo da substituição tributária consignadas nos respectivos documentos fiscais e em denúncia espontânea formalizada pelo estabelecimento autuado foram inferiores à estabelecida no art. 19, § 11, inciso I e § 12, incisos I e II do Anexo XV do RICMS/02.

Em termos literais, a acusação fiscal foi detalhada da seguinte forma no relatório do Auto de Infração:

“... 1. Trabalhos fiscais desenvolvidos: Verificação da Base de Cálculo, da Retenção, da Apuração e do Recolhimento do ICMS-ST Devido por Contribuinte Substituto

2. Período Fiscalizado: 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2017

[...]

6. Características do Contribuinte: Estabelecimento atacadista localizado no Estado do Rio de Janeiro que realiza, dentre outras, operações interestaduais de transferência de mercadorias para estabelecimento atacadista mineiro.

7. Irregularidade apurada: Constatou-se que o Contribuinte acima identificado reteve e recolheu, originalmente, o ICMS devido a título de Substituição Tributária a menor, referente às operações acobertadas pelas Notas Fiscais Eletrônicas de transferência de mercadorias para revenda, destinadas ao seu estabelecimento localizado no Estado de MG.

Embora o contribuinte tenha apresentado, em 23/03/2018, Denúncia Espontânea, através do Termo de Autodenúncia - TA nº 05.000291870-96, objeto do Parcelamento nº 12.067026100.37, com o intuito de regularizar as infrações supracitadas, na atividade de sua conferência, verificou-se, porém, que o tributo devido não foi integralmente apurado e declarado em tal documento, conforme planilhas apresentadas gravadas em "CD", denominadas "DEMONSTRATIVO CONTRIBUINTE 2\_Análise\_Cálculo\_2016", referente ao exercício de 2016 e "SAIDAS ITENS 2017\_Analise\_Calculo\_I", relativo ao ano de 2017, cujas diferenças apuradas totalizaram o valor de R\$ ..., correspondente, desprezadas diferenças insignificantes, decorrentes de arredondamento, ao valor original do ICMS informado no referido TA.

O levantamento do Fisco, conforme RELATORIO I.A (2016) e RELATORIO I.B (2017), foi elaborado utilizando-se as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelo estabelecimento remetente, localizado no estado do Rio de Janeiro, confrontado os valores de Base de Cálculo de ICMS ST apurado conforme previsto no inciso I, item "3" c/c o inciso I, do parágrafo 11 e incisos I e II, do parágrafo 12, todos do artigo 19, do Anexo XV do RICMS, aprovado pelo Decreto no 43.080, de 13/12/2002, abaixo transcritos, com os valores de Base de Cálculo e ICMS ST destacados nas Notas Fiscais Eletrônicas, e aqueles denunciados no retrocitado TA.

Os valores e a metodologia aplicada para o cálculo dos preços médios ponderados, obtidos na forma determinada pelos sobreditos dispositivos legais, constam dos RELATÓRIOS IV.A, IV.B e IV.C (2016) e RELATÓRIOS IV.D, IV.E e IV.F (2017), ressaltando que nas situações nas quais não foi possível apurar o valor através dos critérios neles definidos, verificadas somente no exercício de 2017, utilizou-se o preço

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

informado pelo contribuinte nas supraditas planilhas demonstrativas do levantamento que embasou o já referido TA, sendo que tais situações estão demonstradas nos RELATORIOS IV.D e IV.E ...”

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 85/99, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Através do Ofício nº 213/2018, a AF/1º Nível/Juiz de Fora comunica à Contribuinte a negativa de seguimento da impugnação, face à constatação de sua intempestividade.

Regularmente cientificada, a Impugnante apresenta a reclamação acostada às fls. 134/138, pleiteando que sua impugnação seja acatada e normalmente processada e julgada.

Em sessão realizada no dia 12/12/18, a 3ª Câmara de Julgamento, à unanimidade dos votos, decide relevar a intempestividade da impugnação, por vislumbrar a possibilidade de assistir direito à parte quanto ao mérito da questão, conforme disposto no parágrafo único do art. 154 do RPTA e determina o encaminhamento do PTA à Fiscalização para manifestação fiscal.

Manifestando-se às fls. 153/169, o Fisco refuta os argumentos da Impugnante e solicita a manutenção integral do feito fiscal.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de diligência de fls. 173, que gera as seguintes ocorrências: **(i)** juntada aos autos dos documentos de fls. 176/180 e das planilhas inseridas na mídia eletrônica acostada à fls. 181; **(ii)** aditamento da impugnação – fls. 185/187; **(iii)** tréplica fiscal (fls. 189/198).

Em nova intervenção nos autos, a Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 200/224, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, com as seguintes retificações: **(i)** reapuração da base de cálculo da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, na forma indicada à fl. 24 do parecer da Assessoria e **(ii)** dedução do crédito tributário dos valores do ICMS/ST apurados a maior pela Impugnante em sua denúncia espontânea revisada.

Em sessão realizada em 05/02/20, nos termos da Deliberação nº 03/2016 do Conselho Pleno do CCMG e conforme decisão proferida na sessão do dia 04/02/20, o processo foi retirado de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 19/02/20.

Em sessão realizada em 19/02/20, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 03/03/20, ficando proferidos os votos dos

Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, com as seguintes retificações: (i) reapuração da base de cálculo da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, na forma indicada às fls. 223 dos autos; (ii) dedução do crédito tributário dos valores do ICMS/ST apurados a maior pela Impugnante em sua denúncia espontânea revisada, nos termos do parecer da Assessoria e, ainda, para excluir a majoração da multa de revalidação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erik Costa Cruz e Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG, em grande parte, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

#### **Das Preliminares:**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração - “Inconsistência dos Dados Apresentados no Demonstrativo das Supostas Diferenças na Apuração do ICMS”:**

A Impugnante alega que *“causa estranheza o fato de que, pela análise amostral de duas notas fiscais, há patente divergência entre os dados levantados pela fiscalização e aqueles constantes nas notas fiscais do período analisado”*.

Cita, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº 40733, de 29/09/17, que contém 17 itens no campo “Descrição dos Produtos/Serviços” e salienta que, ao examinar o Relatório I-B elaborado pelo Fisco, observa-se que a mesma nota fiscal apresenta 12 itens/produtos.

Acrescenta que, do mesmo modo, a Nota Fiscal nº 40.676, de 26/09/17, apresenta 09 itens no campo “Descrição dos Produtos/Serviços”, enquanto que no Relatório I-B elaborado pelo Fisco, observa-se que a mesma nota fiscal apresenta apenas 03 itens/produtos.

Pondera que, *“sobre este ponto, parece guardar relação a observação 9.4, constante do Relatório Fiscal, onde restou consignado que ‘somente foram incluídos no levantamento demonstrado nos RELATÓRIOS I-A e I-B produtos que apresentaram valor remanescente do ICMS-ST maior que zero’”*.

Salienta que, *“tal afirmativa permite supor que o levantamento fiscal apresentou, para determinados itens constantes nas notas fiscais, valores negativos (‘menores que zero’), o que acarretaria redução do total exigido na autuação. No entanto, conforme declarado na observação 9.4, os valores ‘menores que zero’ não foram incluídos no cômputo das alegadas diferenças”*.

Destaca, por fim, que *“cumpre à fiscalização esclarecer a divergência de dados objetivamente apontada, com a devida inclusão da integralidade de produtos constantes de cada nota fiscal em exame ou, caso não esclarecida de forma cabal e clara, cumpre a este E. Conselho de Contribuintes acolher a presente impugnação,*

*reconhecendo a inconsistência dos Relatórios I-A e I-B que embasaram a autuação, com a consequente extinção do crédito tributário arrolado no PTA em apreço”.*

No entanto, **ao contrário da alegação da Impugnante, não** há nenhuma inconsistência nos Relatórios I-A e I-B que embasaram a autuação que possam acarretar a nulidade do Auto de Infração, mesmo porque a prefacial suscitada pela Defesa se confunde com o mérito do presente lançamento.

Não obstante, há que se destacar que, de fato, a apuração do valor remanescente do ICMS-ST devido sobre as operações discutidas limitou-se àquelas situações em que foram detectadas diferenças “maiores que zero” e, como bem salientou a própria Impugnante, tal fato foi claramente informado no subitem 9.4 do Relatório Fiscal (fls. 10/14), *in verbis*:

Relatório Fiscal (fls. 10/14)

“... 9. Observações:

[...]

9.2. No levantamento foram utilizados os dados constantes das Notas Fiscais Eletrônicas de transferência para o estabelecimento mineiro, do mesmo titular, de emissão do contribuinte autuado, localizado no estado do Rio de Janeiro, extraídos do Aplicativo ‘Auditor Eletrônico’;

9.3. Para o cálculo da média ponderada exigida no RICMS – Dec. 43.080/02; art. 19, § 11, inciso I e § 12, incisos I e II, ambos do Anexo XV – Parte 1 foram utilizados dados das Notas Fiscais Eletrônicas de saídas emitidas pelo estabelecimento mineiro, do mesmo titular, obtidas através do Aplicativo ‘Auditor Eletrônico’;

9.4. **Somente foram incluídos no levantamento demonstrados nos RELATÓRIOS I-A e I-B os produtos que apresentaram valor remanescente do ICMS-ST maior que zero ...”** (Grifou-se)

Assim, no caso da Nota Fiscal nº 40.676, citada pela Impugnante, somente foram encontradas diferenças positivas em relação aos itens 6, 7 e 8 do documento fiscal. Por outro lado, para a Nota Fiscal nº 40733, também mencionada pela Impugnante, as diferenças positivas se restringiram aos itens 05 a 16, conforme demonstrado no Relatório I-B constante na mídia eletrônica acostada à fl. 80.

Ressalte-se que o levantamento fiscal, como não poderia deixar de ser, foi efetuado por item de documento fiscal, uma vez que, via de regra, cada um deles submete-se a uma regra de tributação diferenciada, seja quanto à alíquota aplicável, MVA, redução de base de cálculo, etc, além de aspectos temporais em relação a esses dados, sendo esta aliás, a mesma técnica adotada pela Impugnante para calcular as diferenças objeto de sua denúncia espontânea, o que pode ser observado através das planilhas inseridas na mídia eletrônica acostada à fl. 79, intituladas “Demonstrativo

Contribuinte 2\_Análise\_Cálculo\_II\_2016” e “Saídas Itens 2017\_Análise\_Cálculo\_I”, elaboradas pela própria Impugnante (para fins de sua denúncia espontânea).

Lado outro, quanto à questão da inclusão no levantamento da totalidade dos itens de cada documento fiscal, apontando tanto as **diferenças positivas quanto as negativas**”, a Assessoria do CC/MG, através da diligência de fl. 173 solicitou essa providência ao Fisco, nos seguintes termos:

Diligência (fl. 173)

“... **1.** Favor acostar aos autos novos Relatórios I-A e I-B, contendo demonstrativos das diferenças do ICMS/ST, **tanto positivas, quanto nulas ou negativas**, em relação à **totalidade dos itens de todos os documentos fiscais** relacionados na denúncia espontânea do contribuinte (considerada para fins de apuração do ICMS/ST devido), **sem que se proceda qualquer alteração no crédito tributário**, salvo por iniciativa da própria Autoridade Fiscal.

**1.1.** Favor **fornecer cópias desta diligência e dos arquivos eletrônicos** (Relatórios I-A e I-B) ao contribuinte.

**2.** Conceder vista dos autos ao Sujeito Passivo supra, por 15 (quinze) dias, nos termos do art. 16 do RPTA.

Ocorrendo manifestação, favor replicar em seguida.”

Atendendo à solicitação, o Fisco acostou à fl. 181, mídia eletrônica contendo os novos Relatórios I-A e I-B, contemplando a íntegra dos itens de cada documento fiscal, com indicação das diferenças apuradas, positivas ou negativas.

A Impugnante sustenta, no entanto, que a *“diligência realizada pela Fiscalização, salvo melhor juízo, não foi cumprida como deveria, pois, ao invés de elaborar novos Relatórios com TODAS AS DIFERENÇAS DE ICMS/ST exigidas, tanto positivas, quanto nulas ou negativas, a Fiscalização adicionou colunas, deixando de cotejar o efeito destes valores (principalmente negativos) no cômputo geral”*.

Porém, **uma vez mais o entendimento da Impugnante se mostra equivocado**, pois os novos Relatórios I-A e I-B foram elaborados nos exatos termos solicitados na diligência.

O Fisco apenas **não** deduziu eventuais valores recolhidos a maior pela Impugnante em sua denúncia espontânea, em relação a itens específicos dos documentos fiscais analisados, por entender que devem ser objeto de pedido de restituição, mas as “diferenças negativas” estão devidamente indicadas nos novos relatórios.

O cotejo ou a dedução desses valores no cômputo geral, como pleiteado pela Impugnante, será apreciado quando da análise de mérito do presente lançamento, oportunidade em que será estabelecida, observada a legislação que rege a matéria, a pertinência ou não da dedução de valores recolhidos a maior na denúncia espontânea do montante do crédito tributário apurado.

Verifica-se, portanto, que após a diligência supracitada, ficou definitivamente afastada qualquer hipótese de inconsistência dos Relatórios I-A e I-B, como suscitado pela Impugnante, **não** havendo, pois, qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade, mesmo porque, como já afirmado, a prefacial suscitada pela Defesa se confunde com o mérito do presente lançamento.

**Da Arguição de Cerceamento de Defesa/Nulidade do Lançamento - “Inobservância do Disposto no Art. 89 do RPTA”:**

A Impugnante argumenta que a falta dos elementos mínimos previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08) *“que permitam ao contribuinte identificar a natureza da exigência fiscal em todos os seus aspectos, principalmente os dispositivos legais que fundamentam a pretensão fiscal e as memórias de cálculo dos ‘demonstrativos’ que embasam a autuação, torna nulo o lançamento”*.

Salienta que, *“ainda que sejam anexados ao auto de infração extensos demonstrativos e infundáveis planilhas que serviram para os cálculos alcançados na autuação, é imprescindível a indicação objetiva da suposta irregularidade e seus respectivos dispositivos legais fundantes, sob pena de inviabilizar a própria defesa do autuado e macular o trabalho fiscal”*.

Aduz que as planilhas a ela fornecidas em meio digital (CD) não permitem a verificação das fórmulas utilizadas para os cálculos apresentados, o que tornaria impraticável a verificação dos cálculos realizados.

Assevera que, *“dada a complexidade da questão, é crucial que a Autoridade Fiscal apresente, conceitualmente, onde estaria o erro de cálculo ocorrido por ocasião da denúncia espontânea, se houve erro na determinação da base de cálculo, ou se o erro teria ocorrido na determinação dos valores dos produtos, se na aplicação de alíquotas, se no cálculo do ICMS próprio a ser deduzido do ICMS-ST para fins de recolhimento ao estado de destino (MG), enfim, É IMPRESCINDÍVEL QUE A AUTORIDADE ESCLAREÇA ONDE FORAM ENCONTRADOS OS SUPOSTOS ERROS QUE JUSTIFICARIAM O LANÇAMENTO COMPLEMENTAR PRETENDIDO”*.

Afirma que, *“aparentemente, as diferenças exigidas na autuação decorrem da divergência na determinação do valor de ICMS próprio a ser deduzido do cálculo do ICMS/ST, embora não seja possível afirmar, dada a falta de clareza e objetividade da autuação no tocante à demonstração de qual foi o suposto erro de cálculo cometido por ocasião da apresentação da denúncia espontânea”*.

Reitera que promoveu denúncia espontânea relativa a seus recolhimentos de ICMS, cujos valores decorreram da alteração da base de cálculo do ICMS/ST, tendo sido adotados os valores de venda dos produtos, e não os respectivos preços de custo, inicialmente adotados para efeitos de cálculo do imposto.

Contudo, prossegue a Impugnante, após revisão de sua denúncia espontânea, o Fisco exigiu outros valores de elevado montante, resultantes da adoção do preço de venda para a determinação do ICMS/ST, porém calculando o ICMS

próprio – a ser deduzido do valor a recolher a título de ICMS/ST – pela adoção do preço de custo das mercadorias.

A seu ver, “*isso significa dizer que pretende a fiscalização, para efeito de determinação do ICMS a recolher em favor do estado de Minas Gerais, impor ao contribuinte que adote, na determinação do ‘PREÇO TOTAL DOS PRODUTOS’, dois valores distintos, quais sejam, o preço médio de venda para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, enquanto que, para determinação do ICMS INTERNO (próprio), tão somente o preço de custo*”.

Entende, nesse sentido, que “*a exigência fiscal não merece prosperar, pois não se verifica na legislação de regência tal entendimento subjetivo e equivocado acerca da aplicação do ICMS-ST pela utilização de dois valores distintos como preço de venda, um para a determinação do ICMS próprio (valor menor), e outro para a determinação do ICMS-ST (valor maior)*”.

Finaliza afirmando que, do exame de todos os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, em nenhum deles há previsão para adoção do procedimento pretendido pela Fiscalização.

No entanto, **os argumentos da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos**, uma vez que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, notadamente aqueles estabelecidos no art. 89 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas.

A conclusão acima pode ser observada mediante simples leitura do relatório do próprio Auto de Infração (fls. 06/07) e do Relatório Fiscal a ele anexado (fls. 10/14), que relata de forma mais detalhada a infração apurada, além de transcrever o dispositivo legal que fundamenta a forma de apuração da base de cálculo e do valor do ICMS/ST devido a este Estado (art. 19, §§ 11 e 12 do Anexo XV do RICMS/02), relativo às operações objeto da presente autuação.

Ao contrário da afirmação da Impugnante, os Relatórios I-A e I-B contêm legendas explicativas e as “memórias de cálculo” utilizadas para a apuração das diferenças das bases de cálculo do imposto e dos valores de ICMS/ST devidos, conforme abaixo exemplificado:

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

| <b>LEGENDAS PRINCIPAIS</b> |   |
|----------------------------|---|
| <b>VLRPRODNF:</b>          | Valor do produto informado nas Nfe's do remetente/autuado   |
| <b>VLRBICMSNF:</b>         | Valor da base de cálculo do ICMS informada nas Nfe's do remetente/autuado   |
| <b>VLRBCSTNF:</b>          | Valor da base de cálculo do ICMS-ST informada nas Nfe's do remetente/autuado  |
| <b>VLRDESPNF</b>           | Valor das despesas informadas nas Nfe's do remetente/ autuado, incluindo o valor do frete, seguro, desconto, outras despesas acessórias e IPI, se existentes  |
| <b>VLRICMSSTNF</b>         | Valor do ICMS-ST informado nas Nfe's do remetente/autuado   |
| <b>VLRICMSNF</b>           | Valor do ICMS, referente à operação própria, destacado nas Nfe's do remetente/ autuado  |
| <b>ALIQINTEREST</b>        | Alíquota interestadual  |
| <b>D TSAÍDA</b>            | Data de saída do produto constante das NFE'S do remetente/autuado   |
| <b>EFEITOSI/F</b>          | Data de início e fim dos efeitos da Substituição Tributária para o produto  |
| <b>VRMEDIO</b>             | Preço médio ponderado utilizado para obtenção da base de cálculo da Substituição Tributária para o produto definido na forma prevista na legislação tributária e "importado" dos Relatórios IV.A e IV.B |
| <b>MVA</b>                 | Margem de Valor Agregado estabelecida para o produto, conforme inciso I, do § 11, do art. 19, <i>in fine</i> - Parte 1 c/c item específico da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02                    |
| <b>ALIQINTERNA</b>         | Alíquota interna do produto prevista na legislação vigente nos períodos verificados   |
| <b>BCSTAJUST</b>           | Base de cálculo ajustada conforme sistemática estabelecida no item 3, do inciso I c/c o inciso I, do § 11 e incisos I e II, do § 12, todos da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02                          |
| <b>ICMSST</b>              | ICMS-ST calculado pela disciplina determinada pelo item 3, do inciso I, inciso I, do § 11 e incisos I e II, do § 12, do art. 19 c/c o inciso I, do art. 20, todos da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02   |
| <b>DIFICMSST</b>           | (DIFERENÇA ICMS-ST) que se refere à diferença entre o tributo calculado da forma acima descrita, deduzido do ICMS-Operação Própria respectivo e do valor destacado nas Nfe's eletrônicas relacionadas   |
| <b>VRDECLTA</b>            | Valor declarado pelo contribuinte em Termo de Autodenúncia (TA), em 23 de março de 2018, importado de planilha demonstrativa apresentada, quando o valor remanescente foi maior que zero                |
| <b>VRREMICMSST</b>         | (VALOR REMANESCENTE ICMS-ST) correspondente à diferença, maior que zero, entre a DIF-ICMSST e o valor denunciado pelo contribuinte no Termo de Autodenúncia   |

| <b>MEMÓRIA DE CÁLCULO (OBSERVAR LEGENDA ACIMA)</b> |  |
|--|--|
| <b>BCSTAJUST</b>                                   | $(((QTD * VRMEDIO) + VRDESPNF) * ((MVA / 100 + 1)))$ |
| <b>ICMSST</b>                                      | $((VRBCSTAJUST * (ALIQINTERNA / 100) - VLRICMSNF))$  |
| <b>DIFICMSST</b>                                   | $(ICMSST - VLRICMSSTNF)$                             |
| <b>VRREMICMSST</b>                                 | $(DIFICMSST - VRDECLTA)$                             |

Assim, é **totalmente improcedente o argumento da Impugnante** de que as planilhas a ela fornecidas em meio digital (CD) não permitem a verificação das fórmulas utilizadas para os cálculos apresentados, o que tornaria impraticável a verificação dos cálculos realizados, pois, como demonstram os quadros acima, as legendas e as “memórias de cálculo” permitem a perfeita compreensão dos demonstrativos elaborados pelo Fisco.

Esclareça-se que as planilhas demonstrativas são extensas unicamente porque retratam a integralidade das operações realizadas, por item de documento fiscal.

Aliás, a forma de disponibilização dos demonstrativos adotada pelo Fisco (fls. 15/67 e 80), embora mais completa, pela sua preocupação com a comprovação clara e inequívoca da acusação fiscal, no que concerne à identificação das diferenças

apuradas, não difere ou é muito similar àquela utilizada pela Impugnante em sua denúncia espontânea (CD – fl. 79).

Com relação à ausência de indicação dos erros verificados, há que se destacar que estes podem ser identificados mediante análise dos Relatórios I-A (2016) e I-B (2017), denominados “Demonstrativo de Apuração – Cálculo do ICMS-ST Devido e do Valor Remanescente”, em consonância com as legendas e memórias de cálculo informadas na última página de cada um deles, comparando-se as variáveis ou dados lançados pelo Fisco com aqueles utilizados pela Autuada em sua denúncia espontânea (CD – fl. 79).

Nos referidos demonstrativos estão informados o número de cada nota fiscal e item objeto de recolhimento a menor, o código do produto, sua descrição, quantidade, valor total do produto, valor da base de cálculo do ICMS relativo à operação própria, valor da base de cálculo do ICMS/ST, valor das despesas (frete, seguro e outras), valor do ICMS-ST, valor do ICMS referente à operação própria, alíquota interestadual e data de saída, além dos efeitos temporais inicial e final da ST, para cada produto.

Constam, ainda, nesses demonstrativos, a indicação do valor médio ponderado apurado de cada produto, o percentual relativo à Margem de Valor Agregado (MVA), a base de cálculo do ICMS-ST (ajustada/recalculada), o valor do ICMS/ST devido, a diferença do ICMS/ST apurada, o valor declarado no Termo de Autodenúncia e o valor remanescente do ICMS/ST.

Vê-se, portanto, como já afirmado, que a resposta à indagação da Impugnante (“*se houve erro na determinação da base de cálculo, ou se o erro teria ocorrido na determinação dos valores dos produtos, se na aplicação de alíquotas, se no cálculo do ICMS próprio a ser deduzido do ICMS-ST para fins de recolhimento ao estado de destino - MG*”) pode ser encontrada mediante o confronto entre os dados e resultados indicados nos demonstrativos elaborados pelo Fisco, especialmente dos campos despesas, valor médio ponderado de cada produto, MVA, alíquota interna e base de cálculo da ST, com aqueles por ela levantados em sua denúncia espontânea.

Ressalte-se que são inúmeros os erros cometidos pela Impugnante na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, o que pode ser observado mediante o cotejo anteriormente citado, assim como pela análise dos Relatórios II-A e II-B (fl. 80), campos “BCAJUSTADA” (base de cálculo da ST recalculada pelo Fisco) e “BCMI” (diferença de base de cálculo sujeita à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75).

Há casos, por exemplo, em que a Impugnante não incluiu na base de cálculo do ICMS/ST o valor de despesas (frete, seguro e outras) informadas em suas próprias notas fiscais.

Acrescente-se que, dentre outros, um dos principais erros cometidos pela Impugnante se refere à fórmula adotada para fins de cálculo do ICMS/ST em sua denúncia espontânea, o que pode ser observado através dos seguintes exemplos:

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

**CÁLCULO DO ICMS/ST EFETUADO PELA IMPUGNANTE**

| NF Nº | ITEM DA NF | PREÇO UNITÁRIO MÉDIO PARATICO PELO ESTAB. MINEIRO | QTD TRANFERIDA PELA IMPUGNANTE | PREÇO TOTAL DO PRODUTO SUJEITO À ST | MVA | ALÍQ. INTERNA (MG) | ICMS OP. PRÓPRIA DESTACADO NA NF | ALÍQ. INTEREST. | ICMS/ST DEVIDO              | ICMS/ST DESTACADO NA NF | DIFERENÇA A RECOLHER |
|-------|------------|---|--------------------------------|-------------------------------------|-----|--------------------|----------------------------------|-----------------|-----------------------------|-------------------------|----------------------|
|       |            | A   | B                              | C=A x B                             | D   | E                  | F                                | G               | H = C x (1+D) x E - (C x G) | I                       | J = H - I            |
| 28813 | 7          | 4,68  | 250                            | 1.170,41                            | 40% | 18%                | 52,50                            | 12%             | 154,49                      | 65,81                   | 88,68                |
| 28814 | 1          | 7,89  | 40                             | 315,46                              | 40% | 18%                | 12,00                            | 12%             | 41,64                       | 15,04                   | 26,60                |
| 28815 | 14         | 16,95   | 62                             | 1.050,60                            | 25% | 18%                | 55,80                            | 12%             | 110,31                      | 56,48                   | 53,83                |

Nota-se que a **Impugnante utiliza, erroneamente**, o preço de partida da base de cálculo da substituição tributária (preço médio ponderado do produto) para a obtenção do valor a ser deduzido do ICMS/ST apurado, **quando o correto seria a dedução do valor do ICMS relativo à sua própria operação destacado no respectivo documento fiscal** (preço de transferência do produto x alíquota interestadual).

A fórmula errônea utilizada pela Impugnante pode ser resumida da seguinte forma:

$$\text{ICMS/ST DEVIDO} = \text{PREÇO MÉDIO PONDERADO DO PRODUTO} \times (1 + \text{MVA}) \times \text{ALÍQ. INTERNA} - \text{PREÇO MÉDIO PONDERADO DO PRODUTO} \times \text{ALÍQ. INTERESTADUAL}$$

Porém, o cálculo correto deveria ser feito da seguinte forma:

$$\text{ICMS/ST DEVIDO} = \text{PREÇO MÉDIO PONDERADO DO PRODUTO} \times (1 + \text{MVA}) \times \text{ALÍQ. INTERNA} - \text{ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA DESTACADO NA NOTA FISCAL}$$

Verifica-se que a **metodologia erroneamente utilizada**, acima demonstrada, **está em sintonia com os seguintes argumentos da Impugnante**:

- “pretende a fiscalização, para efeito de determinação do ICMS a recolher em favor do estado de Minas Gerais, impor ao contribuinte que adote, na determinação do ‘PREÇO TOTAL DOS PRODUTOS’, dois valores distintos, quais sejam, o preço médio de venda para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, enquanto que, para determinação do ICMS INTERNO (próprio), tão somente o preço de custo”.

- “a exigência fiscal não merece prosperar, pois não se verifica na legislação de regência tal entendimento subjetivo e equivocado acerca da aplicação do ICMS-ST pela utilização de dois valores distintos como preço de venda, um para a determinação do ICMS próprio (valor menor), e outro para a determinação do ICMS-ST (valor maior)”.

- Do exame de todos os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, em nenhum deles há previsão para adoção do procedimento pretendido pela Fiscalização.

No entanto, **esses argumentos da Impugnante afiguram-se equivocados**, pois o procedimento fiscal está devidamente respaldado no art. 19, § 11, inciso I e § 12, inciso I e II do Anexo XV do RICMS/02, que se encontram devidamente arrolados no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

campo próprio do Auto de Infração, destinado à informação dos dispositivos legais tidos por infringidos.

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

[...]

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º;

Observe-se que, de acordo com o inciso I do § 11 do dispositivo legal supra, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, **substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, observando-se, ainda, os aspectos complementares contidos no § 12 do mesmo dispositivo.**

Por sua vez, o item 3 da alínea "b" do inciso I do caput do art. 19, estabelece que a base de cálculo relativo à substituição tributária corresponde ao preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi exatamente esse o procedimento adotado pelo Fisco, isto é, combinando as duas normas supra, tem-se que, no caso dos autos, a base de cálculo da substituição tributária utilizada pelo Fisco equivale ao **preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelo**

estabelecimento mineiro destinatário das transferências (acrescido de outros encargos transferidos, quando existentes), adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, **sem o ajuste da margem de valor agregado** de que trata o § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, com dedução, no momento da apuração do ICMS/ST, do valor do ICMS relativo à operação própria destacado em cada documento fiscal.

**Após a realização da diligência de fls. 173**, o Sujeito Passivo comparece aos autos e salienta inicialmente, que *“a análise dos ‘novos’ Relatórios I-A e I-B trouxe mais dúvidas ao contribuinte do que esclarecimentos”*.

Reafirma que *“a falta de clareza e o não esclarecimento da origem das supostas diferenças exigidas pela Fiscalização neste PTA vem efetivamente comprometendo o direito à ampla defesa e ao contraditório, na medida em que a Fiscalização não informa qual seria a razão das diferenças exigidas”*.

Acrescenta que, *“apenas a título de exemplo, nota-se clara divergência na nota fiscal 35291. No Relatório original, foi informado o recolhimento de ICMS-ST no valor de R\$ 841,88 e, no Relatório produzido após determinação da douta Assessoria do CCMG, o valor recolhido aparece como sendo R\$ 839,95, gerando uma diferença inexplicável de R\$ 1,93. Com isso, a diferença exigida no Relatório original, especificamente em relação à NF 35291, era de R\$ 1.932,22, ao passo que no segundo Relatório a diferença passou a ser de R\$ 1.631,42”*.

Destaca, nesse sentido, que as mesmas dúvidas que a afligiram por ocasião da impugnação permaneceram sem os necessários esclarecimentos, mormente em relação à origem conceitual das pretensas diferenças exigidas, isto é, *“em que parte dos cálculos da denúncia espontânea a Impugnante teria cometido erros?”*.

Finaliza afirmando que *“também não se esclarece qual a explicação para o surgimento de valores nulos ou negativos nos Relatórios, haja vista que a Fiscalização sustenta ... que a Impugnante teria se equivocado no cálculo dos valores de ICMS retidos na origem (RJ) e, com isso, reduzido os valores devidos ao Estado de Minas Gerais”*.

No entanto, verifica-se, uma vez mais, **não assistir razão à Impugnante**.

Ressalte-se, inicialmente, que **os questionamentos da Impugnante** quanto à *“falta de clareza e o não esclarecimento da origem das supostas diferenças exigidas pela Fiscalização neste PTA”* **já foram definitiva e devidamente refutados nos tópicos acima**.

Por outro lado, o surgimento de valores nulos ou negativos nos novos relatórios elaborados pela Fiscalização teve origem exatamente na diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, **atendendo a pleito da Impugnante**, para que fossem incluídos no levantamento fiscal a totalidade dos itens de cada documento fiscal, apontando tanto as **diferenças positivas, quanto nulas ou negativas**, por item de documento fiscal, *in verbis*:

Diligência (fl. 173)

“... **1.** Favor acostar aos autos novos Relatórios I-A e I-B, contendo demonstrativos das diferenças do ICMS/ST, **tanto positivas, quanto nulas ou negativas**, em relação à **totalidade dos itens de todos os documentos fiscais** relacionados na denúncia espontânea do contribuinte (considerada para fins de apuração do ICMS/ST devido), **sem que se proceda qualquer alteração no crédito tributário**, salvo por iniciativa da própria Autoridade Fiscal ...”

Ressalte-se que, ao atender a diligência, o Fisco incluiu novas colunas nos novos Relatórios I-A e I-B (CD – fl. 181) para distinguir os dados relativos aos itens dos documentos fiscais que já constavam nos relatórios originais (“diferenças maiores que zero”) daqueles que foram inseridos por força da diligência (itens com “diferenças negativas” ou “diferenças nulas”).

Nesse sentido, os campos que terminam com o algarismo “1” se referem aos itens dos documentos fiscais que já constavam originalmente nos Relatórios I-A e I-B, enquanto que aqueles terminados em “2” são inerentes aos itens incluídos no levantamento em atenção à diligência da Assessoria.

Assim, o que a Impugnante denomina de “*diferença inexplicável de R\$ 1,93*” representa, na verdade, o campo “VRICMSTSNF-2”, que se refere ao “Valor do ICMS/ST Informado na NFe” emitida pela Impugnante, referente ao item do documento fiscal (item nº 2) que **não** constava nos relatórios originais, pois, no levantamento anterior à diligência, esse item da Nota Fiscal nº 35291 apresentava uma “diferença menor que zero”, isto é, para o referido item do documento fiscal em questão, o valor do ICMS/ST apurado pelo Fisco subtraído do valor denunciado pela Impugnante representava um resultado negativo (- R\$ 0,13).

Por oportuno, seguem abaixo os excertos da manifestação fiscal que esclarecem com mais detalhes a questão suscitada pela Impugnante com relação à Nota Fiscal nº 35291, *verbis*:

Manifestação Fiscal (fls. 194/197)

“... Porém, para afastar de vez quaisquer alegações contra a clareza e correção dos relatórios efetuados pelo Fisco, enfrenta-se, agora, a exemplificação comparativa que a autuada faz, na sua manifestação, às fls. 187 dos autos, quando aponta divergência entre o Relatório I-A, original, e, aquele elaborado após determinação da Assessoria do CC/MG, já que, segundo acusa, registra-se uma diferença no somatório dos itens da NFe nº 35291, de R\$ 1,93 (um real e noventa e três centavos), no valor do ICMS/ST recolhido, ou pelo menos, apurado, quando da emissão do documento fiscal na origem, aduzindo, ainda, que, tal inconsistência, gerou, na primeira planilha, a exigência de diferença, naquela NF, no valor de R\$ 1.932,22 (um mil, novecentos e trinte e dois reais e

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

vinte e dois centavos), e, na segunda, igual a R\$ 1.631,42 (um mil, seiscentos e trinta e um reais e quarenta e dois centavos).

[...]

Entretanto a análise dos relatórios citados comprova que tal inconsistência não existe, senão vejamos, através da transcrição, na parte que interessa, dos dados neles lançados em relação a tal documento fiscal:

**RELATÓRIO ORIGINAL (“CD”, às fls. 80)  
(linhas 3321 a 3336)**

| NUMNF | Nº ITEM | VLRICMSSTNF   | VRDECLTA        | VRREMICMSST     |
|-------|---------|---------------|-----------------|-----------------|
| 35291 | 3       | 1,33          | 1,75            | 0               |
| 35291 | 1       | 0,92          | 1,17            | 0,02            |
| 35291 | 4       | 5,3           | 7,85            | 0,44            |
| 35291 | 5       | 67,99         | 194,58          | 195,39          |
| 35291 | 6       | 30,08         | 97,63           | 98,77           |
| 35291 | 7       | 134,54        | 256,82          | 246,94          |
| 35291 | 8       | 67,81         | 131,13          | 127,23          |
| 35291 | 9       | 76,31         | 149,81          | 145,32          |
| 35291 | 10      | 150,76        | 288,31          | 279,04          |
| 35291 | 11      | 133,21        | 255,61          | 250,75          |
| 35291 | 12      | 62,75         | 123,4           | 119,29          |
| 35291 | 13      | 49,99         | 98,84           | 95,91           |
| 35291 | 14      | 56,09         | 69,45           | 66,05           |
| 35291 | 15      | 0,48          | 1,03            | 1,05            |
| 35291 | 16      | 1,91          | 4,08            | 4,17            |
| 35291 | 17      | 0,48          | 1,02            | 1,04            |
|       |         | <b>839,95</b> | <b>1.682,47</b> | <b>1.631,42</b> |

**2. RELATÓRIO “NOVO” (“CD”, às fls. 181)  
(linhas 3747 a 3763)**

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

| NUMNF                        | Nº ITEM | VRICMSSTNF-1  | VRICMSTSNF-2 | VRDECLTA-1      | VRDECLTA-2  | VRREMICMSST-1   | VRREMICMSST-2 |
|------------------------------|---------|---------------|--------------|-----------------|-------------|-----------------|---------------|
| 35291                        | 2       |               | 1,93         |                 | 2,15        |                 | -0,13         |
| 35291                        | 9       | 76,31         |              | 149,81          |             | 145,32          |               |
| 35291                        | 8       | 67,81         |              | 131,13          |             | 127,23          |               |
| 35291                        | 1       | 0,92          |              | 1,17            |             | 0,02            |               |
| 35291                        | 7       | 134,54        |              | 256,82          |             | 246,94          |               |
| 35291                        | 6       | 30,08         |              | 97,63           |             | 98,77           |               |
| 35291                        | 5       | 67,99         |              | 194,58          |             | 195,39          |               |
| 35291                        | 4       | 5,3           |              | 7,85            |             | 0,44            |               |
| 35291                        | 3       | 1,33          |              | 1,75            |             | 0               |               |
| 35291                        | 16      | 1,91          |              | 4,08            |             | 4,17            |               |
| 35291                        | 15      | 0,48          |              | 1,03            |             | 1,05            |               |
| 35291                        | 14      | 56,09         |              | 69,45           |             | 66,05           |               |
| 35291                        | 13      | 49,99         |              | 98,84           |             | 95,91           |               |
| 35291                        | 12      | 62,75         |              | 123,4           |             | 119,29          |               |
| 35291                        | 10      | 150,76        |              | 288,31          |             | 279,04          |               |
| 35291                        | 11      | 133,21        |              | 255,61          |             | 250,75          |               |
| 35291                        | 17      | 0,48          |              | 1,02            |             | 1,04            |               |
| <b>TOTAIS PELO RELATÓRIO</b> |         | <b>839,95</b> | <b>1,93</b>  | <b>1.682,47</b> | <b>2,15</b> | <b>1.631,42</b> | <b>-0,13</b>  |
| <b>TOTAIS NF</b>             |         | <b>841,88</b> |              | <b>1.684,62</b> |             |                 |               |

Como se constata pela análise dos excertos dos relatórios colacionados supra, discriminados, por item, como feito no trabalho, os valores do ICMS-ST, destacados na nota fiscal exemplificada, são os mesmos e, por conseguinte, tem o mesmo total, ressaltando que **no primeiro relatório o item “2”, não aparece** porque não foram considerados aqueles em que a diferença apurada não foi maior que zero, como foi o caso, porém, não foi este o motivo da divergência incorretamente apontada, porque a autuada diz que o valor de R\$ 841,88 (oitocentos e quarenta e um reais e oitenta e oito centavos), consta do relatório original, mas, na verdade, ali, como se visualiza acima, o valor do somatório corresponde a R\$ 839,95 (oitocentos e trinta e nove reais e noventa e cinco centavos).

Por seu turno, a diferença exigida, considerando os valores efetivamente exigidos (maiores do que zero), correspondentes às colunas VRREMICMSST (VALOR REMANESCENTE ICMS-ST), no primeiro relatório e VRREMICMSST-1 (VALOR REMANESCENTE ICMS-ST), no segundo, são efetivamente iguais, totalizando os mesmos R\$ 1.631,42 (um mil, seiscentos e trinta e um reais e quarenta e dois centavos).

Para fins de atestar a exatidão dos levantamentos do fisco, efetuou-se, também, a totalização dos valores declarados no Termo de Autodenúncia, que importaram em R\$ 1.682,47 (um mil, seiscentos e

oitenta e dois reais e quarenta e sete centavos), considerando os valores que levaram à apuração das diferenças positivas, constando, contudo, no “novo” relatório o valor de R\$ 2,15 (dois reais e quinze centavos), não contemplado para fins do trabalho, porque se tratou de variável referente ao cálculo de um item em que se detectou diferença negativa.

Já o valor de R\$ 1.932,22 (um mil, novecentos e trinte e dois reais e vinte e dois centavos), não aparece em nenhum somatório das colunas referentes aos itens da referida NFe.

Assim, pelo que acabou-se de se demonstrar, já cai por terra as descabidas alegações da autuada, mas o Fisco cuidou de identificar a origem de tal despropósito, tendo constatado, então, que ela, ao invés de comparar os dois relatórios gerados pelo Fisco, na verdade, comparou o “novo”, elaborado por requisição do CC/MG, com a planilha que embasou a sua denúncia espontânea, onde todos os itens foram lançados, sendo que a diferença de R\$ 1.932,22 (um mil, novecentos e trinte e dois reais e vinte e dois centavos), na verdade nem corresponde ao valor que apurou a título de complementação do ICMS/ST, destacado e recolhido a menor, que foi totalizado numa coluna chamada de “DIFERENÇA”, se referindo, em verdade, ao somatório de uma coluna denominada DIF-ICMSST, sem implicações, ao que pudemos aferir, nos resultados por ela alcançados.

Anota, ainda, para fins de certificação da precisão dos levantamentos da Fiscalização que lastrearam o feito fiscal discutido, destaca-se que o valor da diferença apurada pela autuada, em relação ao supracitado documento fiscal, correspondente ao somatório das colunas “VALOR DECLARADO NO TERMO DE AUTODENÚNCIA, abreviadas pela sigla “VRDECLTA-1” [R\$ 1.682,47 (um mil, seiscentos e oitenta e dois reais e quarenta e sete centavos)] e “VRDECLTA-2” [R\$ 2,15 (dois reais e quinze centavos)]; “1”, para aqueles que redundaram em valor remanescente positivo e “2”, negativo, totalizaram, igualmente, R\$ 1.684,62 (um mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta e dois centavos).

Já no primeiro relatório, como já se expôs, o valor equivale àquele totalizado no “VRDECLTA-1” [R\$ 1.682,47 (um mil, seiscentos e oitenta e dois reais e quarenta e sete centavos)], porque, repete-se, naquele momento, a planilha contemplava apenas os dados que levaram à apuração de diferenças (valor remanescente) maiores que zero.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frisa-se, mais, que no relatório do contribuinte as diferenças apuradas foram grafadas com sinal negativo.

### RELATÓRIO ANEXO AUTODENÚNCIA – 2016 (“CD” às fls. 79)

(linhas 3739 a 3755)

| NUMNF   | NUMITEM | VLICMSST | DIF-ICMSST | DIFERENÇA |
|---------|---------|----------|------------|-----------|
| 35291   | 1       | 0,92     | 0,59       | -1,17     |
| 35291   | 10      | 150,76   | 328,13     | -288,31   |
| 35291   | 11      | 133,21   | 294,01     | -255,61   |
| 35291   | 12      | 62,75    | 141,68     | -123,4    |
| 35291   | 13      | 49,99    | 113,88     | -98,84    |
| 35291   | 14      | 56,09    | 58,64      | -69,45    |
| 35291   | 15      | 0,48     | 1,24       | -1,03     |
| 35291   | 16      | 1,91     | 4,92       | -4,08     |
| 35291   | 17      | 0,48     | 1,23       | -1,02     |
| 35291   | 2       | 1,93     | 0,85       | -2,15     |
| 35291   | 3       | 1,33     | 0,88       | -1,75     |
| 35291   | 4       | 5,3      | 4,54       | -7,85     |
| 35291   | 5       | 67,99    | 243,97     | -194,58   |
| 35291   | 6       | 30,08    | 125,03     | -97,63    |
| 35291   | 7       | 134,54   | 291,47     | -256,82   |
| 35291   | 8       | 67,81    | 149,63     | -131,13   |
| 35291   | 9       | 76,31    | 171,53     | -149,81   |
| TOTALIS |         | 841,88   | 1.932,22   | -1.684,62 |

...”

Assim, rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante.

### Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nos exercícios de 2016 e 2017, relativo às transferências efetuadas pela Autuada destinadas a estabelecimentos mineiros de mesma titularidade, uma vez que as bases de cálculo da substituição tributária consignadas nos respectivos documentos fiscais e em denúncia espontânea formalizada pelo estabelecimento autuado foram inferiores à estabelecida no art. 19, § 11, inciso I e § 12, incisos I e II do Anexo XV do RICMS/02.

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

I - em relação às operações subsequentes:

[...]

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

[...]

Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties

relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;"

[...]

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º;

[...]

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos abaixo listados, que serão analisados na ordem em que apresentados.

- “Não Incidência do ICMS nas Transferências de Mercadorias entre Estabelecimentos de Mesma Titularidade”:

A Impugnante afirma que, *“diante do entendimento sedimentado na Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, resta inequívoca a ilegalidade da cobrança de ICMS em relação às operações fiscalizadas, onde a autuada transferiu mercadorias para sua filial no Estado de Minas Gerais”*.

No entanto, no presente processo **não há qualquer exigência de ICMS referente às transferências de mercadorias** efetuadas pela Impugnante para sua filial mineira, mesmo porque o Sujeito Ativo em relação a essas transferências é o estado do Rio de Janeiro, onde se encontra sediado o estabelecimento da Impugnante.

As exigências do presente processo vinculam-se ao ICMS devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes a serem realizadas pela filial mineira com as mercadorias por ela recebidas em transferências.

Ressalte-se que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal e pelo art. 6º da Lei Complementar (LC) nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente. Examine-se:

### Constituição da República (CF/88)

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

[...]

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

### Lei Complementar nº 87/96

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

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

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

Depreende-se da leitura dos dispositivos supra, que os Estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias que julgarem necessárias.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### Lei nº 6.763/75

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

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

Nesse sentido, os arts. 1º, 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 assim estabelecem:

Art. 1º. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

[...]

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

-----  
Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.  
-----

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 13.** A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

“A) O ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.”

(Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª Edição – Editora Forense – pág. 610 e 611)

No caso presente, a Impugnante, na condição de substituta tributária, por força do Protocolo ICMS nº 188/09, se enquadra na definição de “Destinatário Legal Tributário” (substituto tributário), que paga dívida tributária própria, por fato gerador alheio (de terceiros).

Não obstante o acima exposto, há que se destacar que, contrariamente ao entendimento exposto na Súmula 166 do STJ, o art. 12 da LC nº 87/96 estabelece, expressamente, a ocorrência do fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Reitere-se, no entanto, que as exigências do presente processo vinculam-se ao ICMS devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes a serem realizadas pela filial mineira, não tendo, pois, qualquer relação com a incidência do ICMS nas transferências propriamente ditas.

Ademais, se a Impugnante não destacasse o ICMS em suas notas fiscais de transferências, não haveria repartição tributária entre os estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, pois o ICMS incidente sobre as operações subsequentes seria integralmente recolhido a este Estado, haja vista que no cálculo do ICMS/ST não haveria ICMS operação própria a ser deduzido.

• “Lançamento Complementar à Denúncia Espontânea Formulada pelo Contribuinte - Afastamento das Multas”:

A Impugnante afirma que “o auto de infração impugnado, cujo período examinado coincide com o da denúncia espontânea, trata da mesma irregularidade já confessada pelo contribuinte, mas sustenta que ainda havia erro nos cálculos apresentados por ocasião da autodenúncia”.

Salienta que, “uma vez confessada a provável falha, cumpre à Autoridade Fiscal, no momento da homologação da autodenúncia, verificar a retidão dos valores apresentados pelo contribuinte e, caso encontre divergência nos referidos valores, apurados espontaneamente pelo contribuinte, deve apontar o valor complementar que entende ainda ser devido”.

Entende, nesses termos, que, “em que pese a possibilidade do fisco rever os cálculos que ele próprio julgou estarem corretos quando recebeu a denúncia espontânea em março de 2018, é completamente descabida a imputação de multas isolada e de revalidação em relação ao mesmo período e às mesmas operações que foram objeto da denúncia espontânea”.

Sustenta, dessa forma, que “resta claramente demonstrada a impossibilidade de imputação das multas isolada e de revalidação, eis que se trata do mesmo período e mesmas operações que foram objeto da denúncia espontânea”.

No entanto, **ao contrário do entendimento da Impugnante**, os efeitos da denúncia espontânea somente se operam em relação aos valores corretamente apurados e recolhidos ou parcelados, **não** se aplicando os seus efeitos a eventuais diferenças do imposto devido, apuradas pelo Fisco na conferência da denúncia efetivada.

É o que se depreende da norma contida no art. 211, inciso I do RPTA, *in verbis*:

**Art. 211.** Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

Como se vê, de acordo com o dispositivo legal em apreço, as diferenças apuradas pelo Fisco, em conferência de denúncia espontânea, devem ser objeto de lavratura de Auto de Infração, com aplicação das multas exigíveis na ação fiscal.

Correto, portanto, o procedimento fiscal de exigir as penalidades previstas nos arts. 55, inciso VII, alínea “c” e 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, nos termos estabelecidos no art. 211, inciso I do RPTA.

Ainda importante ressaltar, embora não sejam matérias abordadas pela Defesa, que depreende-se da decisão, em especial, nos enunciados dos votos vencidos em sintonia com o parecer da Assessoria do CCMG em relação às duas primeiras, três propostas de alteração do crédito tributário, a saber:

- a) Reapuração da base de cálculo da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, na forma indicada às fls. 223 dos autos;
- b) Dedução do crédito tributário, dos valores do ICMS/ST apurados a maior pela Impugnante em sua denúncia espontânea revisada e;
- c) Exclusão da majoração da multa de revalidação.

Em que pese os entendimentos em contrário, essas exclusões não podem prosperar por contrariarem a legislação vigente, como a seguir se expõe:

Item “a”

A proposta desse item, é para que a base de cálculo que serviu para a aplicação da multa isolada seja alterada. A penalidade encontra-se estabelecida no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, como segue:

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;

A Fiscalização adotou como base de cálculo da multa isolada em questão, a importância correspondente à base de cálculo da diferença do ICMS/ST apurada (diferença do ICMS/ST apurada ÷ alíquota interna do produto), conforme memória de cálculo inserida no Relatório II-A.

A proposta de alteração, se funda no confronto entre a base de cálculo da ST encontrada pela Fiscalização com aquela apresentada pela Impugnante na denúncia espontânea.

Entretanto, por mais razoável que possa parecer, essa metodologia não encontra respaldo na legislação regente.

A denúncia espontânea encontra respaldo e supedâneo de instrumentalização nos arts. 207 e 208 do RPTA, que estabelecem:

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 208. Para os efeitos do disposto no artigo anterior, a comunicação deverá ser instruída com:

I - o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido de multa de mora e juros cabíveis;

II - o requerimento de parcelamento, hipótese em que as garantias, se for o caso, e o recolhimento da primeira parcela deverão ser efetuados conforme estabelecido na legislação específica; ou

III - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir. (grifu-se)

Conforme se depreende dos autos, uma das exigências da Fiscalização é exatamente o descumprimento de uma obrigação acessória, diga-se, base de cálculo da substituição tributária aposta nos documentos fiscais em valores inferiores aos estabelecidos na legislação tributária.

A prática, se tornou lesiva ao erário mineiro por encurtar o valor do ICMS/ST devido, também exigido nos autos com propriedade, conforme acima exposto e unanimemente acolhido.

Nos moldes do art. 208 do RPTA, acima estampado, para a completude da denúncia espontânea há de se comprovar o pagamento do imposto apurado (incisos I ou II) e o cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

Conforme apurado pela Fiscalização, a Denunciante não recolheu a totalidade do imposto devido na operação denunciada e nem apresentou notas fiscais complementares, saneadoras da irregularidade acessória, do contrário, não teria crédito tributário a ser constituído, nos termos do art. 211 do RPTA, alhures carreado.

Além do mais, pelo que consta nos autos, a Denunciante comete equívocos na apuração da base de cálculo do ICMS/ST denunciada, deixando de incluir o valor de despesas como frete, seguro, dentre outras, informadas em suas próprias notas fiscais. Portanto, uma base de cálculo denunciada que não acolhe nem mesmo a tributação a que se destinava.

A Fiscalização agiu com sabedoria e prudência ao apurar a diferença do imposto devido e por técnica reversa, encontrar a base de cálculo a ele relativa, quedando sobre esta a majoração da penalidade isolada.

Assim, invalidada a denúncia espontânea para os fins a que se propôs, seja de qual ângulo se avalie, obrigação principal ou acessória, não há de se acolher a base de cálculo denunciada como válida para se decotar da real, apurada pelo Fisco na forma da legislação vigente, sob pena de distorção das matérias, de fato e de direito.

### Item “b”

Conforme se verifica nos autos, a Fiscalização apurou diferenças sobre os valores denunciados, ora positivas, ora negativas, significando a primeira em recolhimento a menor que o devido e a segunda a maior. Na constituição do crédito tributário, somente foram somadas as diferenças positivas restando as demais para um futuro pedido de restituição, no entendimento do Fisco.

Assim se manifestou o Fisco nos autos em relação ao tema:

Desta forma, o Fisco somente poderia exigir o tributo (no caso, a diferença ou valor remanescente do mesmo), quando se apurasse o recolhimento a menor, como o fez. Assim, duas situações se apresentam: a uma, não se poderia lançar eventuais valores corretamente recolhidos, e, a duas, tampouco compensar valores recolhidos a maior.

No primeiro caso, dispensável se justificar o motivo, e, no outro, porque tal providência equivaleria, na realidade, a uma restituição de tributo pago indevidamente, sendo que, a repetição do indébito, deve observar rito próprio previsto no RPTA/MG, em seus artigos 28 a 36, observando-se os requisitos e condições lá estabelecidos, lembrando que, como entendemos, aqui não cabe a aplicação dos dispositivos regulados nos incisos I a III, do art. 23, do Anexo XV, porque não se trata de hipóteses em que o fato gerador presumido que não se realizou.

Ademais, admitindo-se, por previsão legal, a possibilidade de insurgência da autuada contra a autuação, como de fato ocorreu, a dedução de valores recolhidos a maior, teria que ser objeto, no caso de eventual sucesso do seu pedido, embora não se cogite tal possibilidade, de requerimento para obter a restituição de tais importâncias, além do que, mesmo no caso de resultado adverso, em função do decurso natural do prazo para a apreciação da impugnação, que via de regra não é curto, a opção pelo pedido de restituição administrativo, na forma já mencionada, poderia proporcionar solução mais célere para o contribuinte.

Não há que se falar, portanto, em divergência de dados ou inconsistências, apenas ocorreu que o Fisco exigiu somente o que era devido, ao deparar com omissão de tributo ao conferir o Termo de Autodenúncia apresentado, não lhe sendo autorizado, por força da norma já citada, abater valores que eventualmente foram pagos a maior, dos quais ela tinha ciência, tanto que menciona expressamente tal situação como foi informada no Relatório Fiscal, de fls. 10 a 14 dos autos.

Indiscutível, portanto, a ocorrência de valores recolhidos a maior na denúncia espontânea apreciada nesse trabalho fiscal.

Contudo, como bem delineado pela Fiscalização e acima destacado, segundo a legislação vigente, quando valores são recolhidos de forma indevida cabe ao interessado o pedido de restituição nos moldes do disposto no art. 165 do CTN:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

(...)

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

(...)

A matéria encontra respaldo operacional na legislação mineira no Capítulo III do RPTA, em especial para o caso em questão, nos ditames encontrados nos arts. 28, 33 e 35, *in verbis*:

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II - documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir.

(...)

Art. 33. O pedido de restituição de indébito tributário será decidido pelo:

I - diretor da Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização (DGF/SUFIS), em se tratando de pedido de contribuinte circunscrito a Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST;

II - Superintendente Regional da Fazenda, nos demais casos.

(...)

Art. 35. Deferido o pedido de restituição, esta se efetivará:

I - sob a forma de dedução de valores devidos pelo sujeito passivo à Fazenda Pública Estadual;

II - sob a forma de aproveitamento de crédito, no caso de restituição de valor indevidamente recolhido a título de ICMS a contribuinte do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto que apresente com regularidade saldo devedor em sua escrita fiscal;

III - em moeda corrente, nos demais casos.

Esse formato processual está diretamente ligado ao controle fiscal sobre os valores efetivamente devolvidos aos sujeitos passivos, de modo a assegurar que não sejam efetivados em duplicidade. Esta é a principal razão para não se efetuar o abatimento de quantia recolhida indevidamente aos cofres públicos dentro de um processo administrativo tributário.

A análise, apuração e geração do direito à restituição levada a efeito nas repartições fazendárias mineiras é regida por princípios ligados ao indispensável registro do qual, de onde, do quanto e a quem se devolveu, sendo que um montante compensado dentro de um processo julgado na esfera administrativa não será identificado no caso de uma solicitação dentro do interstício decadencial.

Assim, corretamente agiu a Fiscalização em constituir e exigir o crédito tributário sobre os valores apurados a menor e não compensar os valores recolhidos a maior na denúncia espontânea.

### Item “c”

Por último, não merece prosperar a intenção em excluir a majoração da multa de revalidação.

Imperioso observar, que de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido, no todo ou em **parte** e, conforme disposto no inciso V c/c o § 1º do mesmo dispositivo, a multa isolada especificada será sempre cumulativa com aquela, quando resultarem do descumprimento de obrigações, principal e acessória. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

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

Isto posto, ao disciplinar especificamente a indigitada Multa de Revalidação, assim estabeleceu o legislador estadual na mesma Lei:

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

§ 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(Grifou-se).

Como se vê da análise conjunta das disposições constantes dos dispositivos legais supratranscritos, a chamada multa de revalidação, por força do comando expresso no art. 53, inciso III, aplica-se indistintamente nos casos de imposto não tempestivamente recolhido, no todo ou em parte.

Logo, mesmo nos casos em que o recolhimento do ICMS/ST deu-se de modo parcial, resulta evidente o acerto da exigência da penalidade majorada, vale dizer, no percentual de 100% (cem por cento).

Desse modo, corretamente aplicada a penalidade nos autos.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/02/20. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo, que o julgavam parcialmente procedente, com as seguintes retificações: (i) reapuração da base de cálculo da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, na forma indicada às fls. 223 dos autos; (ii) dedução do crédito tributário dos valores do ICMS/ST apurados a maior pela Impugnante em sua denúncia espontânea revisada, nos termos do parecer da Assessoria e, ainda, para excluir a majoração da multa de revalidação. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2020.**

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

P

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

---

|                   |   |                 |
|-------------------|---|-----------------|
| Acórdão:          | 23.506/20/3 <sup>a</sup>                                | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.001074146-92   |                 |
| Impugnação:       | 40.010146559-18   |                 |
| Impugnante:       | KRK Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. |                 |
|                   | IE: 002485616.01-33                                     |                 |
| Proc. S. Passivo: | Erik Costa Cruz e Reis/Outro(s)                         |                 |
| Origem:           | DF/Juiz de Fora   |                 |

---

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

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

Nos termos do parecer da Assessoria deste Conselho (fls. 200/224), entendo, salvo melhor juízo, que se deva proceder à (i) reapuração da base de cálculo da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, de modo a se confrontar a base de cálculo do ICMS-ST recalculada pela Fiscalização com aquela indicada na denúncia espontânea do Contribuinte, ao revés do critério de se tomar a diferença do ICMS-ST apurada para, logo após, se dividir pela alíquota interna do produto, objeto da autuação fiscal.

Deveras, o ilícito tributário corresponde às diferenças apuradas entre a base de cálculo menor do ICMS-ST consignada na nota fiscal que aquela, prevista na legislação, logo, o valor recolhido em denúncia espontânea pelo Contribuinte, há de ser abatido do cômputo das diferenças entre a base de cálculo consignada no documento fiscal e aquela que deveria constar do documento fiscal, até mesmo porque, no meu entender, a denúncia espontânea supre quaisquer descumprimentos de obrigações acessórias pelo Contribuinte, no sentido de se apurar e recolher o ICMS relativo à obrigação tributária principal.

Não é possível ao contribuinte emitir nota fiscal retroativa, em sede de denúncia espontânea, com o fito de regularizar sua situação junto à Administração Fazendária Estadual, logo, o valor por ele recolhido, espontaneamente, supre no exato valor recolhido, o numerário que deixou de ser destacado no campo da base de cálculo da nota fiscal, objeto da autuação e deve, pois, integrar a base de cálculo consignada no documento fiscal, ainda que continue sendo menor que aquela prevista na legislação e, por conseguinte, atraia a aplicação do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

No caso em que o Contribuinte tenha recolhido a maior o valor de ICMS-ST e consignado valor a maior da base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal fica claro que inexistente previsão legal de se sancionar o contribuinte com a multa do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em face da inespecificidade do seu preceito normativo, pelo que deve ser excluída do cálculo de sua cobrança no Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT) nos meses em que se o verificar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe transcrever o disposto no art. 210 da Lei nº 6.763/75, que prevê expressamente a exclusão da multa fiscal, advinda do descumprimento de obrigação acessória, caso haja a denúncia espontânea do contribuinte conjuntamente com o pagamento do imposto devido e dos juros de mora, desde que se faça antes do início de qualquer procedimento administrativo ou de ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração (§2º), in litteris:

Lei nº 6.763/75

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração. (Grifou-se).

Além disso, ainda nos lindes da sugestão dada no parecer da Assessoria deste Conselho (fls. 200/224), entende-se que se deva deduzir do crédito tributário os valores apurados a maior pela Impugnante em sua denúncia espontânea revisada, segundo a tabela de fls. 223 do parecer, uma vez que como se cuida de valores recolhidos por meio de denúncia espontânea e não de quantias destacadas em documentos fiscais, conclui-se que não houve retenção desses valores, o que implica dizer que o estabelecimento mineiro de mesma titularidade da Impugnante não arcou com o ônus financeiro em relação a essas quantias complementares denunciadas.

Explica-se melhor. Dentro do Termo de Autodenúncia, o excedente de ICMS-ST recolhido a maior pelo Contribuinte, no mês de referência, deve ser necessariamente aproveitado nos meses subsequentes em que houve recolhimento a menor do ICMS-ST, vez que o instrumento da denúncia espontânea não delimita de forma restrita o mês de competência fiscal, tal como ocorre com as notas fiscais relativas às operações de saída de mercadorias.

Nem se diga que o instrumento apropriado para a compensação tributária do débito fiscal seria o procedimento independente de pedido de restituição pelo Contribuinte, até mesmo porque o indébito tributário a que ele se refere é aquele decorrente do recolhimento voluntário do ICMS na conta corrente fiscal do contribuinte e que está sujeito ao ato administrativo de homologação tácita ou expressa pelo Fisco desses valores recolhidos.

Na hipótese da denúncia espontânea, trata-se de recolhimento de imposto em atraso pelo contribuinte, com os juros moratórios respectivos, referente à um período pretérito e que não pode extrapolar o montante devido à título de imposto, até

mesmo porque existe a conferência necessária pelo Fisco do valor denunciado, o que implica, logicamente, no dever de recusa de recebimento de valor maior que o devido, sob pena de ofensa ao princípio da Administração Pública da legalidade e da moralidade, que constam do art. 37 da CF/88 (Constituição Federal de 1988).

Veja a seguir o esclarecimento e as inferências possíveis do art. 211 do RPTA/08 (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais), *in litteris*:

RPTA

Art.211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento. (Grifou-se).

Conquanto a hipótese mais comum seja o recolhimento a menor do imposto em denúncia espontânea, o que enseja o poder-dever da lavratura do Auto de Infração (AI) para se cobrar a diferença devida, em contrapartida, isso não implica na desnecessidade do Fisco de se rejeitar o recebimento de valor maior que o devido, porquanto a receita pública que compõe o erário, ou é originária, ou é derivada, sendo, pois, vedada a institucionalização de apropriação indébita de excedente recolhido a maior por erro do contribuinte.

As falhas e as insuficiências dos procedimentos internos da Fiscalização não podem servir de pretexto para se avalizar o recebimento de indébito tributário, em denúncia espontânea, como meio de enriquecimento sem causa do estado. Assim, o argumento jurídico de que o sistema eletrônico fazendário não permitiria o reconhecimento das deduções dos valores recolhidos a maior poderia potencializar um risco de não se identificar a eventual compensação do indébito, no bojo da denúncia espontânea, o que implicaria no deferimento de pedido de restituição de indébito, caso houvesse má-fé do contribuinte.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS-ST devido, sua capitulação legal se encontra 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 ao caso, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75

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 recolher ou reter o ICMS-ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração (AI), para algumas infrações descritas no AI, devido à consignação a menor da base de cálculo do ICMS-ST e do seu recolhimento a menor nas operações interestaduais de venda de mercadorias, no período autuado.

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 (Código Tributário Nacional) 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 deflagraadoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal (DTP). Esse tipo de acepção 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*:

Lei nº 6.763/75

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 haja uma remissão explícita no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 ao art. 53, inciso III, da mesma lei, a qual se remete ao pagamento no todo ou em parte do ICMS, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra do *caput* de capitulação da penalidade fiscal da multa de revalidação é a previsão geral de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração (AI). Assim, 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, **em tipo tributário próprio e específico no §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75**, tal qual uma qualificadora do tipo penal, 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, uma vez que a sua ampliação para as hipóteses de falta de pagamento no todo ou em parte significaria, necessariamente, uma distinção odiosa entre o ICMS-OP e o ICMS-ST, quanto ao mero atraso de pagamento (fundamento de validade jurídica da multa de revalidação), criando-se, pois, uma situação discriminatória entre contribuintes do ICMS na mesma situação jurídica, em flagrante violação ao princípio da isonomia tributária.

Nem se diga que o mote do prejuízo na repartição de receitas tributárias entre o estado de origem e o de destino, no âmbito da substituição tributária do ICMS, poderia justificar uma cobrança maior de multa de revalidação pelo “atraso de pagamento”, até mesmo porque o estado de Minas Gerais não pode atuar como “gestor de negócios” dos demais entes federados, quando se considera a rígida repartição constitucional das competências tributárias entre os entes tributantes, além da falta de autorização expressa do outro ente político supostamente prejudicado, sob pena de se fragilizar a autonomia política do ente federativo representado.

Sob o espreque da vertente tergiversante, 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, nessa 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 não 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 ou recolher 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 ampliativa 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.

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-OP, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS-ST ou de ICMS-OP, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II, da CF/88, como já foi aqui fustigado.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal (CF), o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da multa de revalidação ao patamar originário de 50% (cinquenta por cento) para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, apenas para retificar a metodologia de cálculo da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, para se permitir a dedução das diferenças negativas de ICMS-ST, oriundas de recolhimento a maior do crédito tributário, nos termos do parecer da Assessoria, bem como para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2020.**

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