

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.139/26/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004594655-44  
Impugnação: 40.010160466-09  
Impugnante: Lukma Comércio de Eletro Eletrônicos Importação e Exportação Ltda  
CNPJ: 07.777870/0001-10  
Proc. S. Passivo: ELIESER FRANCISCO SEVERIANO DO CARMO/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MATERIAL DE CONSTRUÇÃO.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do São Paulo, na saída de mercadorias para contribuintes do estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, em desacordo com os arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e arts. 13 e 14 da Parte 1 do Anexo VII do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23). Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST), incidente nas saídas dos produtos, em operação interestadual, destinados ao Estado de Minas Gerais e constantes no Capítulo 8 - Ferramentas, item 13.0, no Capítulo 10 - Materiais de Construção e Congêneres, itens 6.0, 8.0, 20.0, 46.0, 63.0 e 73.0 e no Capítulo 12 - Materiais Elétricos, itens 1.0, 3.0, 4.0, 7.0 e 8.0 da Parte 2 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e da Parte 2 do Anexo VII do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23), no período entre 01/12/20 e 31/03/24.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, limitada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme § 2º, inciso I do mesmo artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 34/46, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 104/114.

### **DECISÃO**

24.139/26/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST), incidente nas saídas dos produtos, em operação interestadual, destinados ao Estado de Minas Gerais e constantes no Capítulo 8 - Ferramentas, item 13.0, no Capítulo 10 - Materiais de Construção e Congêneres, itens 6.0, 8.0, 20.0, 46.0, 63.0 e 73.0 e no Capítulo 12 - Materiais Elétricos, itens 1.0, 3.0, 4.0, 7.0 e 8.0 da Parte 2 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e da Parte 2 do Anexo VII do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23), no período entre 01/12/20 e 31/03/24.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, limitada a 50% do valor do imposto incidente na operação, conforme § 2º, inciso I do mesmo artigo, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Impugnante insurge-se contra o Auto de Infração e, de modo objetivo, sustenta que:

- Os destinatários mineiros possuem, como atividades secundárias, outras atividades que não a simples revenda de mercadorias, o que justifica a integração das mercadorias ao uso próprio (uso/consumo ou ativo, conforme o caso). Esta é a razão por que as notas fiscais autuadas consignaram, expressamente, a não incidência do ICMS-ST na destinação das mercadorias a uso e consumo;

- A Autuada promoveu diversas outras vendas aos mesmos destinatários com regular retenção/recolhimento de ICMS-ST, nas hipóteses em que as mercadorias eram, de fato, destinadas à revenda, o que afasta, a seu ver, qualquer alegação de conduta dolosa, sonegatória ou reiterada;

- As multas impostas são abusivas e têm caráter confiscatório;

- Ocorreu um *bis in idem* entre as multas de Revalidação e Isolada.

Como se verá em seguida, de modo pormenorizado, não assiste razão à Impugnante.

De acordo com os arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e os arts. 13 e 14 da Parte 1 do Anexo VII do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23) a mercadoria, para ser considerada como sujeita ao ICMS-ST, deve ser remetida para estabelecimento contribuinte mineiro, estar relacionada na legislação pertinente e deve haver operação subsequente.

### RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Art. 13 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Art. 14 - **A responsabilidade** prevista no art. 13 desta parte aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado".

(...) (Destacou-se)

Considerando os três aspectos citados acima (mercadoria sujeita ao ICMS-ST deve estar relacionada na legislação, o estabelecimento mineiro deve ser contribuinte e haver operação subsequente), coube à Fiscalização provar a existência desses aspectos que confirmam a correta exigência do tributo e respectivas multas.

Primeiramente, no que diz respeito à relação das mercadorias sujeitas ao ICMS-ST na legislação, ficou devidamente demonstrada essa sujeição no Anexo 1, págs. 23, do Auto de Infração, de acordo com a classificação dessas mercadorias pelos respectivos códigos na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias e a presença desses códigos na Parte 2 dos Anexos XV e XII do RICMS/02 e RICMS/23, respectivamente. Nesse mister, a Autuada não fez qualquer objeção à forma de classificação.

Em segundo lugar, em relação aos destinatários, estabelecimentos mineiros, serem contribuintes, também foram feitas suas corretas identificações por meio do número de suas Inscrições Estaduais relacionadas no Anexo 1, págs. 23.

Em terceiro e último lugar, quanto à existência de operação subsequente, objeto de contestação da autuada, há de se deter nas evidências que caracterizam sua presunção, a fim de constatar a correta exigência do tributo e respectivas multas.

A Autuada, sem razão, caracterizou como inadequada a utilização da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal - CNAE/F dos destinatários mineiros com uma das formas de presumir a comercialização futura de mercadorias.

Ora, a própria Autuada anexou à sua Impugnação, págs. 48/56, lista de empresas mineiras cuja atividade principal é o comércio, seja varejista ou atacadista. Desse modo, é ilógico pensar que, embora essas empresas executem atividades secundárias, a atividade principal, mercantil, deva ser ignorada na análise dos fatos.

A utilização das CNAE/F principais dos destinatários e amostragem de suas notas fiscais de saída teve o intuito de mostrar que as mercadorias comercializadas pela Autuada são revendidas pelos estabelecimentos mineiros, e conseqüentemente, mostrar que a presunção de operação subsequente se revela correta.

Está correta a forma utilizada pela Fiscalização para provar a presunção do fato gerador da substituição tributária progressiva, conforme alegado pela Autuada com base no art. 142 do CTN.

A substituição tributária progressiva, por sua natureza, é uma presunção de evento futuro, uma vez que consiste em antecipar o pagamento de ICMS referente a operações que irão ocorrer, desde que os elementos para inferir tal ocorrência estejam presentes. Deste modo, não há outra forma de se apoiar em prova concreta, senão essa utilizada pela Fiscalização, uma vez que se trata de um acontecimento futuro.

Assim exposto, os meios utilizados pela Fiscalização demonstram que os elementos de evento futuro estão presentes no momento da venda das mercadorias aos estabelecimentos mineiros, sendo evidente e correta a incidência de ICMS-ST sobre essas operações.

Importante ressaltar que, se o destinatário mineiro tanto revende as mercadorias comercializadas pela Autuada quanto dá a elas destinação diversa (prestação de serviços, execução de obras, instalações elétricas, manutenção, uso e consumo), não é possível à Fiscalização prever e diferenciar essas ocorrências no momento da venda aos destinatários mineiros.

Tampouco encontra respaldo na legislação em vigor essa discricionariedade do contribuinte substituto de avaliar quando e como destacar a base de cálculo e reter o ICMS por Substituição Tributária. Não é competência do contribuinte substituto fazer esse juízo prévio, mesmo que o adquirente lhe informe, antecipadamente, a finalidade de uso das mercadorias adquiridas.

Ainda que haja descrição em documento fiscal de uma futura aplicação da mercadoria que não a revenda, utilizada como argumentação em defesa da Autuada, a destinação de fato não se vincula à prevista no documento fiscal. Dessa forma, sendo a mercadoria sujeita ao ICMS-ST e sendo o destinatário comerciante dessa mercadoria, o imposto é devido, cabendo ao remetente o seu recolhimento.

Nos casos levantados pela Autuada de destinação diversa da comercialização, ocorrendo esses eventos em momento posterior ao recolhimento do ICMS-ST e restando caracterizada a não ocorrência do fato gerador presumido que deu ensejo à tributação, a legislação resguarda o direito do contribuinte substituído de pedir a restituição do imposto, conforme preconiza o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC n° 87/96

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

No Estado de Minas Gerais, o processo de restituição segue os ditames da Seção VI do Anexo VII do RICMS/23, com destaque para os arts. 36 e 37, *in verbis*:

Anexo VII do RICMS/23

Art. 36 - 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;
- II - saída amparada por isenção ou não-incidência;
- III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

(...)

Art. 37 - O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

- I - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;
- II - creditamento na escrita fiscal do contribuinte. (...)

Não há que se falar em qualquer abuso por parte do Fisco em exigir o ICMS-ST diante da presunção de ocorrência de fato gerador futuro baseado em provas materiais (CNAE/F de comerciante e notas fiscais de saída). Essa presunção é inerente ao instituto da substituição tributária progressiva, além de que, o contribuinte substituído tem o direito à restituição do imposto caso o fato gerador presumido não se concretize.

A Autuada também alega que a existência de outras operações entre ela e os mesmos destinatários mineiros com o devido destaque e recolhimento do ICMS-ST não a caracteriza como sonegadora contumaz, argumentando a favor da correta diferenciação entre mercadorias destinadas a uso e consumo e as destinadas a comercialização.

Como já dito anteriormente, não encontra respaldo na legislação em vigor essa discricionariedade do contribuinte substituído de avaliar quando e como destacar a base de cálculo e reter o ICMS por Substituição Tributária. Não é competência do contribuinte substituído fazer esse juízo prévio, mesmo que o adquirente lhe informe, antecipadamente, a finalidade de uso das mercadorias adquiridas.

Como já explicado, a destinação de fato da mercadoria não se vincula à destinação prevista no documento fiscal. Indo além, a convenção entre as partes da destinação da mercadoria não pode ser oposta à legislação e ao Fisco. Nada garante que o destinatário dê à mercadoria o fim convencionado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A avaliação das operações é feita de forma objetiva, analisando operação a operação e exigindo o tributo quando enquadrada nos termos da legislação. Essa avaliação objetiva se refere à análise de a mercadoria sujeita ao ICMS-ST estar relacionada na legislação, o estabelecimento mineiro ser contribuinte do imposto e haver operação subsequente.

As operações da Autuada relacionadas no Auto de Infração se amoldam perfeitamente à prescrição da legislação mineira, devendo, por tais motivos, ser exigido o imposto.

Diante do exposto, conclui-se que a falta de destaque e recolhimento do ICMS-ST nas operações da Autuada destinadas a contribuintes mineiros caracterizam infração à legislação, conforme consta no Auto de Infração.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

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

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

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Também não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 04 de março de 2026.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

P