

Acórdão: 23.937/25/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002895651-36  
Impugnação: 40.010156493-00  
Impugnante: BRF S.A.  
IE: 001087082.41-71  
Proc. S. Passivo: Ana Yoshiê Yassuda/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – CRÉDITOS DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Constatação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no momento das entradas das mercadorias relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade, em função de compensação de valores calculados como negativos pela Autuada com o montante do ICMS/ST mensal a ser recolhido e dedução de valores superiores ao ICMS relativo às operações próprias dos remetentes das mercadorias, destacados nas respectivas notas fiscais emitidas, das quantias relativas aos débitos de ICMS/ST calculados no momento da apuração do montante a ser recolhido a este Estado. Corretas as exigências referentes às diferenças de ICMS/ST apuradas, acrescidas da Multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no momento das entradas das mercadorias relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade, inerentes ao período de dezembro de 2018 a dezembro de 2022, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. compensação de valores calculados como negativos pela Autuada com o montante do ICMS/ST mensal a ser recolhido a este Estado (meses de dezembro de 2018 e janeiro de 2019); e

2. dedução de valores superiores ao ICMS relativo às operações próprias dos remetentes das mercadorias, destacados nas respectivas notas fiscais emitidas, das quantias relativas aos débitos de ICMS/ST calculados no momento da apuração do montante a ser recolhido a este Estado (meses de fevereiro de 2019 a julho de 2022).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se as diferenças de ICMS/ST apuradas, acrescidas da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Compõem o presente lançamento os seguintes anexos:

- Grupo AIAF:
  - planilhas contendo as memórias de cálculo do ICMS/ST, entregues ao Fisco pela Autuada.
- Grupo Auto de Infração:
  - planilha exemplificativa da infração narrada no item 02 do Auto de Infração; e
  - planilhas contendo a apuração do Fisco das diferenças de ICMS/ST exigidas, contendo os mesmos dados das memórias de cálculo apresentadas pela Autuada, com acréscimo de duas colunas, para fins de indicação das mencionadas diferenças.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por meio de procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 43/98, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

### **Da Abertura de Vista**

Após ter vista dos autos, em função da juntada de documentos (Ofício nº 0255/23, à pág. 235), a Impugnante adita sua impugnação às págs. 240/250.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 251/312, pedindo, em preliminar, pela não declaração da nulidade do Auto de Infração e pela não realização de diligência, e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 313/361, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **Da Sessão de Julgamento e da Diligência**

A Câmara de Julgamento, em sessão do dia 20/03/24, exarou o despacho interlocutório de pág. 363 para que a Impugnante, no prazo de 15 (quinze) dias, contado do recebimento da intimação, tivesse vista da última manifestação fiscal e parecer da Assessoria do CCMG, constantes dos autos, bem como para conceder vista à Fiscalização em seguida.

A Impugnante manifestou-se às págs. 367/381 e juntou documentos às páginas seguintes.

A Fiscalização manifestou-se às págs. 430/482.

A Assessoria do CCMG, às págs. 483/513 ratifica seu entendimento anterior (págs. 313/361) e opina, uma vez mais, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

## ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento, “Face à Ausência de Fundamento Legal para a Presente Cobrança – Violação ao art. 142 do CTN”**

Após se reportar ao art. 89, incisos IV e V, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), a Impugnante afirma que, de acordo com o referido dispositivo legal, para que um determinado lançamento seja considerado legítimo, é imprescindível que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja inequívoca e peremptoriamente descrita na lei como apta a ensejar a aplicação dessa penalidade, bem como que o Auto de Infração contemple todos os elementos necessários para verificar no caso concreto a ocorrência de fato tributável.

No entanto, a seu ver, no caso concreto, o Fisco acabou por produzir um lançamento do qual não se tem certeza da fundamentação jurídica, motivo pelo qual o presente lançamento deveria ser considerado nulo de pleno direito.

Nesse sentido, a Impugnante cita as infrações narradas no Auto de Infração e pontua que, analisando os diversos dispositivos legais indicados no tópico “Base Legal / Infringência” do Auto de Infração, nota-se que o cerne do embasamento de tal cobrança é a norma prevista no art. 19, §§ 11 e 12, do Anexo XV do RICMS/02, por meio da qual se almejou a aplicação de um mecanismo de determinação de método de apuração da base de cálculo do ICMS devido pelo regime de substituição tributária, salientando, porém, que não há lei que determine a aplicação de tal mecanismo.

Transcreve o art. 13, § 19, da Lei nº 6.763/75, o qual dispõe sobre a base de cálculo do ICMS devido pelo regime de substituição tributária, e acentua que este não dispõe expressamente sobre o supramencionado método de cálculo que o Fisco entende ser correto no presente caso.

Acrescenta que tanto a Lei Complementar (LC) nº 87/96 quanto a Lei nº 6.763/75 estipulam claramente as quatro modalidades de base de cálculo que serão adotadas alternativamente em referência ao ICMS/ST, sem prever qualquer inovação de critérios em decorrência de circunstância não abrangida pelas citadas leis.

Reproduz a tese do Tema 456, firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF no Recurso Extraordinário – RE nº 598.677/RS, na qual restou sedimentado que “a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido

*estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”.*

Contudo, de acordo com a Impugnante, em completa inobservância ao entendimento balizado pelo STF e à própria Constituição Federal, o Fisco se baseia no RICMS/02 (legislação vigente à época dos fatos) para dispor que o procedimento correto que deveria ter sido por ela adotado seria:

- apurar a base de cálculo do ICMS/ST com base no preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, acrescida da Margem de Valor Agregado – MVA de 15% (quinze por cento), o que, no entendimento da Impugnante, representaria clara cumulação de critérios de cálculo da substituição tributária;
- aplicar a alíquota estabelecida para as operações internas (7% - sete por cento) sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária; e
- deduzir do valor encontrado o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada (operação própria interestadual), o qual, nas palavras da Impugnante, evidentemente foi apurado com base em critério distinto, gerando uma cobrança a maior do ICMS/ST devido.

Argumenta que, embora seja disposto pelo Auto de Infração que esta metodologia decorre do RICMS/02 (o que não seria verdade), fato é que não cabe às autoridades fiscais argumentarem no sentido da vinculação de sua atividade à lei em face de situação em que não há lei que fundamente o método de cálculo que se pretende aplicar.

Destaca que o Código Tributário Nacional – CTN, por meio de seu art. 142, impõe que a atividade do Fisco seja vinculada à lei. Todavia, no caso concreto, frente à inexistência de lei que a obrigasse, a autoridade fiscal não poderia ter exigido tributo com base em disposição veiculada apenas por decreto.

Na sua ótica, mediante uma simples leitura do Auto de Infração, verifica-se que o ato não é motivado, ou seja, não há a indicação ou demonstração de que estaria presente a situação estabelecida **em lei** que autorizaria a exigência de aplicação da metodologia pretendida pelo Fisco.

Reafirma que, ao se analisar os dispositivos indicados como infringidos, é notável que a metodologia pretendida pelo Fisco é disposta tão somente pelo RICMS/02, que inova de forma primária o ordenamento jurídico, ou seja, cria direitos e obrigações até então inexistentes no direito sem lei que o ampare, complementando que o STF já se pronunciou sobre a impossibilidade de instituição e/ou majoração do ICMS/ST por meio de qualquer outro que não “lei em sentido estrito” (RE 598.677/RS).

Ressalta que não pleiteia uma declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade do método preceituado pelo RICMS/02, ou seja, o que se dispõe é a necessidade de reconhecimento da impossibilidade de sua aplicação perante a ausência de base legal que fundamente sua aplicação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui, nesses termos, que o reconhecimento da improcedência e da nulidade do presente lançamento fiscal se faz necessário perante a ausência de fundamentação legal da exigência consubstanciada no Auto de Infração.

Como se vê, a Impugnante basicamente sustenta a nulidade do Auto de Infração baseando-se em uma hipotética ilegalidade do crédito tributário.

No entanto, contrariamente às suas alegações, não há qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a própria Impugnante admite que a base de cálculo do ICMS/ST relativa ao presente caso está expressamente determinada no art. 19, §§ 11 e 12, do Anexo XV do RICMS/02.

### RICMS/02 - Anexo XV

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:

(...)

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, 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;

**Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:**

*"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;"*

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;**

(...)

(Destacou-se)

De igual forma, a Impugnante também reconhece que o Fisco se baseou no RICMS/02, com redação vigente à época dos fatos geradores, além de descrever o correto procedimento que deveria ter sido por ela adotado, de acordo com a acusação fiscal, qual seja:

- apurar a base de cálculo do ICMS/ST com base no preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, acrescida da MVA de 15% (quinze por cento);
- aplicar a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária; e
- deduzir do valor encontrado o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada (operação própria interestadual).

A simples descrição do procedimento em questão, que é exatamente aquele que consta no dispositivo legal acima reproduzido, juntamente com a citação das irregularidades narradas no Auto de Infração, demonstram que a Impugnante compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputadas.

Tal fato é suficiente o bastante para afastar a arguição da Impugnante quanto à hipotética ofensa ao disposto no art. 89, incisos IV e V, do RPTA, pois o Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no referido dispositivo legal, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daquele relativo à penalidade aplicada (Multa de Revalidação).

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária e aplicou de forma escorreita a penalidade cabível.

Além disso, como já afirmado, da leitura de sua peça defensiva, verifica-se que a Impugnante compreendeu plenamente as infrações que lhe foram imputadas, inexistindo, portanto, qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Com relação à suposta ilegalidade dos dispositivos regulamentares que fundamentam o presente lançamento, cabe destacar que o critério da MVA, para fins de apuração do ICMS devido por substituição tributária, está expressamente previsto na Lei Complementar nº 87/96, assim como na Lei Estadual nº 6.763/75.

Por outro lado, o percentual relativo à Margem de Valor Agregado tem como fundamento de sua apuração a diferença entre o preço de venda de mercadorias a consumidor final e o preço de venda praticado pelo contribuinte mineiro que der início à circulação da mercadoria sujeita à substituição tributária em operação interna, seja ele industrial, importador ou atacadista.

É o que se depreende da disposição contida no art. 19, § 4º, inciso II, alínea “a”, do Anexo XV do RICMS/02.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19 (...)

(...)

§ 4º O levantamento previsto no parágrafo anterior será promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, e deverá conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos, observando-se ainda:

(...)

**II - para se obter o percentual de margem de valor agregado (MVA), além do disposto nas alíneas do inciso anterior:**

**a) o preço de venda da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no estabelecimento industrial, importador ou atacadista, incluído o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -, o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;**

**Efeitos de 1º/01/2018 a 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 7º e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017:**

*“a) o preço de venda da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*estabelecimento industrial, importador ou atacadista, incluído o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -, o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário, ainda que por terceiros, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;"*

(...)

(Destacou-se)

No caso dos autos, o crédito tributário se refere a mercadorias recebidas em transferências de estabelecimentos de mesma titularidade, sediados em outras unidades da Federação (UFs), cujas bases de cálculo são equivalentes aos valores das entradas mais recentes das mercadorias nos estabelecimentos transmitentes ou ao custo das mercadorias produzidas, nos termos do art. 13, § 4º, incisos I e II, da LC nº 87/96, à época vigente, ressalvada a hipótese estabelecida no inciso III do mesmo dispositivo, que disciplina a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias não industrializadas, não sendo este o caso dos autos.

LC nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

(...)

É por esse motivo, juntamente com o fundamento da apuração do percentual relativo à MVA, que o art. 19, § 11, do Anexo XV do RICMS/02 estabelece, para o caso dos autos, que o preço de partida para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária deve ser, em substituição ao preço praticado pelo remetente, o 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 do mesmo dispositivo.

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre as diferentes redações da legislação ao longo do tempo e os motivos pelos quais o legislador mineiro adotou o critério vigente à época dos fatos geradores ora em análise, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

Não tem função outra senão essa os parágrafos 11 e 12, do Art. 19, do RICMS/02, aos quais a Impugnante faz referência como inovação, quando numa leitura mais cuidadosa das indicações do remissivo do citado artigo, vai se perceber que de novo, assim como os ditames da formação da base de cálculo, eles também nada tem, considerando ser questão que já estava contida no Inciso I, § 2 desse mesmo artigo que assim previa:

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea “b” do inciso I do caput deste artigo:

**Efeitos de 14/06/2007 a 30/11/2014 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 44.541, de 13/06/2007:**

“I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, **em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação**, será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável;”

**Efeitos de 1º/12/2005 a 13/06/2007 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

“I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, **em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação**, será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos últimos 90 (noventa) dias;”

Portanto, desde Dez/05, em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos de mesmo titular, está determinada a substituição do item 3, do Inc. I, do Art. 19, do RICMS/02 por outra base. Primeiro seria pelo preço médio praticado pelo remetente nas suas operações com terceiros, e num segundo momento, na falta desse preço médio deveria ser adotado o preço corrente da mercadoria na praça do responsável.

Por uma circunstância de fácil entendimento foi feito um ajuste, com a finalidade de conferir efetividade à dinâmica da substituição tributária. Isto porque não é de se esperar que o mesmo titular faça transferência de um para outro de seus estabelecimentos utilizando

o preço que pratica com terceiros. De modo que, na ausência dessa providência, o imposto a ser recolhido a título de ST que, a rigor da técnica, deveria contemplar o que é devido até o consumidor final, ficaria bem aquém dessa projeção.

**Nisso não se vislumbra majoração de tributo**, tampouco criação de obrigações até então inexistentes no Direito, mas tão somente adequação à situação fática da ocorrência do fato gerador. Logo **está longe de configurar-se ofensa aos Art. 37 e Inc. I, do Art. 150, ambos da Constituição Federal, e/ou ao Art. 142 do CTN**, restando preservada a segurança jurídica, sem superveniência de falha crassa à legalidade como exaustivamente se afirmou.

Aditivamente, no contexto, é de se reforçar que estaria a legislação mineira sem embasamento que o valha há no mínimo 18 anos. Porque o que estava disposto no Inciso I, § 2º do Art. 19, revogado pelo Art. 4º do Decreto. 46.643/2014, foi somente transferido para os § 11 e 12 deste mesmo artigo, acrescidos por esse mesmo decreto, não obstante com diferente redação e numa abordagem mais ampla para corrigir as lacunas que a disposição vinha apresentando. Condução inerente às atribuições do legislador.

Em termos de justificativa dessa alteração regulamentar, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT e pela Superintendência de Tributação – SUTRI, tem-se que foram necessárias em razão da dificuldade operacional imposta pela regra até então vigente que pressupunha o acesso aos valores praticados pelo remetente com terceiros, bem como, quando de sua inexistência, ao preço corrente da mercadoria na praça do responsável tributário, preços estes muitas vezes praticados em outra unidade da Federação, desvirtuando o parâmetro pretendido.

Tem-se ainda que, mesmo após a devida intimação, situações de embaraço/morosidade no fornecimento destes dados, tanto por parte dos contribuintes quanto das respectivas Fazendas, acabava por inviabilizar a verificação da correta apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais dentro do prazo decadencial.

Sabendo-se que o fato gerador presumido da substituição tributária é a saída da mercadoria/bem para consumidor final, que o Convênio ICMS 70/97 para efeitos de apuração da MVA leva em consideração os preços de venda à vista (indústria, atacado e varejo) e que os estabelecimentos do remetente e do

destinatário são de mesma titularidade, a apuração proposta teve por objetivo buscar o aperfeiçoamento do controle fiscal sem onerar o contribuinte que detém todas estas informações.

É este o histórico dos § 11 e 12, do Art. 19, do RICMS/02, os quais, há reforçar-se, não se constituem novidade, mas disposição antiga ao qual se submete as unidades da Impugnante, uma vez estabelecidas no Estado.

(...)

(Destacou-se)

O legislador mineiro poderia ter adotado uma MVA específica para os casos envolvendo transferências interestaduais, que contemplasse a diferença entre os preços de transferência e de venda interna, acrescida da MVA prevista para as operações internas (15% - quinze por cento).

Optou, porém, pela forma disposta na legislação vigente, por se tratar de estabelecimentos de mesma titularidade, hipótese em que o preço de venda no mercado interno (nos dois meses anteriores ao da transferência) é de pleno conhecimento da empresa.

Essa forma, no entanto, não acarreta, ao contrário da alegação da Impugnante, qualquer majoração do valor do tributo devido, assim como não caracteriza qualquer ofensa à lei, *stricto sensu*, no tocante à substituição tributária.

Ademais, apesar das arguições da Autuada, o recolhimento a menor do ICMS/ST não tem origem na apuração de sua base de cálculo, pois as infrações apuradas se referem a créditos indevidos na apuração do ICMS/ST, as quais foram claramente descritas no Relatório Fiscal Complementar e nos seguintes excertos da Manifestação Fiscal (cálculos das planilhas anexadas ao Auto de Infração), *in verbis*:

#### Relatório Fiscal Complementar

##### 6. Irregularidades apuradas:

Constatou-se, mediante conferência de arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, no período de Dez/18 a Jul/22, apurou e recolheu a menor de ICMS/ST devido pela entrada (ICMS/STE) de itens especificados no § 8º, do Art. 18, do Anexo XV, do RICMS/02, no valor total de R\$ ... pelo cometimento das seguintes irregularidades no cálculo do ICMS/STE:

**1- Nos meses de Dez/18 e Jan/19, por ter compensado ICMS/STE devido, com valores negativos apurados em suas planilhas memórias de cálculo anexadas ao AIAF**, cujas informações foram utilizadas no levantamento do fisco, constante do Anexo 2 do Auto de Infração;

**2- No período de Fev/19 a Jul/22, por ter deduzido do valor do imposto obtido através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para substituição tributária, valor diverso do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição correspondente ao imposto devido pela operação própria dos remetentes e efetivamente cobrado,** conforme constatado pelas suas memórias de cálculo anexadas ao AIAF, cujas informações foram utilizadas no levantamento do fisco, constante dos Anexos de 2 a 9 do Auto de Infração.

Exige-se ICMS/ST e Multa de revalidação, prevista no Art. 56, Inc. II da Lei 6.763/75

(...)

#### **7. Contextualização das irregularidades apuradas:**

Nos termos do § 8º, do Art. 18, do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrito, tornou-se devido o recolhimento do ICMS por substituição tributária, nas entradas interestaduais destinadas a contribuintes deste Estado das mercadorias especificadas nos itens 83.0 a 87.2, do Capítulo 17, da Parte 2 deste anexo, por exclusão dessas operações das hipóteses de inaplicabilidade da ST.

(...)

Essa alteração atingiu as operações da unidade BRF, ora autuada, bem assim a unidade I.E. 001.087082.4171, também notificada, as quais passaram a apurar e recolher o imposto a partir da vigência estabelecida dos dispositivos, Dez/18.

Itens sujeitos a ST na entrada consoante especificação do dispositivo acima:

(...)

Da análise das memórias de cálculo disponibilizadas ao fisco, sob intimação, foram feitas, entre outras, as seguintes constatações que culminaram na lavratura do presente Auto de Infração:

#### **Irregularidade 1 – Meses de Dez/18 e Jan/19:**

Pagamento de ICMS/STE a menor por existência, na planilha de apuração deste, de valores negativos que ao serem somados aos valores positivos apurados a esse título, tiveram efeito redutor no total das colunas AG – Dez 18 e coluna AB – Jan/19, das memórias de cálculo do pagamento do ICMS/STE.

Essas memórias de cálculo do pagamento do ICMS/STE apresentadas pela Autuada estão anexas ao AIAF, cujas informações que foram utilizadas no

levantamento do fisco, Anexo 2 do Auto de Infração, para apuração das diferenças exigidas.

**Irregularidade 2 – Período de Fev/19 a Jul/22:**

Pagamento de ICMS/STE a menor, em virtude de incorreção no cálculo deste por utilização, para fins de dedução do valor do imposto obtido através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para substituição tributária, de valor diverso do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição correspondente ao imposto devido pela operação própria dos remetentes e efetivamente cobrado.

O § 11, do Inc. I, do Art. 19, do Anexo XV, determina qual deve ser a base de cálculo da ST, em se tratando as entradas de recebimento de mercadoria em transferência, que é o caso, em grande parte, das operações objeto de verificação.

Nos termos do dispositivo, o ponto de partida para a formação da base de cálculo da ST é o valor médio de saída das mercadorias, sobre o qual será aplicado a MVA, porém a Autuada utilizou o ICMS/NR, a ser abatido no cálculo do ICMS/STE, obtido a partir dessa “Base de cálculo Média” de saídas, conforme planilha exemplificativa constante do Anexo 1, procedimento sem respaldo legal, porque vem em detrimento da regra básica de apuração do imposto:

(...)

Restou evidenciado no tocante a Irregularidade 2:

(...)

Fev/19 a Jul/22 – Cálculos foram feitos, deduzindo-se valor diverso do imposto destacado nos documentos fiscais, obtido a partir da “Base de cálculo média” de saída das mercadorias, em desacordo com a legislação;

Ago/22 a Dez/22 – Correção de procedimento, cálculos voltaram a ser feitos de acordo com a legislação.

(...)

Manifestação Fiscal

Em Dez/18 e Jan/19, (...) **a infração cometida foi compensação de valores negativos** constantes da planilha Memória de Cálculo ICMS/STE, **com os valores apurados a recolher.**

Mas **a Impugnante já sabia a forma correta de proceder a apuração, tanto que o fez**, utilizando para deduzir do valor do imposto obtido através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para substituição tributária, o valor devido

pela operação própria do 'remetente', como previsto no Inc. I, do Art. 20, do Anexo XV, do RICMS/02. **Exemplo constando do Anexo 1, N.F. 67.022, de 03/12/18.**

Daí, **de Fev/19 em diante resolveu inovar, utilizando o 'ICMS Média' para fins de dedução no cálculo, e assim prosseguiu até Jul/22**, quando foi questionado acerca desse procedimento. Na sequência e prontamente, a partir de Ago/22, sem apresentar justificativa válida para o *modus operandis* empregado nos períodos anteriores, **voltou a realizar o cálculo da forma correta, o que também pode ser visualizado pelo exemplo da N.F. 289.203, de 28/12/22, Anexo 1.**

(...)

(Destacou-se)

Como se vê, no período relativo a agosto a dezembro de 2022, o Fisco não apurou qualquer diferença de ICMS/ST a recolher, ou seja, a Impugnante, apesar de contestar o presente lançamento, no mencionado período seguiu o procedimento estabelecido na legislação vigente, no tocante às deduções legalmente previstas na legislação.

Reitere-se que as diferenças apuradas pelo Fisco se referem a créditos indevidamente compensados pela Impugnante, no momento da apuração do ICMS/ST devido a este Estado, não tendo, portanto, como já afirmado, qualquer vinculação com as bases de cálculo por ela adotadas.

O feito fiscal se restringiu a confrontar os valores de ICMS/ST calculados pela própria Impugnante nas memórias de cálculo por ela apresentadas ao Fisco com as quantias recalculadas, após a dedução, do montante dos débitos do ICMS/ST, do ICMS relativo às operações próprias corretamente destacado em cada nota fiscal de transferência emitida pelos estabelecimentos transmitentes.

Além disso, como já afirmado, a partir de agosto de 2022, a Impugnante seguiu o procedimento estabelecido na legislação vigente, no tocante às deduções legalmente previstas na legislação.

Não há que se falar, portanto, em ilegalidade do crédito tributário.

Ademais, o art. 110, inciso I, do RPTA determina que “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

**Da Arguição de Nulidade do Lançamento - “Impropriedade do Crédito Tributário por Violação à Sistemática da Substituição Tributária e à Não-Cumulatividade do ICMS”**

Segundo a Impugnante, há também uma nítida ilegalidade material na metodologia de cálculo exigida no Auto de Infração, pois, ao exigir (i) a apuração do

ICMS/ST na entrada interestadual com base no preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de vendas (saídas), promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, acrescidas da MVA de 15% (quinze por cento) e (ii) a compensação do ICMS/ST apenas com o valor do ICMS próprio destacado na nota fiscal de entrada, o Auto de Infração pretendeu inflar a base de cálculo da substituição tributária em detrimento da base de cálculo da operação própria, ao completo arrepio da legislação de regência.

Tece considerações acerca da sistemática da substituição tributária e afirma que o valor do ICMS a ser recolhido pelo substituto a título de substituição tributária deve ser: o valor da operação própria, acrescido do valor de seguro, fretes, outros encargos e da margem de valor agregado, nos termos do art. 8º da LC nº 87/96.

Pondera que esse ponto é chave para o presente feito, pois, tanto a LC nº 87/96, quanto a Lei nº 6.763/75, estipulam claramente as quatro modalidades de base de cálculo que serão – alternativamente – adotadas, sem prever qualquer possibilidade de combinação, simultaneidade ou inovação de critérios em decorrência de circunstância não abrangida pelas citadas leis, sendo clara, a seu ver, a violação dos ditames da substituição tributária e da não cumulatividade pela metodologia adotada no Auto de Infração.

Narra que o Fisco, de acordo com o relatório fiscal, exige a adoção da seguinte metodologia, para fins de cálculo do ICMS/ST devido:

- recolher o ICMS/ST por ocasião da entrada no estabelecimento, com base no disposto no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 (a despeito de não haver essa previsão na Lei nº 6.763/75);
- considerar a norma estabelecida no art. 19, inciso I, subalínea “b.3”, do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, em relação às operações subsequentes será o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos etc. acrescida da MVA de 15% (quinze por cento);
- substituir o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, nos termos do art. 19, § 11, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02 (metodologia não contemplada na LC nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75);
- aplicar a alíquota estabelecida para as operações internas (7% - sete por cento) sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária; e
- deduzir do valor encontrado apenas o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada (operação interestadual) e não o ICMS devido pela sua operação própria (calculada com base no art. 19, § 11, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02), conforme dispõe o art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

No entanto, a seu ver, essa metodologia, além de ser incompatível com os critérios de cálculo previstos na legislação de regência para a substituição tributária (o

que inclui a Lei nº 6.763/75), é também atentatório contra a interpretação sistemática do próprio art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

Afirma que utilizou o método da interpretação sistemática para dar cumprimento ao inciso I do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02, pois, se a base de cálculo definida para a substituição tributária utilizou como ponto de partida o preço médio das saídas (ainda que ilegal) para definição da base de cálculo do ICMS próprio do remetente, seria igualmente necessário que o ICMS devido na operação própria do contribuinte remetente também fosse reapurado no mesmo critério para fins da definição do ICMS/ST a ser recolhido, de modo a assegurar a não cumulatividade do imposto.

Segundo a Impugnante, é isso o que se depreende da locução “devido pela operação própria”, isto é, se o Fisco entende que o valor da operação própria (entrada interestadual) não pode ser adotada como referência para a base de cálculo da substituição tributária, mas sim o preço médio ponderado do produto na saída, resta necessário que o ICMS da operação própria do remetente seja reapurado no mesmo critério, de modo a encontrar o efetivo valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Na sua visão, essa arbitrariedade da desconexão na apuração do ICMS antecipado nas entradas interestaduais, que aqui se exige, nada mais representa do que uma tentativa de reduzir o princípio do federalismo, conferindo um recolhimento maior do ICMS/ST daquele que seria devido em total afronta à legislação mineira, à LC nº 87/96 e à própria Constituição Federal.

Da mesma forma, de acordo com a Impugnante, é claramente anacrônica a tentativa do Fisco de aplicar como base de cálculo da substituição tributária o preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, e acrescê-lo da MVA de 15% (quinze por cento).

Salienta, nessa linha, que, se a substituição tributária “para frente” pretende, mediante presunção, identificar o valor que seria adotado na operação seguinte, o Fisco somente poderia adotar um critério para tal operação, qual seja, o valor da operação própria do remetente (no caso o valor da operação interestadual) acrescido da MVA de 15% (quinze por cento), nos termos da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75.

Acrescenta que, havendo expressamente a escolha do legislador mineiro pela adoção da MVA como critério de cálculo para uma determinada operação, sequer seria possível aplicar outro critério (*i.e.*, preço médio ponderado das vendas) para a apuração do ICMS/ST devido, todavia, em se aceitando essa nova metodologia de apuração da operação própria do remetente, é fato que a base de cálculo do ICMS/ST deve estar indissociavelmente vinculada à base de cálculo do ICMS próprio e, para a correta apuração da base de cálculo do ICMS/ST, deve-se necessariamente partir do valor da operação própria do substituto, levando-se em consideração o valor de chegada da mercadoria na operação substituída.

Enfatiza que, exatamente por isso é que, na presente hipótese (*i.e.*, MVA), a base de cálculo do ICMS/ST parte exatamente do valor da operação própria. Não deveria ser necessário muito esforço para se elucidar que uma Margem de Valor Agregado é justamente o percentual determinado pelo Estado (15% - quinze por cento) a ser agregado na base de cálculo da operação própria.

Assim, no seu entendimento, fica claro que o critério adotado pelo Fisco (*i.e.*, preço médio ponderado das vendas + MVA 15% - quinze por cento) gera um aumento indevido do ICMS/ST a ser recolhido ao Estado de Minas Gerais, pois, ao inflar a base de cálculo da substituição tributária e tolher a compensação do ICMS próprio com base no mesmo critério (já que só autoriza a compensação do ICMS destacado na nota fiscal de entrada), o Fisco gera um recolhimento do ICMS/ST em valor maior do que aquele que seria devido, considerando o princípio da não cumulatividade.

Sendo assim, na sua visão, a única forma de se assegurar a não cumulatividade do ICMS/ST em uma operação sujeita à MVA é manter a equivalência entre as bases da operação própria e da substituída e, conseqüentemente, do ICMS próprio e do ICMS/ST, vale dizer, a aplicação da MVA sobre o valor da operação própria já seria condizente com a realidade econômica da cadeia de circulação, de modo a auferir correta e suficientemente a base de cálculo da operação substituída.

Defende que, no máximo, seria possível ao regulador mineiro a aplicação de uma MVA ajustada para as operações interestaduais (§ 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02), mas nunca a criação de novo critério de cálculo para a substituição tributária, à margem da legislação de regência e da própria não cumulatividade do ICMS, como pretende o Fisco.

Noutro enfoque, a Impugnante sustenta que há também outra patente nulidade do lançamento em combate por violação à sistemática da substituição tributária, visto que a presente exigência não considerou: (i) que houve saída subsequente para fora do Estado devidamente tributada, situação em que o ICMS/ST antecipado não seria devido e (ii) a Impugnante, nas operações internas, reiniciou o recolhimento do ICMS, inclusive pela própria sistemática da substituição tributária.

Acentua que esse aspecto é de enorme relevância, pois, além de recolher, correta e tempestivamente, o ICMS/ST por antecipação na entrada interestadual das mercadorias, recolheu o ICMS devido em razão da ocorrência do fato gerador relativo à saída interna e interestadual das mercadorias de seu estabelecimento, ou seja, continuou destacando e recolhendo o ICMS também no momento da saída, apurando normalmente o débito do tributo em seus livros fiscais e efetuando o pagamento ao final de cada período de apuração.

Informa, nesse sentido, que anexou aos autos demonstrativo da destinação das mercadorias entradas em seu estabelecimento, com a indicação do efetivo recolhimento do ICMS/ST por antecipação na entrada e do ICMS próprio e ICMS/ST nas correspondentes saídas (Doc. 07).

Informa, ainda, que está preparando Laudo de Constatação a ser elaborado por empresa de auditoria para comprovar, com base na análise da sua escrituração

fiscal e contábil, o fato de que as mercadorias decorrentes das entradas interestaduais foram posteriormente comercializadas e submetidas à tributação regular do ICMS nas saídas.

Frisa que tal laudo não intenta trazer quaisquer fatos novos aos presentes autos, mas tão somente demonstrar e comprovar o que poderia ter sido verificado desde o início do procedimento fiscalizatório: a correção do método por ela adotado, acrescentando que os registros de seu controle de estoques e as notas fiscais de saída emitidas já permitiriam ao Fisco a verificação de que, no período controvertido, os produtos recebidos em seu estabelecimento tiveram saída subsequente tributada.

Assim, no seu entender, para as operações subsequentes realizadas dentro do Estado de Minas Gerais, em caso de subsistência da presente exigência fiscal do ICMS por antecipação, haveria a configuração do pagamento de ICMS em duplicidade, uma vez que o ICMS sobre as mesmas operações foi pago novamente nas saídas, constituindo um nítido caso de enriquecimento sem causa do Estado de Minas Gerais, o que é vedado pelos arts. 165 e 166 do CTN.

Da mesma forma, prossegue a Impugnante, há também um nítido equívoco do Auto de Infração em razão das diversas saídas interestaduais das mesmas mercadorias objeto do presente lançamento, pois, para a exigência do recolhimento do valor do ICMS/ST, existe uma presunção de que todas as operações posteriores (i) irão efetivamente ocorrer e que (ii) serão realizadas dentro do Estado da Federação de origem.

Destaca, porém, que existiram casos em que essas operações posteriores – que seriam, presumidamente, praticadas pelos contribuintes substituídos –, não se concretizaram. Nessas situações, o fato gerador presumido não é realizado – como no presente caso, em que as mercadorias recebidas foram objeto de saídas interestaduais.

Ressalta que, nessas hipóteses, não há dúvidas que os valores recolhidos de ICMS/ST pelo contribuinte são considerados indevidos e devem ser imediata e preferencialmente restituídos, nos termos da legislação que rege a matéria, complementando que apresentou pedidos de restituição para garantir seu direito ao ressarcimento do ICMS/ST antecipado nas entradas de mercadorias objeto de posterior saída interestadual (Doc. 06).

Reafirma que a eventual manutenção da presente exigência fiscal representaria uma tentativa de enriquecimento do Estado de Minas Gerais com a cobrança de ICMS/ST antecipado para a sua imediata restituição na sequência – o que, com o mais devido respeito, seria o equivalente a “dar com uma mão para tirar com outra”.

Conclui, nessa linha, que o Auto de Infração deve ser declarado nulo de pleno direito, seja em razão da impropriedade do critério de apuração adotado pelo Fisco, seja em virtude da existência de novos recolhimentos de ICMS nas saídas das mercadorias.

No entanto, assim como no item anterior, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Reitere-se, inicialmente, que as questões relativas à base de cálculo do ICMS/ST já foram analisadas no item anterior, onde foi demonstrado que as diferenças apuradas pelo Fisco se referem a créditos indevidamente compensados pela Impugnante, no momento da apuração do ICMS/ST devido a este Estado, não tendo, pois, qualquer vinculação com as bases de cálculo adotadas pela Impugnante, sendo desnecessários, portanto, maiores considerações sobre arguições da mesma espécie.

Como afirmado naquela oportunidade, o feito fiscal se restringiu a confrontar os valores de ICMS/ST calculados pela própria Impugnante nas memórias de cálculo por ela apresentadas ao Fisco com as quantias recalculadas, após a dedução, do montante dos débitos do ICMS/ST, do ICMS relativo às operações próprias corretamente destacado em cada nota fiscal de transferência emitida pelos estabelecimentos transmitentes.

Por outro lado, cabe esclarecer que as mercadorias objeto da presente autuação encontram-se relacionadas no Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02, tendo âmbito de aplicação interna e interestadual, neste último caso em relação às unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha firmado protocolo para fins de instituição da substituição tributária. Veja-se:

#### **17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS**

##### **Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:**

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

No caso dos autos, os estabelecimentos transmitentes estão sediados em UFs que não possuem protocolo com este Estado, motivo pelo qual a Impugnante é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nos termos estabelecidos no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, o qual, contrariamente à sua afirmação, encontra-se em perfeita sintonia com o art. 22 da Lei nº 6.763/75, especialmente com o disposto em seu inciso I.

##### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

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.

(...) (Destacou-se)

Em casos da espécie, o destinatário mineiro da mercadoria deve calcular o ICMS/ST devido, apurando a base de cálculo do ICMS/ST, nos termos da legislação vigente, aplicando sobre esta a alíquota interna estabelecida para a mercadoria, deduzindo do valor calculado o ICMS relativo à operação própria do estabelecimento transmitente, destacado em cada nota fiscal, nos termos dos arts. 65 e 68 do RICMS/02, ou seja, seguindo a mesma metodologia que seria aplicada pelo estabelecimento remetente/transmitente sediado em outra UF, caso fosse ele o contribuinte substituto legalmente eleito.

RICMS/02

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

(...)

O princípio da não cumulatividade do ICMS, segundo o qual os créditos pelas entradas devem ser compensados com os débitos pelas saídas, como não poderia deixar de ser, aplica-se tanto às operações tributadas pelo sistema normal de débito e crédito quanto em relação às submetidas ao regime de substituição tributária.

Assim, em ambos os casos, os créditos a serem compensados são aqueles corretamente destacados e cobrados nas notas fiscais de entradas das mercadorias adquiridas ou recebidas em transferências, observadas eventuais vedações à compensação integral do imposto estabelecidas na legislação.

Logo, a pretensão da Impugnante de deduzir valores do imposto equivalentes aos preços médios de suas vendas internas, referentes ao segundo mês

anterior à ocorrência das transferências, multiplicados pela alíquota interna dos produtos, em substituição ao ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, ou qualquer outro valor superior a este, não encontra respaldo na legislação vigente, sendo totalmente impertinente qualquer interpretação em sentido contrário, como tenta fazer crer a Impugnante.

Quanto às saídas interestaduais subsequentes, insta destacar que tal ocorrência não afasta a incidência do ICMS/ST no momento das entradas das mesmas mercadorias sujeitas à substituição tributária, embora garantam ao contribuinte o direito a pleitear a restituição, nos termos do art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação.

(...)

Conforme informação do Fisco, a Impugnante tem exercido plenamente tal direito, o que será visto na análise de mérito da presente lide, uma vez que vem se creditando do imposto relativo às operações subsequentes interestaduais, especialmente após março de 2019, quando foi alterada a redação dos arts. 28 e 29 do Anexo XV do RICMS/02, mês a partir do qual tornou-se desnecessária a autorização prévia da restituição pela repartição fiscal competente.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá NF-e em seu próprio nome.

**Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

*"Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal."*

§ 1º - A nota fiscal de que trata o caput deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

(...)

§ 2º - O documento fiscal de que trata este artigo será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá NF-e em seu próprio nome.

**Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:**

“Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e **a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição**, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.”

§ 1º - A nota fiscal de que trata o caput deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

(...)

§ 2º - O documento fiscal de que trata este artigo será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

(Destacou-se)

Com relação à afirmação da Impugnante de que “nas operações internas, reiniciou o recolhimento do ICMS, inclusive pela própria sistemática da substituição tributária”, há que se esclarecer, inicialmente, que a Impugnante é contribuinte substituto tributário, em relação às saídas subsequentes de mercadorias da mesma espécie, produzidas no mercado interno, responsabilidade que não se confunde com o ICMS/ST devido no momento das entradas de mercadorias recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos sediados em unidades da Federação com as quais Minas Gerais não tenha protocolo para fins de instituição da substituição tributária.

Nessa situação, o contribuinte deve manter controle de estoque de modo a separar as mercadorias sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento, daquelas também sujeitas à substituição tributária pelas operações subsequentes, no momento de suas saídas do mesmo estabelecimento.

São situações distintas, sujeitas a procedimentos também distintos, a saber:

- Mercadorias recebidas em transferências interestaduais:
  - ICMS/ST devido pela entrada da mercadoria;
  - saída da mercadoria sem destaque do ICMS relativo à operação própria e sem retenção do ICMS/ST;
  - nota fiscal de saída emitida apenas com a informação de que o ICMS/ST já foi retido na operação anterior.
- Mercadorias produzidas no Estado - Operações internas:
  - retenção do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias;

- emissão de nota fiscal com destaque do ICMS relativo à operação própria e ao ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Portanto, para que o contribuinte possa alegar um hipotético *bis in idem*, passível de restituição, é necessário que ele comprove, inequivocamente, que exatamente as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, com o recolhimento regular do ICMS/ST pelas suas entradas, tenham sido efetivamente tributadas, com destaque do imposto relativo às operações próprias e/ou do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Existindo tal comprovação, cabe ao contribuinte pleitear a restituição do indébito, observando as disposições contidas nos arts. 28 a 36 do RPTA.

Não há que se falar, portanto, em impropriedade do crédito tributário ou em ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

#### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento - Iliquidez do Auto de Infração - Violação ao art. 142 do CTN**

Em sua extensa arguição, inclusive com apresentação de argumentos repetitivos, a Impugnante insiste na nulidade do lançamento em apreço, alegando, desta vez, que o Auto de Infração é fruto de um trabalho viciado e evidentemente ilícido, razão pela qual deve ser imediatamente cancelado.

Na sua visão, ao completo arrepio do art. 142 do CTN, o Auto de Infração representa uma exigência fiscal completamente ilícida, uma vez que, ainda que se considerasse os critérios de cálculo adotados pelo Fisco como válidos, seria nítido que os valores lançados desconsideraram as operações em que ela:

- (i) recolheu ICMS/ST a maior em todos os meses autuados;
- (ii) recolheu ICMS e ICMS/ST novamente em suas saídas internas; e
- (iii) realizou saídas interestaduais tributadas, que geram direito à restituição do ICMS/ST antecipado em discussão.

Nesse sentido, a Impugnante narra que, conforme elucidado nos tópicos anteriores, o Fisco sustenta que o seu procedimento deveria ser o seguinte: (a) apurar a base de cálculo do ICMS/ST a partir do preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, acrescida da MVA de 15% (quinze por cento) e (b) deduzir do valor encontrado apenas o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada (operação própria interestadual).

Salienta, porém, que, considerando a distinção entre as duas bases (própria e substituída) e o critério do preço médio ponderado das operações internas de vendas para a base de cálculo do ICMS/ST, há milhares de operações em todos os meses autuados em que, com base nos exatos critérios adotados pelo Fisco para a lavratura do Auto de Infração, recolheu ICMS/ST a maior na entrada interestadual.

Isso porque, de acordo com a Impugnante, considerando o critério do preço médio ponderado das vendas internas para a base de cálculo do ICMS/ST, existem diversos casos em que recolheu o ICMS/ST a ser antecipado para Minas Gerais em

valores superiores, dado que o valor de ICMS próprio destacado nas notas fiscais de entrada seria superior ou recálculo do ICMS devido na operação própria de saída, fato que seria comprovado pelos documentos acostados à sua impugnação (Docs. 08 a 15 – últimas 3 (três) colunas “Reapuração - Recolhimento a maior”).

Apresenta exemplos relativo ao mês de abril de 2022 (Doc. 14) e afirma que, conforme se depreende das colunas “Reapuração - Recolhimento a maior”, nota-se que o Fisco ignorou que, adotando os mesmos critérios fiscais utilizados para “ICMS/STE” e “ICMS/STE Rec a menor”, a Impugnante também teria recolhido ICMS/ST a maior no mês, o que representa aviltantes 55% (cinquenta e cinco por cento) do total da exigência fiscal para o período.

Acrescenta que as planilhas elaboradas pelo Fisco vieram com diversos campos “vazios” exatamente nas operações que resultariam no reconhecimento de que a Impugnante recolheu ICMS/ST a maior, de forma a omitir tal ponto da documentação fiscal do presente feito, isto é, adotando os exatos critérios exigidos pelo Fisco, não resta outra conclusão se não a de que a Impugnante teria recolhido ICMS/ST a maior em milhares de operações e em todos os meses autuados, o que foi patentemente desconsiderado pelo Fisco para culminar neste lançamento fiscal claramente excessivo e, por conseguinte, ilícido.

Apresenta quadro exemplificativo dos efeitos da desconsideração do ICMS/ST recolhido a maior em cada mês autuado, como prova da alegada iliquidez do Auto de Infração.

Reafirma que, não fosse suficiente o evidente excesso por desconsiderar os meses em que o mesmo critério adotado pelo Fisco resultaria no reconhecimento da existência de ICMS/ST recolhido a maior, há também outra nulidade que exsurge do lançamento em análise por não considerar a existência de saídas internas e interestaduais submetidas novamente à tributação, inclusive pelo próprio ICMS/ST e apresenta quadro exemplificativo nesse sentido (Doc. 07).

Dessa forma, segundo a Impugnante, o Auto de Infração é nulo, pois o levantamento realizado pelo Fisco recaiu apenas sobre as operações de entrada de mercadorias em seu estabelecimento, quando deveria também ter levado em consideração a realidade de suas saídas, quais sejam: (i) os débitos de ICMS e ICMS/ST efetuados nas saídas do seu estabelecimento e (ii) a existência de saídas interestaduais, que dão azo ao ressarcimento imediato e integral pela não realização do fato gerador presumido da substituição tributária, em mais uma violação ao art. 142 do CTN.

Conclui, nesses termos, que o Auto de Infração carece de liquidez e de evidências aptas a demonstrar o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, motivo pelo qual deve ser declarado nulo, sob pena de ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, inclusive repetitivos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que as questões relativas aos alegados recolhimentos de ICMS e ICMS/ST nas saídas internas das mesmas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias recebidas em transferências, assim como em relação às saídas subsequentes interestaduais tributadas, que geram direito à restituição do ICMS/ST, já foram analisadas no tópico anterior, sendo desnecessários, pois, maiores comentários sobre a matéria, mesmo porque os argumentos ora apresentados também se repetem no mérito da presente lide, momento em que serão reapreciados.

Com relação aos supostos valores de ICMS/ST recolhidos a maior, há que se reiterar, inicialmente, que as diferenças de ICMS/ST ora exigidas têm origem na compensação indevida de créditos de ICMS, no momento da apuração do valor do imposto a ser recolhido a este Estado, especialmente nos casos em que a Impugnante deduziu dos débitos de ICMS/ST o “ICMS Médio”, assim entendido o preço médio das vendas internas do estabelecimento autuado, nos dois meses anteriores à transferência, multiplicado pela alíquota interna do produto, em substituição, de forma ilegal, da dedução do ICMS relativo à operação própria destacado nas notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos remetentes/transmitentes.

Existindo diferença positiva entre o ICMS/ST recalculado e o apurado pela Impugnante, indicando recolhimento a menor do ICMS/ST, o Fisco fez a devida indicação em suas planilhas, mais precisamente nas colunas “ICMS/STE” (ICMS/ST pelas entradas, recalculado) e “ICMS/STE Rec. a Menor”.

Porém, em vários casos, o ICMS destacado pelos remetentes é superior ao “ICMS Médio”, o que seria equivalente a dizer que, nesses casos, o ICMS relativo às operações próprias dos remetentes, calculado sobre o custo da mercadoria produzida, foi superior ao ICMS incidente sobre o preço de venda, em operações internas, do mesmo produto, nos dois meses anteriores à transferência, conforme exemplos abaixo:

### DADOS DAS NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS

NF	Dt Lçto	UF	Val. Unitário	Qtde. KG	VI Produto	VL BASE (ICMS) C/ Cred/Deb	Alíquota (ICMS)	VL. ICMS C/ Cred/Deb
								A
1871813	04.01.2020	GO	89,88	13.680,00	102.463,20	59.777,03	12	7.173,24
1871813	04.01.2020	GO	87,36	7.128,00	51.891,84	30.273,70	12	3.632,84
77649	19.01.2020	MT	118,68	2.376,00	23.498,64	13.709,11	12	1.645,09
77649	19.01.2020	MT	90,72	4.320,00	32.659,19	19.053,37	12	2.286,40
77649	19.01.2020	MT	109,56	9.504,00	86.771,52	50.622,50	12	6.074,70
77649	19.01.2020	MT	112,32	2.080,00	14.601,61	8.518,58	12	1.022,23
77649	19.01.2020	MT	87,60	6.048,00	44.150,40	25.757,34	12	3.090,88
1878885	21.01.2020	GO	53,16	936,00	4.146,48	2.419,06	12	290,29
112971	19.01.2020	PR	6,27	1.045,00	6.552,15	3.822,52	12	458,70
112972	19.01.2020	PR	6,89	54,00	372,06	217,06	12	26,05
112972	19.01.2020	PR	7,28	720,00	5.241,60	3.057,95	12	366,95
112972	19.01.2020	PR	8,82	8.316,00	73.347,08	42.790,69	12	5.134,88

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

CÁLCULO PREÇO MÉDIO DE VENDA - IMPUGNANTE					CÁLCULO ICMS/ST IMPUGNANTE				RECÁLCULO ICMS/ST ENTRADAS FISCO	
Preço Médio	Aliquota ICMS	MVA	BC Média	ICMS Média	BC ST	Aliq. Interna	ICMS (calc)	Valor a Recolher	ICMSSTE	ICMSSTE Rec a menor
	B	C	D	E = D X B	F = D X (1+B)	G	H = F X G	I = H - E	J = H - A	K = J - I (DIF POSIT)
82	0,07	0,15	93.297,60	6.531,58	107.292,24	0,07	7.510,46	978,88		
93	0,07	0,15	63.653,04	4.456,22	73.201,00	0,07	5.124,07	667,85	1.491,23	823,38
40	0,07	0,15	17.582,40	1.230,91	20.219,76	0,07	1.415,38	184,48		
82	0,07	0,15	29.462,40	2.062,60	33.881,76	0,07	2.371,72	309,12		
90	0,07	0,15	84.585,60	5.921,67	97.273,44	0,07	6.809,14	887,47		
85	0,07	0,15	14.248,00	997,47	16.385,20	0,07	1.146,96	149,49		
73	0,07	0,15	40.703,04	2.849,54	46.808,50	0,07	3.276,59	427,06		
05	0,07	0,15	8.470,80	593,03	9.741,42	0,18	1.753,46	1.160,43	1.463,17	302,74
00	0,07	0,15	7.315,00	512,11	8.412,25	0,07	588,86	76,75	130,16	53,41
98	0,07	0,15	376,92	26,39	433,46	0,07	30,34	3,95	4,29	0,34
98	0,07	0,15	6.465,60	452,64	7.435,44	0,07	520,48	67,84	153,53	85,69
75	0,07	0,15	72.765,00	5.094,13	83.679,75	0,07	5.857,58	763,45		

Em tais situações, não foram indicadas diferenças a recolher nas planilhas elaboradas pelo Fisco, pois, como já afirmado repetidas vezes, o feito fiscal se restringiu a verificar e exigir as diferenças de ICMS/ST, nos casos em que o contribuinte compensou créditos de ICMS superiores aos destacados nas notas fiscais de entradas, relativas às transferências interestaduais recebidas.

Portanto, os campos em branco das planilhas elaboradas pelo Fisco, relativos às colunas “ICMS/STE” (ICMS/ST pelas entradas, recalculado) e “ICMS/STE Rec. a Menor”, indicam que os valores apurados pela Impugnante foram mantidos, não tendo, pois, qualquer intuito de ocultar informações, como tenta fazer crer a Impugnante.

Eventuais recolhimentos a maior efetuados pela Impugnante não podem ser compensados com os valores exigidos, pois, o que se presume, é que tais valores tenham sido repassados aos contribuintes adquirentes das mercadorias na fase subsequente de sua circulação.

Assim, se realmente houve recolhimento indevido (a maior) do imposto, cabe ao contribuinte pleitear a sua restituição, nos termos dos arts. 28 a 36 do RPTA, observando o disposto no art. 166 do CTN.

CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do

respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Inexiste, portanto, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária e aplicou de forma escorreita a penalidade cabível, mesmo porque, em relação aos valores exigidos, a Impugnante não apontou, objetivamente, qualquer erro em sua apuração.

Além disso, como já afirmado, a partir de agosto de 2022, a Impugnante seguiu o procedimento estabelecido na legislação vigente, no tocante às deduções legalmente previstas na legislação, inexistindo, a partir do mencionado período, qualquer diferença, positiva ou negativa (a maior ou a menor que o devido).

Não há que se falar, portanto, em ilegalidade do crédito tributário.

#### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento - Desconsideração de Documentos e Fundamentos Apresentados**

A questão em epígrafe, suscitada pela Impugnante, especialmente em razão de todo o acima exposto, se confunde com o mérito da presente lide, mesmo porque se trata de instrução probatória.

Ressalte-se, desde já, que os argumentos e documentos apresentados pela Impugnante são **insuficientes** para descaracterizar as infrações narradas no Auto de Infração.

Rejeita-se, portanto, todas as prefaciais arguidas pela Impugnante.

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no momento das entradas das mercadorias relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos de mesma titularidade, inerentes ao período de dezembro de 2018 a dezembro de 2022, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. Compensação de valores calculados como negativos pela Autuada com o montante do ICMS/ST mensal a ser recolhido a este Estado (meses de dezembro de 2018 e janeiro de 2019), conforme exemplos abaixo:

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

**APURAÇÃO BRF (DADOS PARCIAIS)**

NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS							APURAÇÃO PREÇO MÉDIO DE VENDA INTERNA			APURAÇÃO ICMS/ST				
DT.LANC	DT.DCTO	N.FISCAL	VALOR PRODUTO	BASE CALCULO ICMS	ALIQ. ICMS	VALOR ICMS	VALOR KG	VALOR TOTAL MÉDIA	MVA	BASE DE CÁLCULO	ALIQ. ICMS	DÉBITO ICMS/ST	VALOR APURADO	
						A		B						C
01/12/2018	28/11/2018	78249	195.715,80	114.161,03	12	13.699,32	4,84	99.659,80	15%	114.608,77	7%	8.022,61	- 5.676,71	
01/12/2018	28/11/2018	78249	16.387,20	9.558,65	12	1.147,04	4,84	6.973,28	15%	8.019,27	7%	561,35	- 585,69	
01/12/2018	28/11/2018	815029	71.154,70	41.504,54	12	4.980,54	4,84	38.074,11	15%	43.785,23	7%	3.064,97	- 1.915,57	
01/12/2018	28/11/2018	815029	54.619,49	31.859,55	12	3.823,15	4,84	32.216,55	15%	37.049,04	7%	2.593,43	- 1.229,72	
01/12/2018	28/11/2018	815029	30.349,45	17.702,83	12	2.124,34	4,84	15.341,22	15%	17.642,40	7%	1.234,97	- 889,37	
01/12/2018	30/11/2018	1689035	39.531,60	23.058,78	12	2.767,05	4,84	27.544,46	15%	31.676,13	7%	2.217,33	- 549,72	
01/12/2018	30/11/2018	1689035	3.680,16	2.146,64	12	257,60	4,84	2.556,87	15%	2.940,40	7%	205,83	- 51,77	

Ainda que se admita uma “ST negativa” (de um item de documento fiscal ou de uma ou mais notas fiscais), tal fato não autorizaria ao contribuinte compensar esses valores negativos com o montante do ICMS/ST devido, relativamente aos demais itens e documentos fiscais.

Em tal circunstância, o que ocorreria seria tão somente a inexistência de valor a recolher, sem qualquer tipo de compensação com os valores devidos relativos aos demais itens/notas fiscais.

Ressalte-se que o Fisco simplesmente anulou os efeitos de tal compensação indevida, ou seja, o feito fiscal se restringiu às diferenças de ICMS/ST apuradas, após exclusão dessas quantias negativas (infração nº 01) e das parcelas do imposto deduzidas em valores superiores aos destacados nas notas fiscais de transferências, emitidas pelos estabelecimentos remetentes/transmitentes das mercadorias (infração nº 02).

2. Dedução de valores superiores ao ICMS relativo às operações próprias dos remetentes das mercadorias, destacados nas respectivas notas fiscais emitidas, das quantias relativas aos débitos de ICMS/ST calculados no momento da apuração do montante a ser recolhido a este Estado (meses de fevereiro de 2019 a julho de 2022).

Em termos literais e de forma mais detalhada, as irregularidades apuradas foram assim descritas no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, *in verbis*:

Relatório Fiscal Complementar

6. Irregularidades apuradas:

Constatou-se, mediante conferência de arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, no período de Dez/18 a Jul/22, apurou e recolheu a menor de ICMS/ST devido pela entrada (ICMS/STE) de itens especificados no § 8º, do Art. 18, do Anexo XV,

do RICMS/02, no valor total de (...) pelo cometimento das seguintes irregularidades no cálculo do ICMS/STE:

1- Nos meses de Dez/18 e Jan/19, por ter compensado ICMS/STE devido, com valores negativos apurados em suas planilhas memórias de cálculo anexadas ao AIAF, cujas informações foram utilizadas no levantamento do fisco, constante do Anexo 2 do Auto de Infração;

2- No período de Fev/19 a Jul/22, por ter deduzido do valor do imposto obtido através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para substituição tributária, valor diverso do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição correspondente ao imposto devido pela operação própria dos remetentes e efetivamente cobrado, conforme constatado pelas suas memórias de cálculo anexadas ao AIAF, cujas informações foram utilizadas no levantamento do fisco, constante dos Anexos de 2 a 9 do Auto de Infração.

Exige-se ICMS/ST e Multa de revalidação, prevista no Art. 56, Inc. II da Lei 6.763/75.

7. Contextualização das irregularidades apuradas:

Nos termos do § 8º, do Art. 18, do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrito, tornou-se devido o recolhimento do ICMS por substituição tributária, nas entradas interestaduais destinadas a contribuintes deste Estado das mercadorias especificadas nos itens 83.0 a 87.2, do Capítulo 17, da Parte 2 deste anexo, por exclusão dessas operações das hipóteses de inaplicabilidade da ST.

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

§ 8º - Ressalvado o disposto nos incisos IV e VII do caput, **o disposto neste artigo não se aplica** às operações interestaduais destinadas a contribuintes deste Estado com as mercadorias especificadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 deste anexo.

Grifo nosso

**Efeitos a partir de 1º/12/2018** - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.540, de 27/11/2018.

Essa alteração atingiu as operações da unidade BRF, ora autuada, bem assim a unidade I.E. 001.087082.4171, também notificada, as quais

passaram a apurar e recolher o imposto a partir da vigência estabelecida dos dispositivos, Dez/18.

Itens sujeitos a ST na entrada consoante especificação do dispositivo acima:

(...)

Da análise das memórias de cálculo disponibilizadas ao fisco, sob intimação, foram feitas, entre outras, as seguintes constatações que culminaram na lavratura do presente Auto de Infração:

Irregularidade 1 – Meses de Dez/18 e Jan/19:

Pagamento de ICMS/STE a menor por existência, na planilha de apuração deste, de valores negativos que ao serem somados aos valores positivos apurados a esse título, tiveram efeito redutor no total das colunas AG – Dez 18 e coluna AB – Jan/19, das memórias de cálculo do pagamento do ICMS/STE.

Essas memórias de cálculo do pagamento do ICMS/STE apresentadas pela Autuada estão anexas ao AIAF, cujas informações que foram utilizadas no levantamento do fisco, Anexo 2 do Auto de Infração, para apuração das diferenças exigidas.

Irregularidade 2 – Período de Fev/19 a Jul/22:

Pagamento de ICMS/STE a menor, em virtude de incorreção no cálculo deste por utilização, para fins de dedução do valor do imposto obtido através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para substituição tributária, de valor diverso do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição correspondente ao imposto devido pela operação própria dos remetentes e efetivamente cobrado.

O § 11, do Inc. I, do Art. 19, do Anexo XV, determina qual deve ser a base de cálculo da ST, em se tratando as entradas de recebimento de mercadoria em transferência, que é o caso, em grande parte, das operações objeto de verificação.

Nos termos do dispositivo, o ponto de partida para a formação da base de cálculo da ST é o valor médio de saída das mercadorias, sobre o qual será aplicado a MVA, porém a Autuada utilizou o ICMS/NR, a ser abatido no cálculo do ICMS/STE, obtido a partir dessa “Base de cálculo Média” de saídas, conforme planilha exemplificativa constante do Anexo 1, procedimento sem respaldo legal, porque vem em detrimento da regra básica de apuração do imposto:

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto **corretamente cobrado e destacado no documento fiscal** relativo à operação ou à prestação.

Parágrafo único. Se o imposto destacado no documento fiscal for inferior ao devido, o valor a ser abatido corresponderá ao do destaque, ficando assegurado o abatimento da diferença, desde que feito com base em documento fiscal complementar emitido pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador do serviço.

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

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

Restou evidenciado no tocante a Irregularidade 2:

Dez/18 e Jan/19 - Cálculos foram feitos, deduzindo-se o valor do imposto devido pela operação própria do remetente destacado nos documentos fiscais;

Fev/19 a Jul/22 - Cálculos foram feitos, deduzindo-se valor diverso do imposto destacado nos documentos fiscais, obtido a partir da "Base de cálculo média" de saída das mercadorias, em desacordo com a legislação;

Ago/22 a Dez/22 - Correção de procedimento, cálculos voltaram a ser feitos de acordo com a legislação.

(...)

(Destques originais)

As exigências referem-se às diferenças de ICMS/ST apuradas, acrescidas da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos a seguir, que serão analisados na ordem em que relatados, que são basicamente os mesmos relativos às preliminares já analisadas.

***Alegação quanto à "Improcedência do Auto de Infração, face à correção dos procedimentos adotados pela Impugnante"***

A Impugnante relata que o regime de substituição tributária "para frente" se baseia na presunção de valor que o produto irá alcançar ao chegar ao consumidor final, buscando se aproximar ao máximo da situação em que o tributo seria recolhido em todas as fases da cadeia de circulação.

Transcreve o disposto no art. 8º da LC nº 87/96 e afirma que, da leitura do mencionado dispositivo, depreende-se que o valor do ICMS a ser recolhido pelo

substituto a título de substituição tributária deve ser o valor da operação própria, acrescido do valor de seguro, fretes, outros encargos e da margem de valor agregado.

Acrescenta que, em consonância com a LC nº 87/96, a Lei nº 6.763/75 também estipula claramente as quatro modalidades de base de cálculo que serão – alternativamente – adotadas, sem prever qualquer possibilidade de combinação, simultaneidade ou inovação de critérios em decorrência de circunstância não abrangida pelas citadas leis.

Reproduz o art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02 e argumenta que utilizou o método da interpretação sistemática para dar cumprimento à referida norma legal.

Salienta, nesse sentido, que, uma vez que a base de cálculo definida para a substituição tributária utilizou como ponto de partida o preço médio das saídas para definição da base de cálculo do ICMS próprio do remetente, seria igualmente necessário que o ICMS devido na operação própria do contribuinte remetente também fosse reapurado no mesmo critério para fins da definição do ICMS/ST a ser recolhido, de modo a assegurar a não cumulatividade do imposto.

Na sua visão, se a substituição tributária “para frente” pretende, mediante presunção, identificar o valor que seria adotado na operação seguinte, só poderia ser adotado um critério para tal operação: o valor da operação própria do remetente (no caso, o valor da operação interestadual) acrescido da MVA de 15% (quinze por cento), nos termos da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75.

Acentua que, havendo expressamente a escolha do legislador mineiro pela adoção da MVA como critério de cálculo para uma determinada operação, sequer seria possível aplicar outro critério (*i.e.*, preço médio ponderado das vendas) para a apuração do ICMS/ST devido.

Segundo a Impugnante, partindo-se do pressuposto desta nova metodologia de apuração da operação própria do remetente, é incontroverso que a base de cálculo do ICMS/ST deve estar indissociavelmente vinculada à base de cálculo do ICMS próprio e, para a correta apuração da base de cálculo do ICMS/ST, deve-se necessariamente partir do valor da operação própria do substituto, levando-se em consideração o valor de chegada da mercadoria na operação substituída. Exatamente por isso é que, na presente hipótese (*i.e.*, MVA), a base de cálculo do ICMS/ST parte exatamente do valor da operação própria, sendo este o procedimento por ela adotado.

Por outro lado, de acordo com a Impugnante, à luz dos preceitos que regem a sistemática por ela adotada, a qual se encontra plenamente de acordo com a legislação de regência, mostra-se clara a violação dos ditames da substituição tributária e da não cumulatividade pela metodologia adotada no Auto de Infração.

Narra que, em linha com o Relatório Fiscal Complementar, o Fisco entende que o seu procedimento deveria ser o seguinte:

- recolher o ICMS/ST por ocasião da entrada no estabelecimento, com base no disposto no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02;

- considerar como metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS/ST aquela disposta no art. 19, inciso I, subalínea “b.3”, do Anexo XV do RICMS/02, qual seja: a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, em relação às operações subsequentes será o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos, etc., acrescida da MVA de 15% (quinze por cento);

- substituir o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de vendas, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, nos termos do art. 19, § 11, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02;

- aplicar a alíquota estabelecida para as operações internas (7% - sete por cento) sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária; e

- deduzir do valor encontrado apenas o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada (operação interestadual) e não o ICMS devido pela operação própria do remetente (calculada com base no art. 19, § 11, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02), conforme dispõe o art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

Ressalta, porém, que esse racional, além de ser incompatível com os critérios de cálculo previstos na legislação de regência para a substituição tributária (o que inclui a Lei nº 6.763/75), é também atentatório contra a interpretação sistemática do disposto no art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

No seu entender, resta flagrantemente evidente a arbitrariedade da desconexão na apuração do ICMS antecipado nas entradas interestaduais, da qual decorre um recolhimento maior do ICMS/ST daquele que seria devido, procedimento que representaria ofensa à legislação mineira, à LC nº 87/96 e à própria Constituição Federal.

Na sua ótica, é claramente anacrônica, para não dizer insustentável ante o ordenamento jurídico vigente, a tentativa do Fisco de aplicar como base de cálculo da substituição tributária o preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, e acrescê-lo da MVA de 15% (quinze por cento).

Isso porque, segundo sua visão, se a substituição tributária “para frente” pretende, mediante presunção, identificar o valor que seria adotado na operação seguinte, o Fisco somente poderia adotar um critério para tal operação, qual seja, o valor da operação própria do remetente (no caso o valor da operação interestadual) acrescido da MVA de 15% (quinze por cento), nos termos da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75, isto é, havendo expressamente a escolha do legislador mineiro pela adoção da MVA como critério de cálculo para uma determinada operação, sequer seria possível aplicar outro critério (*i.e.*, preço médio ponderado das vendas) para a apuração do ICMS/ST devido.

Argumenta que o critério adotado pelo Fisco (*i.e.*, preço médio ponderado das vendas + MVA 15% - quinze por cento) gera um aumento indevido do ICMS/ST a ser recolhido ao Estado de Minas Gerais, isto porque, ao inflar a base de cálculo da substituição tributária e tolher a compensação do ICMS próprio com base no mesmo critério (já que só autoriza a compensação do ICMS destacado na nota fiscal de

entrada), o Fisco gera um recolhimento do ICMS/ST em valor maior do que aquele que seria devido, considerando o princípio da não cumulatividade.

Assim, no seu entendimento, a única forma de se assegurar a não cumulatividade do ICMS/ST em uma operação sujeita à MVA é manter a equivalência entre as bases da operação própria e da substituída e, conseqüentemente, do ICMS próprio e do ICMS/ST, vale dizer, a aplicação da MVA sobre o valor da operação própria já seria condizente com a realidade econômica da cadeia de circulação, de modo a auferir correta e suficientemente a base de cálculo da operação substituída.

Pontua que a própria Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF/MG) indica na Orientação DOLT/SUTRI nº 001/08 que a adoção da MVA ajustada visa equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação e, conseqüentemente, o preço final da mercadoria, entretanto, no Auto de Infração, o Fisco pretende “equalizar” o preço praticado pelo remetente (adotando a média ponderada nas operações de saída), sem qualquer base em lei em sentido estrito, mas entende ser inaplicável a reapuração do valor do ICMS da operação própria para fazer frente a sua “equalização”.

Sustenta, nessa linha, que, no máximo, seria possível ao regulador mineiro a aplicação de uma MVA ajustada para as operações interestaduais (art. 19, § 5º, do Anexo XV do RICMS/02), mas nunca a criação de novo critério de cálculo para a substituição tributária, à margem da legislação de regência e da própria não cumulatividade do ICMS, como pretende o Fisco.

Conclui, dessa forma, que à luz da correção do método por ela adotado, em plena conformidade com a legislação de regência, bem como em razão da impropriedade do critério de apuração adotado pelo Fisco para o ICMS/ST antecipado, faz-se necessário o cancelamento integral e imediato do Auto de Infração.

No entanto, contrariamente às suas alegações, o procedimento pretendido pela Impugnante não encontra respaldo na legislação vigente.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que os argumentos da Impugnante são basicamente os mesmos já analisados no tópico relativo às preliminares, onde restou demonstrada a legalidade do procedimento fiscal e, por conseqüência, a improcedência de suas alegações.

Por outro lado, cabe reiterar que as diferenças de ICMS/ST exigidas pelo Fisco não têm qualquer vinculação com a apuração das bases de cálculo do imposto, pois as infrações apuradas se referem a créditos indevidos no momento da apuração do ICMS/ST devido a este Estado (compensação de valores negativos ou dedução valores superiores aos destacados nas notas fiscais de transferências interestaduais emitidas), ou seja, o Fisco simplesmente confrontou o ICMS/ST por ele recalculado, após dedução dos valores corretamente destacados nos documentos fiscais entradas, com o valor do ICMS/ST apurado pela Impugnante, de acordo com os dados contidos nas planilhas de memórias de cálculo por ela apresentadas, em atendimento à solicitação fiscal.

Feitas essas observações, cabe esclarecer que as mercadorias objeto da presente autuação encontram-se relacionadas no Capítulo 17 do Anexo XV do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, tendo âmbito de aplicação interna e interestadual, neste último caso em relação às unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha firmado protocolo para fins de instituição da substituição tributária:

### 17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

#### Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

No caso dos autos, os estabelecimentos transmitentes estão sediados em UFs que não possuem protocolo com este Estado, motivo pelo qual a Impugnante é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nos termos estabelecidos no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

#### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Em casos da espécie, o destinatário mineiro da mercadoria deve calcular o ICMS/ST devido a este Estado utilizando a mesma metodologia que o remetente estaria obrigado a observar, caso fosse ele (remetente) o contribuinte substituto legalmente eleito.

Apesar de seu inconformismo, tal metodologia, observado especialmente o disposto no art. 19, § 11, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, foi muito bem resumida pela Impugnante, qual seja:

- apurar a base de cálculo do ICMS/ST com base no preço médio ponderado do produto, apurado nas operações internas de venda, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, acrescida da MVA de 15% (quinze por cento);
- aplicar a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária; e
- deduzir do valor encontrado o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada (operação própria do remetente da mercadoria em transferência interestadual), nos termos do art. 65 c/c o 68 do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

(...)

O princípio da não cumulatividade do ICMS, segundo o qual os créditos pelas entradas devem ser compensados com os débitos pelas saídas, como não poderia deixar de ser, aplica-se tanto às operações tributadas pelo sistema normal de débito e crédito quanto em relação às submetidas ao regime de substituição tributária.

Assim, em ambos os casos, os créditos a serem compensados são aqueles corretamente destacados e cobrados nas notas fiscais de entradas das mercadorias adquiridas ou recebidas em transferências, observadas eventuais vedações à compensação integral do imposto estabelecidas na legislação.

Logo, a pretensão da Impugnante de deduzir valores do imposto equivalentes aos preços médios de suas vendas internas, referentes ao segundo mês anterior à ocorrência das transferências, multiplicados pela alíquota interna dos produtos, em substituição ao ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, ou qualquer outro valor superior a este, não encontra respaldo na legislação vigente, sendo totalmente impertinente qualquer interpretação em sentido contrário, como tenta fazer crer a Impugnante.

Ressalte-se, nesse sentido, que a norma estabelecida no art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02 não tem qualquer influência na conclusão acima.

### RICMS/02 - Anexo XV

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

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

(...)

(Destacou-se)

Tal norma, obviamente, não se diferencia daquela disposta no art. 65 da Parte Geral do RICMS/02, exceto pelo fato de estar inserida em Anexo específico do mesmo diploma legal (Anexo XV), que disciplina procedimentos relativos às operações submetidas à substituição tributária.

No caso dos autos, é fato inquestionável que os remetentes das mercadorias são estabelecimentos de mesma titularidade, sediados em outras unidades da Federação, com as quais Minas Gerais não possui protocolos ou convênios para fins de instituição da substituição tributária, que promoveram transferências interestaduais destinadas ao estabelecimento autuado.

Portanto, no caso dos autos, o montante do imposto a ser abatido, no momento da apuração do ICMS/ST devido a este Estado, deve ser aquele destacado nas notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos remetentes/transmitentes, observadas eventuais vedações da legislação quanto à dedução integral do valor destacado.

Não há “interpretação sistemática”, como sustenta a Impugnante, que permita conclusão em sentido contrário.

Assim, como já afirmado, qualquer valor deduzido do ICMS/ST a ser recolhido a este Estado que ultrapasse o montante do ICMS relativo à operação própria dos remetentes (estabelecimentos transmitentes, no presente caso), não encontra respaldo na legislação.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da Manifestação Fiscal sobre o presente tópico:

#### Manifestação Fiscal

Nos termos da suposta linha de raciocínio “se a base de cálculo definida para a substituição tributária utilizou como ponto de partida o preço médio das saídas, para definição da base de cálculo do ICMS próprio do remetente, seria igualmente necessário que o ICMS devido pela operação própria do contribuinte remetente também fosse reapurado no mesmo critério para fins da definição do ICMS/ST a ser recolhido, de modo a assegurar a não cumulatividade do imposto”.

Da afirmativa pode-se notar que **a Impugnante**, para tentar socorrer a crença na correição do seu procedimento, **faz um jogo de palavras com o intuito flagrante de distorcer o correto alcance da norma**. É preciso resgatar o sentido do dispositivo de maneira didática para afastar essa tentativa de gerar confusão quanto ao seu entendimento.

**Em se tratando de substituição tributária na saída, “o remetente” é o próprio emitente da nota fiscal** que acoberta a operação. Destaca o ICMS normal (ICMS/NR), devido pela sua operação própria, e o ICMS/ST, calculado nos termos do citado Inc. I, do Art. 20, do RICMS/02.

O imposto destacado no documento, a título de ICMS/NR vai para apuração mensal pra compensação com os créditos escriturados, e é o valor a ser abatido no cálculo do ICMS/ST também destacado. Verifica-se, pontualmente, que o “remetente”, é próprio estabelecimento da Impugnante, emissora do documento, que faz na nota a retenção e deverá recolher o ICMS/ST ref. a essa saída.

Agora, **em se tratando de substituição tributária na entrada, que é o caso das operações objeto da presente autuação**, para fins de cálculo do imposto devido, a mercadoria chega em operação interestadual, e muda então para esse momento, a entrada, o recolhimento do ICMS/ST que vai abranger toda a cadeia da circulação da mercadoria adquirida no Estado.

**O estabelecimento da Impugnante figura então como destinatário**, que por força do § 8º, do Art. 18, do Anexo XV, do RICMS/02, deve apurar e recolher ICMS/ST. Tomando-se por exemplo a mesma N.F. 1.065.663, de 16/10/20, fragmento de cálculo trazido na Impugnação, integra constante do Anexo 1. **O “remetente” é o emitente do documento, a unidade BRF de Lucas do Rio Verde/MT.**

(...)

**Sendo a BRF de Lucas do Rio Verde/MT o “remetente”, no contexto é o imposto devido pela operação própria desta unidade que vai ser levado a efeito no cálculo do ICMS/ST devido por essa entrada.**

Na substituição tributária pela entrada, a Impugnante é destinatária, não emite N.F., tão somente apura o imposto devido pelas operações subsequentes e recolhe. Será “remetente” mas nas posteriores saídas dessas mercadorias adquiridas já gravadas pela tributação, saídas essas que, por esse motivo, em se tratando de recebimento em transferência, são o ponto de partida da formação da base de cálculo da ST, nos termos do § 11, do Art. 19, do Anexo XV, do RICMS/02.

Nesse sentido, o esforço despendido pela Impugnante em fazer com que o que está posto na legislação possa parecer qualquer outra coisa além do que está escrito como fez é inglório. Interpretação sistemática dispensável se os dispositivos são claros.

Uma coisa é a definição da base de cálculo, outra coisa é o que vai ser abatido do resultado da aplicação da alíquota interna do produto sobre essa base de cálculo

definida para apuração da ST. No caso da ST devida por entrada, como se delineou, **o ‘remetente’ é diverso de quem está recebendo as mercadorias e tem a obrigação de fazer a apuração e retenção.** É o imposto destacado no documento de aquisição das mercadorias que será utilizado para deduzir no cálculo.

Por um motivo evidente, é esse o imposto que será efetivamente cobrado, ainda que pelo Estado de origem, exatamente nos termos do que se constitui o pilar da tributação do ICMS, consoante Art. 19, da Lei complementar 87/96, correspondentes Art. 28 da Lei 6.763 e Art. 62, da Parte Geral do RICMS/02:

(...)

**Isso não significa inflar a parcela da substituição tributária,** mas sim fazer valer o princípio tão invocado pela própria Impugnante, muito embora numa abordagem sem lógica. Aqui até fazendo uso da expressão que usa, um ‘racional’ que não se sustenta. Coisa fácil de visualizar, tomando-se ainda a N.F. 1.065.663, constante do Anexo 1.

(...)

Note-se pelo quadrinho destacado em vermelho, que ilustra bem o teor dessa explanação. **O que se exige a título de ICMS/STE recolhido a menor corresponde exatamente a diferença entre o ICMS Média, utilizado pela Impugnante, e o ICMS devido pela operação própria do “remetente”.** É valor do imposto destacado no documento fiscal que vai a efeito na apuração.

Está aí o lapso na assertiva do Causídico, **o ICMS Média não vai para a apuração da unidade BRF “remetente”, nem da unidade BRF destinatária, o estabelecimento autuado.**

**Sendo assim, as perguntas que minam tal assertiva são: O montante que excede do ICMS destacado no documento que acoberta essa operação de entrada (...), para se chegar ao valor do ICMS Média que a Impugnante insiste que é o correto a utilizar, de quem será cobrado? Quem vai levar para a apuração e pagar? A resposta é: Ninguém,** é parcela que ficará no campo das ideias.

Porque a mercadoria cujo imposto foi recolhido por substituição tributária na entrada, alcançando toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final no Estado, nas posteriores saídas internas, não há mais falar em débito de ICMS operação própria,

CFOP 5.405 abaixo. E se houver saída interestadual com desfazimento da ST, enseja restituição, tanto do ICMS operação própria quanto do ICMS/ST.

(...)

A tese defendida retrata compreensão rasa do mecanismo de apuração do ICMS e, como bem explicado, o abatimento do ICMS Média no cálculo do ICMS/ST implica em reduzir o valor do ICMS/ST inadvertidamente, já que esse valor não vai para apuração mensal, nem do “remetente” nem da Impugnante, a destinatária, ou seja, não será cobrado nem pago em nenhum momento.

Certamente não se está diante de oportunismo do Estado com a intenção de enriquecimento, mas da simples vedação, lícita, à utilização de um valor, a título de crédito, sem lastro.

O citado Art. 20 ressalva em seu parágrafo 1º que até os casos em que o imposto está corretamente destacado no documento fiscal não se considera cobrado, se corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal. Nesse caso então, que nem destacado está aí que não há respaldo mesmo.

Sendo assim, cai por terra a acusação do uso de 2 pesos e 2 medidas, ao contrário, **pautou-se o Fisco pela fiel observância ao princípio da não-cumulatividade**, estando o trabalho fiscal em perfeita consonância com a regra basilar de apuração do imposto, seja em que modalidade for, normal ou por substituição tributária.

(...)

(Destacou-se)

São improcedentes, portanto, os argumentos da Impugnante.

***Alegações quanto à improcedência “da exigência de crédito tributário face ao devido recolhimento do imposto pela Impugnante”***

A Impugnante volta a alegar que, além da devida subsunção dos procedimentos e cálculos por ela efetuados à legislação que fundamenta o recolhimento do ICMS/ST no caso concreto, faz-se necessário reconhecer o devido recolhimento do imposto (i) em razão de saída interestadual subsequente devidamente tributada, situação em que o ICMS/ST antecipado não seria devido; e (ii) nas operações internas, reiniciou o recolhimento do ICMS, inclusive pela própria sistemática da substituição tributária.

Assim, segundo a Impugnante, além de recolher, correta e tempestivamente, o ICMS/ST por antecipação na entrada interestadual das mercadorias, recolheu o ICMS devido em razão da ocorrência do fato gerador relativo à saída interna e interestadual

das mercadorias de seu estabelecimento, pois continuou destacando e recolhendo o ICMS também no momento da saída, apurando normalmente o débito do tributo em seus livros fiscais e efetuando o pagamento ao final de cada período de apuração.

Informa que, para fins de comprovação desse aspecto, juntou aos autos um demonstrativo da destinação das mercadorias entradas em seu estabelecimento, com a indicação do efetivo recolhimento do ICMS/ST por antecipação na entrada e do ICMS próprio e ICMS/ST nas correspondentes saídas (Doc. 07).

Reitera que está preparando Laudo de Constatação a ser elaborado por empresa de auditoria para que, com base na análise da sua escrituração fiscal e contábil, seja comprovado de forma definitiva o fato de que as mercadorias decorrentes das entradas interestaduais foram posteriormente comercializadas e submetidas à tributação regular do ICMS nas saídas.

Acrescenta que, independentemente dos documentos por ela apresentados, fato é que os registros de seu controle de estoques e as notas fiscais de saídas emitidas já permitiriam ao Fisco a verificação de que, no período controvertido, os produtos recebidos em seu estabelecimento tiveram saída subsequente tributada, acentuando que tal documentação confirma, por si só, o fato de que os mesmos produtos que entraram no estabelecimento, para os quais o Fisco exige uma pretensa diferença do ICMS/ST devido por antecipação, foram (i) objeto de saídas interestaduais, razão pela qual o ICMS/ST antecipado deveria ser restituído e (ii) foram tributados novamente nas operações internas (Doc. 07), razão pela qual houve um recolhimento a maior para o Estado de Minas Gerais.

Logo, para as operações subsequentes realizadas dentro do Estado de Minas Gerais, em caso de subsistência da presente exigência fiscal do ICMS por antecipação, haveria a configuração do pagamento de ICMS em duplicidade, uma vez que o ICMS sobre as mesmas operações foi pago novamente nas saídas, constituindo um nítido caso de enriquecimento sem causa do Estado, o que é vedado pelos arts. 165 e 166 do CTN.

Relata que, da mesma forma, existiram casos em que operações posteriores interestaduais, que seriam, presumidamente, praticadas pelos contribuintes substituídos, não se concretizam, como ocorreu, por exemplo, nas situações em que as mercadorias recebidas foram objeto de saídas interestaduais, circunstância que lhe garante o direito ao ressarcimento do imposto, nos termos do art. 10 da LC nº 87/96 c/c o art. 23 do Anexo XV do RICMS/02.

Nesse sentido, a Impugnante narra que apresentou pedidos de restituição para garantir seu direito ao ressarcimento do ICMS/ST antecipado nas entradas de mercadorias objeto de posterior saída interestadual (Doc. 06).

Salienta, nessa linha, que é necessário reconhecer que o Auto de Infração desconsiderou as operações em que ela:

- recolheu ICMS/ST a maior em todos os períodos autos;
- recolheu ICMS e ICMS/ST novamente em suas saídas internas; e
- realizou saídas interestaduais tributadas, que geram direito à restituição do ICMS/ST antecipado em discussão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa, novamente, que, para demonstrar a significância dessa situação, juntou aos autos um demonstrativo da destinação das mercadorias entradas em seu estabelecimento, com a indicação do efetivo recolhimento do ICMS/ST na entrada e do ICMS próprio e até ICMS/ST nas correspondentes saídas (Doc. 07).

Salienta que o levantamento fiscal recaiu apenas sobre as operações de entrada de mercadorias em seu estabelecimento, quando deveria também ter levado em consideração a realidade de suas saídas, quais sejam: (i) os débitos de ICMS e ICMS/ST efetuados nas saídas do seu estabelecimento e (ii) a existência de saídas interestaduais, que dão azo ao ressarcimento imediato e integral pela não realização do fato gerador presumido da substituição tributária.

Conclui, dessa forma, que resta evidente que não há qualquer justificativa ou motivação para que o Auto de Infração subsista, razão pela qual requer seu cancelamento imediato.

Contudo, os argumentos da Impugnante não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal.

Quanto às saídas interestaduais subsequentes, insta destacar que tal ocorrência não afasta a incidência do ICMS/ST no momento das entradas das mesmas mercadorias sujeitas à substituição tributária, embora garantam ao contribuinte o direito a pleitear a restituição, nos termos do art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

### RICMS/02 – Anexo XV

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação.

(...)

Como já afirmado, a Impugnante tem exercido plenamente tal direito, conforme demonstram os seguintes excertos da Manifestação Fiscal, *in verbis*:

### Manifestação Fiscal

A Impugnante chegou a entrar com requerimento para restituição das operações referentes aos meses de Dez/18 a Fev/2019, mas foram indeferidos por falta de entrega dos registros exigidos para análise.

A partir de Mar/2019 tornou-se prescindível análise prévia dos valores a serem restituídos nas hipóteses do Art. 20, do Anexo XV do RICMS/02. Em out/19, então esta procedeu de uma só vez o lançamento de todos os valores de restituição não aproveitados desde então, e continuou com os lançamentos mensais a partir desse período, conforme imagem de planilha acrescida aos autos para viabilizar citação, sem caracterizar cerceamento, dados extraídos da folha “Detalhes dos ajustes do apuração”:

(...)

**Inclusive há meses, como nov/19 e abr/21 (Ref.) em que o valor restituído é maior do que o valor recolhido no mês correspondente.** Nesse panorama não há firma de auditoria gabaritada que dê jeito, porque já se tem a dificuldade latente para a produção desse laudo que se propõe, por envolver mercadorias não identificáveis, aos quais é atribuído o mesmo código de produto venha de onde vier, ou seja, as aquisições interestaduais misturam com as internas, e ainda esbarra nessas evidências.

Porque a Impugnante quer se valer de tudo que enxerga como possibilidade pra extinguir/ diminuir as exigências, de um lado assevera que promoveu saídas internas normalmente tributadas, cujo ICMS já fora recolhido por ST na entrada, e de outro aponta as saídas interestaduais com esses mesmos produtos, **cuja restituição requer embora já tenha se restituído.**

Insiste o Causídico em torno do tema, salienta várias vezes, replicando o mesmo parágrafo:

‘Nesse exato sentido, a Impugnante informa que apresentou pedidos de restituição a SEF/MG para garantir seu direito ao ressarcimento do ICMS/ST antecipado nas entradas de mercadorias objeto de posterior saída interestadual (Doc. 6);’

Deixa transparecer que não conhece os fatos, intentando dar amplitude ao que não tem sustentação e trazendo a questão aos autos com a conotação de um grande equívoco cometido pelo fisco, só para tumultuar a lide. **Imagine, laborar em fazer com que os Julgadores acreditem que está sendo preterida em relação a um crédito que já se apropria.**

Entenda-se, os protocolos que anexa, Doc. 6, não se referem a pedidos realizados junto a Delegacia Fiscal de Uberlândia, para os quais aguarda anuência. **Como já foi explicado, a partir de Mar/19, não é mais pré-requisito para lançamento da restituição, análise prévia e visto nas notas fiscais a esta referente, por força do Decreto 47.547/18, que alterou os Art. 28 e 29 do Anexo XV, do RICMS/02. A Impugnante através desses protocolos apenas fez comunicação dos valores que já creditou, ICMS/Op e ICMS/ST, cabendo ao Fisco proceder a conferência se estão corretos.**

Vale ressaltar que todo esse creditamento, conforme Art. 23, do Anexo XV, do RICMS/02, por enquanto está se dando como a Impugnante bem quer porque, como mencionado, mesmo após ter pedidos referentes

a Dez/18 a Fev/19 indeferidos, vem restituindo-se e lançando os valores, ref. a Mar/19 em diante, sem transmitir mensalmente os registros necessários:

Mar/19 a Dez/19 - Registros '10', '11', '88STES', '88STITNF' e '90' - Art. 25, do Anexo XV, do RICMS/02.

A partir de Jan/20 - Registros C180, C185, C330, C380, C430, C480, H030, 1250 e 1255 - Art. 25-A, do Anexo XV, do RICMS/02.

Ou seja, **já está se valendo da prerrogativa**, da qual manifesta estar sendo lesada, apropriando-se do que entende por correto, apropriação teoricamente sem respaldo, por tratar-se a entrega dos registros condição para fazer jus ao direito. Nesse sentido, não tem lastro essa afirmação que o Estado estaria 'dando com uma mão para tirar com outra'.

Destarte, *data vênia*, **não há nada de ilícito no crédito tributário levantado**. Ilíquidos, como se demonstrou, são esses supostos indébitos isso sim.

(...)

(Destacou-se)

Com relação à afirmação da Impugnante de que “*nas operações internas, reiniciou o recolhimento do ICMS, inclusive pela própria sistemática da substituição tributária*”, há que se esclarecer, inicialmente, que a Impugnante é contribuinte substituto tributário, em relação às saídas subsequentes de mercadorias da mesma espécie, produzidas no mercado interno, responsabilidade que não se confunde com o ICMS/ST devido no momento das entradas de mercadorias recebidas em transferências interestaduais de estabelecimentos sediados em unidades da Federação com as quais Minas Gerais não tenha protocolo para fins de instituição da substituição tributária.

Nessa situação, o contribuinte deve manter controle de estoque de modo a separar as mercadorias sujeitas à substituição tributária, no momento de suas entradas em território mineiro/estabelecimento, daquelas também sujeitas à substituição tributária pelas operações subsequentes, no momento de suas saídas do mesmo estabelecimento.

São situações distintas, sujeitas a procedimentos também distintos, a saber:

- Mercadorias recebidas em transferências interestaduais:
  - ICMS/ST devido pela entrada da mercadoria;
  - saída da mercadoria sem destaque do ICMS relativo à operação própria e sem retenção do ICMS/ST;
  - nota fiscal de saída emitida apenas com a informação de que o ICMS/ST já foi retido na operação anterior.
- Mercadorias produzidas no Estado - Operações internas:

- retenção do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias;
- emissão de nota fiscal com destaque do ICMS relativo à operação própria e ao ICMS/ST devido pelas operações subsequentes.

Portanto, para que o contribuinte possa alegar um hipotético *bis in idem*, passível de restituição, é necessário que ele comprove, inequivocamente, que exatamente as mesmas mercadorias recebidas em transferências interestaduais, com o recolhimento regular do ICMS/ST pelas suas entradas, tenham sido efetivamente tributadas, com destaque do imposto relativo às operações próprias e/ou do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes, prova esta (inequívoca) inexistente no caso dos autos.

De todo modo, ainda que houvesse tal prova, caberia ao contribuinte pleitear a restituição do indébito, observando as disposições contidas nos arts. 28 a 36 do RPTA.

Com relação aos supostos valores de ICMS/ST recolhidos a maior, seguem abaixo as considerações do Fisco em sua manifestação:

#### Manifestação Fiscal

No tocante a alegação 1, as planilhas que trazem a apuração das diferenças, ora exigidas, foi feita por item de nota, partindo-se das próprias memórias de apuração do ICMS/STE apresentadas pela Impugnante, conf. intimações.

Ao final desta foi feita a inserção de 2 colunas, sendo a 1ª do ICMS/STE e a 2ª do ICMS/STE Rec. a menor

**No recálculo realizado, do valor constante da coluna 'ICMS (calc)', da planilha base da Impugnante, correspondente ao valor do ICMS/STE cheio, obtido da aplicação da alíquota interna do produto sobre a Base de cálculo da substituição tributária, foi deduzido o 'VL. ICMS c/ Cred/Deb', ao invés do 'ICMS Média', e comparado o resultado com o 'Valor a Recolher'.**

Se constatado apuração e recolhimento a menor, esse foi consolidado para efeito de cobrança, por conseguinte as linhas com espaços brancos nessas colunas, são aquelas em que não foi constatado diferença. Por duas possíveis razões, ou pelo fato do 'Valor a Recolher' coincidir com o ICMS/STE recalculado, ou por ser inferior.

**São essas situações em que se apresenta inferior, que suscitaram o questionamento da Parte,** que segue afirmando que sequer teria ICMS/ST a ser antecipado, dado que o valor de ICMS próprio destacado nas notas fiscais da operação interestadual de entrada seria superior ao ICMS/ST calculado.

À grosso modo é o que parece, **porém há perceber-se que isso só ocorre porque o preço médio ponderado das saídas do produto** que, nos termos do § 11 do Art. 19, do Anexo XV, do RICMS/02, deve ser o ponto de partida para a formação da base de cálculo da substituição tributária do item, **apresenta-se inferior ao valor de aquisição do produto**, principalmente por isso, ou é coincidente ou inferior, nem tanto pelo fato da alíquota interna de saída (7%) ser menor que a interestadual de entrada (12%), justificativa que se deu. Toma-se um ponto de partida baixo, por conseguinte a base de cálculo da ST resultante é baixa.

Essa diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual ocorre na maioria das operações auditadas, fosse só esse o determinante não seria apurado ICMS/STE hora nenhuma.

Ora, como historiado no início desta manifestação, o citado § 11, antes constante do § 2º, também do Art. 19, tem exatamente a finalidade de afastar a distorção na formação da base de cálculo da substituição, de forma a aproximar ao máximo do valor real das operações a serem realizadas para frente com o mesmo produto, para garantir a efetividade da ST.

**Difícil conceber que o valor de transferência dos produtos, de um para outro estabelecimento do Grupo, vá ser maior que o preço dessas praticados pelo estabelecimento autuado com terceiros.** Seria venda com prejuízo, situação improvável para um contribuinte desse porte.

**Mas o levantamento restringiu-se a fazer o recálculo do imposto, para deduzir o imposto devido pela operação própria do 'remetente'**, conforme Inc. I, do Art. 20, do Anexo XV, do RICMS/02.

Não houve verificação desse preço médio ponderado de saídas utilizado pela Impugnante em suas memórias, que acabou tomado como certo por enquanto, mas que dá indícios de conter inconsistências.

Assim, os supostos milhares de valores recolhidos a maior são no mínimo suspeitos, e ainda que fosse possível a compensação destes no total das diferenças apuradas, isso não poderia se dar sem uma auditoria prévia desses números.

Foi por isso, e somente por isso, que de Fev/19 a Jul/22, no levantamento só constam valores nas linhas onde constatou-se recolhimento a menor de ICMS/STE e nos demais os campos estão vazios.

**Em absoluto trata-se de uma manobra, como foi afirmado, para omitir da documentação fiscal que teria havido algum recolhimento a maior**, até porque o Fisco não precisa valer-se desses subterfúgios, mas sendo sua atividade vinculada, como bem pontuado pela Impugnante, tem que se nortear estritamente pelo que está previsto em lei, então não constam esses supostos valores recolhidos a maior porque não há permissivo para que sejam compensados nessa autuação.

(...)

(Destacou-se)

Como já esclarecido, as diferenças de ICMS/ST ora exigidas têm origem na compensação indevida de créditos de ICMS, no momento da apuração do valor do imposto a ser recolhido a este Estado, especialmente nos casos em que a Impugnante deduziu dos débitos de ICMS/ST o “ICMS Médio”, assim entendido o preço médio das vendas internas do estabelecimento autuado, nos dois meses anteriores à transferência, multiplicado pela alíquota interna do produto, em substituição, de forma ilegal, da dedução do ICMS relativo à operação própria destacado nas notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos remetentes/transmitentes.

Conforme explanado no tópico relativo às preliminares, existindo diferença positiva entre o ICMS/ST recalculado e o apurado pela Impugnante, indicando recolhimento a menor do ICMS/ST, o Fisco fez a devida indicação em suas planilhas, mais precisamente nas colunas “ICMS/STE” (ICMS/ST pelas entradas, recalculado) e “ICMS/STE Rec. a Menor”.

Porém, em vários casos, o ICMS destacado pelos remetentes é superior ao “ICMS Médio”, o que seria equivalente a dizer que, nesses casos, o ICMS relativo às operações próprias dos remetentes, calculado sobre o custo da mercadoria produzida, foi superior ao ICMS incidente sobre o preço de venda, em operações internas, do mesmo produto, nos dois meses anteriores à transferência.

Ressalte-se que, em períodos de estabilidade econômica e social, é bastante improvável que tal fato ocorra, especialmente em função da disposição contida na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 89/05, que *“dispõe sobre a concessão de redução na base de cálculo do ICMS devido nas saídas de carne e demais produtos comestíveis, resultantes do abate de aves, gado e leporídeos”*.

Convênio ICMS nº 89/05

Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, **nas saídas interestaduais** de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves,

leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos.

(...)

(Destacou-se)

Não obstante, em tais situações, não foram indicadas diferenças a recolher nas planilhas elaboradas pelo Fisco, pois, como já afirmado repetidas vezes, o feito fiscal se restringiu a verificar e exigir as diferenças de ICMS/ST, nos casos em que o contribuinte compensou créditos de ICMS superiores aos destacados nas notas fiscais de entradas, relativas às transferências interestaduais recebidas.

Portanto, os campos em branco das planilhas elaboradas pelo Fisco, relativos às colunas “ICMS/STE” (ICMS/ST pelas entradas, recalculado) e “ICMS/STE Rec. a Menor”, indicam que os valores apurados pela Impugnante foram mantidos, não tendo, pois, qualquer intuito de ocultar informações, como tenta fazer crer a Impugnante.

Eventuais recolhimentos a maior efetuados pela Impugnante não podem ser compensados com os valores exigidos, pois, o que se presume, é que tais valores tenham sido repassados aos contribuintes adquirentes das mercadorias na fase subsequente de sua circulação.

Assim, se realmente houve recolhimento indevido (a maior) do imposto, cabe ao contribuinte pleitear a sua restituição, nos termos dos arts. 28 a 36 do RPTA, observando o disposto no art. 166 do CTN.

CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Reitere-se que, a partir de agosto de 2022, a Impugnante seguiu o procedimento estabelecido na legislação vigente, no tocante às deduções legalmente previstas na legislação, inexistindo, a partir do mencionado período, qualquer diferença, positiva ou negativa (a maior ou a menor que o devido).

#### ***Alegações quanto a “Excessos da exigência fiscal decorrentes da iliquidez do Auto de Infração”***

Com relação ao presente tópico, não há maiores comentários a serem feitos, pois a Impugnante se limitar a reiterar a iliquidez do crédito tributário, em função dos supostos recolhimentos a maior por ela efetuados, bem como sobre as questões relativas às saídas interestaduais, que gerariam direito ao ressarcimento, e sobre as hipotéticas saídas subsequentes internas, que teriam sido tributadas novamente no momento das saídas de seu estabelecimento, questões que já foram analisadas nos tópicos anteriores.

**Arguição de ilegitimidade da cobrança de juros moratórios sobre a multa**

Também não assiste razão à Impugnante quando argui a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação exigida.

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

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

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

(...)

(Destacou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre as multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada, pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração, devendo ressaltar que no presente processo inexistente exigência de multa isolada.

Rejeita-se, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c a Resolução nº 2.880/97.

**Arguição de Necessidade de Redução da Multa de Revalidação para o Percentual de 20% (vinte por cento)**

Rejeita-se o pleito da Impugnante de redução de seu percentual para 20% (vinte por cento), pois o art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 é absolutamente claro ao

estabelecer que, havendo ação fiscal, como ocorreu no presente caso, a multa de revalidação será equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido.

**Arguição de Ausência de Proporcionalidade e Razoabilidade - Exigência de Multa com Efeito Confiscatório**

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, inciso I, do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade aplicada no presente processo atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Fernanda Sá Freire Figliuolo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 16 de abril de 2025.**

**Antônio César Ribeiro  
Presidente / Relator**

m/P